Este documento constitui um instrumento de documentação e não vincula as instituições

►**B** **REGULAMENTO (CE) N.º 1126/2008 DA COMISSÃO**

de 3 de Novembro de 2008

que adopta determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho

(Texto relevante para efeitos do EEE)

(JO L 320 de 29.11.2008, p. 1)

Alterado por:

		Jornal Oficial		
		n.°	página	data
►**M1**	Regulamento (CE) n.º 1260/2008 da Comissão de 10 de Dezembro de 2008	L 338	10	17.12.2008
►**M2**	Regulamento (CE) n.º 1261/2008 da Comissão de 16 de Dezembro de 2008	L 338	17	17.12.2008
►**M3**	Regulamento (CE) n.º 1262/2008 da Comissão de 16 de Dezembro de 2008	L 338	21	17.12.2008
►**M4**	Regulamento (CE) n.º 1263/2008 da Comissão de 16 de Dezembro de 2008	L 338	25	17.12.2008
►**M5**	Regulamento (CE) n.º 1274/2008 da Comissão de 17 de Dezembro de 2008	L 339	3	18.12.2008
►**M6**	Regulamento (CE) n.º 53/2009 da Comissão de 21 de Janeiro de 2009	L 17	23	22.1.2009
►**M7**	Regulamento (CE) n.º 69/2009 da Comissão de 23 de Janeiro de 2009	L 21	10	24.1.2009
►**M8**	Regulamento (CE) n.º 70/2009 da Comissão de 23 de Janeiro de 2009	L 21	16	24.1.2009
►**M9**	Regulamento (CE) n.º 254/2009 da Comissão de 25 de Março de 2009	L 80	5	26.3.2009
►**M10**	Regulamento (CE) n.º 460/2009 da Comissão de 4 de Junho de 2009	L 139	6	5.6.2009
►**M11**	Regulamento (CE) n.º 494/2009 da Comissão de 3 de Junho de 2009	L 149	6	12.6.2009
►**M12**	Regulamento (CE) n.º 495/2009 da Comissão de 3 de Junho de 2009	L 149	22	12.6.2009
►**M13**	Regulamento (CE) n.º 636/2009 da Comissão de 22 de Julho de 2009	L 191	5	23.7.2009
►**M14**	Regulamento (CE) n.º 824/2009 da Comissão de 9 de Setembro de 2009	L 239	48	10.9.2009
►**M15**	Regulamento (CE) n.º 839/2009 da Comissão de 15 de Setembro de 2009	L 244	6	16.9.2009
►**M16**	Regulamento (CE) n.º 1136/2009 da Comissão de 25 de Novembro de 2009	L 311	6	26.11.2009
►**M17**	Regulamento (CE) n.º 1142/2009 da Comissão de 26 de Novembro de 2009	L 312	8	27.11.2009
►**M18**	Regulamento (CE) n.º 1164/2009 da Comissão de 27 de Novembro de 2009	L 314	15	1.12.2009
►**M19**	Regulamento (CE) n.º 1165/2009 da Comissão de 27 de Novembro de 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Regulamento (CE) n.º 1171/2009 da Comissão de 30 de Novembro de 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Regulamento (UE) n.º 1293/2009 da Comissão de 23 de Dezembro de 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Regulamento (UE) n.º 243/2010 da Comissão de 23 de Março de 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Regulamento (UE) n.º 244/2010 da Comissão de 23 de Março de 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Regulamento (UE) n.º 550/2010 da Comissão de 23 de Junho de 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Regulamento (UE) n.º 574/2010 da Comissão de 30 de Junho de 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Regulamento (UE) n.º 632/2010 da Comissão de 19 de Julho de 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Regulamento (UE) n.º 633/2010 da Comissão de 19 de Julho de 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Regulamento (UE) n.º 662/2010 da Comissão de 23 de Julho de 2010	L 193	1	24.7.2010

▼B

REGULAMENTO (CE) N.º 1126/2008 DA COMISSÃO

de 3 de Novembro de 2008

que adopta determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho

(Texto relevante para efeitos do EEE)

A COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Europeia,

Tendo em conta o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade [1], nomeadamente o n.º 1 do artigo 3.º,

Considerando o seguinte:

(1) De acordo com o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, em relação a cada exercício financeiro com início em ou depois de 1 de Janeiro de 2005, as sociedades regidas pela legislação de um Estado-Membro cujos títulos são negociados publicamente devem, em determinadas condições, elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, na acepção do artigo 2.º do mencionado regulamento.

(2) Determinadas normas internacionais e interpretações vigentes em 14 de Setembro de 2002 foram adoptadas no âmbito do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 29 de Setembro de 2003, que adopta certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho [2]. A Comissão, após apreciar os pareceres apresentados pelo Grupo de Peritos Técnicos (TEG — *Technical Expert Group*) do EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), alterou o referido regulamento de forma a incluir integralmente todas as normas apresentadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), bem como todas as interpretações apresentadas pelo *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), adoptadas na Comunidade até 15 de Outubro de 2008, excepto a IAS 39 (respeitante ao reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros), da qual foram omitidas pequenas partes.

(3) As diversas normas internacionais foram adoptadas no âmbito de diferentes regulamentos, o que cria insegurança jurídica e dificulta a correcta aplicação das normas internacionais de contabilidade na Comunidade. A fim de simplificar a legislação comunitária relativa às normas de contabilidade, é conveniente, por razões de clareza e transparência, incorporar num único texto as normas actualmente constantes do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 e respectivos actos modificativos.

---

[1] JO L 243 de 11.9.2002, p. 1.
[2] JO L 261 de 13.10.2003, p. 1.

▼B

(4) O Regulamento (CE) n.º 1725/2003 deve, por conseguinte, ser substituído pelo presente regulamento.

(5) As medidas previstas no presente regulamento estão em conformidade com o parecer do Comité de Regulamentação Contabilística,

ADOPTOU O PRESENTE REGULAMENTO:

Artigo 1.º

São adoptadas em conformidade com o anexo as normas internacionais de contabilidade, na acepção no artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

Artigo 2.º

É revogado o Regulamento (CE) n.º 1725/2003.

As referências ao regulamento revogado devem entender-se como sendo feitas ao presente regulamento.

Artigo 3.º

O presente regulamento entra em vigor no terceiro dia seguinte ao da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*.

O presente regulamento é obrigatório em todos os seus elementos e directamente aplicável em todos os Estados-Membros.

▼B

ANEXO

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

IAS 1	*Apresentação de Demonstrações Financeiras* (revista em 2007)
IAS 2	*Inventários*
IAS 7	*Demonstrações dos Fluxos de Caixa*
IAS 8	*Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*
IAS 10	*Acontecimentos após o Período de Relato*
IAS 11	*Contratos de Construção*
IAS 12	*Impostos sobre o Rendimento*
IAS 16	*Activos Fixos Tangíveis*
IAS 17	*Locações*
IAS 18	*Rédito*
IAS 19	*Benefícios dos Empregados*
IAS 20	*Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais*
IAS 21	*Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*
IAS 23	*Custos de Empréstimos Obtidos* (revista em 2007)
IAS 24	IAS 24, *Divulgações de Partes Relacionadas*
IAS 26	*Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma*
IAS 27	*Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*
IAS 28	*Investimentos em Associadas*
IAS 29	*Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*
IAS 31	*Interesses em Empreendimentos Conjuntos*
IAS 32	*Instrumentos Financeiros: Apresentação*
IAS 33	*Resultados por Acção*
IAS 34	*Relato Financeiro Intercalar*
IAS 36	*Imparidade de Activos*
IAS 37	*Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*
IAS 38	*Activos Intangíveis*
IAS 39	*Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, com excepção de certas disposições relacionadas com a contabilização de cobertura

▼B

IAS 40	*Propriedades de Investimento*
IAS 41	*Agricultura*
IFRS 1	*Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*
IFRS 2	*Pagamento com Base em Acções*
IFRS 3	*Concentrações de Actividades Empresariais*
IFRS 4	*Contratos de Seguro*
IFRS 5	*Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*
IFRS 6	*Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*
IFRS 7	*Instrumentos Financeiros: Divulgações*
IFRS 8	*Segmentos Operacionais*
IFRIC 1	*Alterações em Passivos por Descomissionamento, Restauro e Outros Semelhantes Existentes*
IFRIC 2	*Acções dos Membros em Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes*
IFRIC 4	*Determinar se um Acordo contém uma Locação*
IFRIC 5	*Direitos a Interesses resultantes de Fundos de Descomissionamento, Restauro e Reabilitação Ambiental*
IFRIC 6	*Passivos decorrentes da Participação em Mercados Específicos — Resíduos de Equipamento Eléctrico e Electrónico*
IFRIC 7	*Aplicar a Abordagem da Reexpressão Prevista na IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*
IFRIC 9	*Reavaliação de Derivados Embutidos*
IFRIC 10	*Relato Financeiro Intercalar e Imparidade*
IFRIC 12	Interpretação IFRIC 12, *Acordos de Concessão de Serviços*
IFRIC 13	*Interpretação IFRIC 13, Programas de Fidelização de Clientes*
IFRIC 14	*Interpretação IFRIC 14, IAS 19 — O Limite sobre Um Activo de Benefícios Definidos, Requisitos de Financiamento Mínimo e Respectiva Interacção*
IFRIC 15	Interpretação IFRIC 15 *Acordos para a Construção de Imóveis*
IFRIC 16	Interpretação IFRIC 16 *Coberturas de um Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira*
IFRIC 17	Interpretação 17 do IFRIC *Distribuições aos Proprietários de Activos que Não São Caixa*
IFRIC 18	Interpretação 18 do IFRIC *Transferências de Activos Provenientes de Clientes*
IFRIC 19	Interpretação IFRIC 19, *Extinção de passivos financeiros através de instrumentos de capital próprio*

▼B

SIC -7	*Introdução do Euro*
SIC -10	*Apoios Governamentais — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais*
SIC -12	*Consolidação — Entidades com Finalidade Especial*
SIC -13	*Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não Monetárias por Empreendedores*
SIC -15	*Locações Operacionais — Incentivos*
SIC -21	*Impostos sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Não Depreciáveis Revalorizados*
SIC -25	*Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Entidade ou dos seus Accionistas*
SIC -27	*Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação*
SIC -29	*Divulgação — Acordos de Concessão de Serviços*
SIC -31	*Rédito — Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade*
SIC -32	*Activos Intangíveis — Custos com Web Sites*

Reprodução autorizada no Espaço Económico Europeu. Todos os direitos reservados fora do EEE, à excepção do direito de reprodução para uso pessoal ou outra finalidade lícita. Podem ser obtidas informações suplementares do IASB no seguinte endereço: www.iasb.org

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 1

Apresentação de Demonstrações Financeiras

OBJECTIVO

1 Esta Norma prescreve a base para a apresentação de demonstrações financeiras com finalidades gerais, de forma a assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras, de períodos anteriores, da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. A Norma estabelece requisitos globais para a apresentação de demonstrações financeiras, directrizes para a sua estrutura e requisitos mínimos para o respectivo conteúdo.

ÂMBITO

2 Uma entidade deve aplicar esta Norma ao preparar e apresentar demonstrações financeiras com finalidades gerais de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

3 Outras IFRS estabelecem os requisitos de reconhecimento, mensuração e divulgação para transacções específicas e outros acontecimentos.

4 Esta Norma não se aplica à estrutura e ao conteúdo de demonstrações financeiras intercalares condensadas preparadas segundo a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar*. Contudo, os parágrafos 15-35 aplicam-se a tais demonstrações financeiras. Esta Norma aplica-se, de forma igual, a todas as entidades, incluindo as que apresentam demonstrações financeiras consolidadas e as que apresentam demonstrações financeiras separadas, tal como definido na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*.

5 Esta Norma usa terminologia que é adequada para entidades com fins lucrativos, incluindo entidades do sector público. Se as entidades não lucrativas do sector privado ou do sector público aplicarem esta Norma, poderão ter de emendar as descrições usadas para determinadas linhas de itens nas demonstrações financeiras e para as próprias demonstrações financeiras.

6 Da mesma forma, as entidades que não tenham capital próprio tal como definida na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* (por exemplo, alguns fundos mútuos) e as entidades cujo capital por acções não seja capital próprio (por exemplo, algumas entidades cooperativas) poderão ter de adaptar a apresentação das demonstrações financeiras dos interesses dos membros ou dos detentores de unidades.

DEFINIÇÕES

7 Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

As *demonstrações financeiras com finalidades gerais* (referidas como «demonstrações financeiras») são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir a uma entidade que prepare relatórios à medida das suas necessidades particulares de informação.

Impraticável — A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

▼**M5**

As *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)* são Normas e Interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem:

(a) Normas Internacionais de Relato Financeiro;

(b) Normas Internacionais de Contabilidade; e

(c) Interpretações desenvolvidas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).

Material — As omissões ou distorções de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas que os utentes tomam com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou distorção ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

Avaliar se uma omissão ou distorção poderia influenciar as decisões económicas dos utentes, e, por isso, ser material, exige a consideração das características desses utentes. A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* dispõe no parágrafo 25 que «presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência». Por isso, a avaliação deve ter em conta como se pode razoavelmente esperar que os utentes com tais atributos poderiam ser influenciados ao tomar decisões económicas.

As *Notas* contêm informação para além da apresentada na demonstração da posição financeira, na demonstração do rendimento integral, na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada), na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa. As Notas proporcionam descrições narrativas ou desagregações de itens apresentados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.

Outro rendimento integral compreende itens de rendimentos e de gastos (incluindo ajustamentos de reclassificação) que não são reconhecidos nos lucros ou prejuízos, conforme exigido ou permitido por outras IFRS.

Os componentes de outro rendimento integral incluem:

(a) alterações no excedente de revalorização (ver IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* e IAS 38 *Activos Intangíveis*);

(b) ganhos e perdas actuariais em planos de benefícios definidos reconhecidos de acordo com o parágrafo 93A da IAS 19 *Benefícios dos Empregados*;

(c) ganhos e perdas resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*);

(d) ganhos e perdas da remensuração de activos financeiros disponíveis para venda (ver IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*);

(e) a parte eficaz dos ganhos e perdas em instrumentos de cobertura numa cobertura de fluxo de caixa (ver IAS 39).

▼M5

Os *proprietários* são os detentores de instrumentos classificados como capital próprio.

O *lucro ou prejuízo* é o total do rendimento menos gastos, excluindo os componentes do outro rendimento integral.

Os *ajustamentos de reclassificação* são quantias reclassificadas para lucros ou prejuízos do período corrente que tinham sido reconhecidas em outro rendimento integral nos períodos corrente ou anteriores.

O *rendimento integral total* é a alteração no capital próprio durante um período resultante de transacções e outros acontecimentos, que não sejam alterações resultantes de transacções com proprietários na sua qualidade de proprietários.

O rendimento integral total compreende todos os componentes dos «lucros ou prejuízos» e de «outro rendimento integral».

8 Apesar de esta Norma usar os termos «outro rendimento integral», «lucros ou prejuízos» e «rendimento integral total», uma entidade pode usar outros termos para descrever os totais, desde que o significado seja claro. Por exemplo, uma entidade pode usar o termo «rendimento líquido» para descrever os lucros ou prejuízos.

▼M6

8A Os seguintes termos são definidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* e são utilizados na presente norma com o significado definido na IAS 32:

(a) instrumento financeiro com uma opção *put* classificado como um instrumento de capital próprio (descrito nos parágrafos 16A e 16B da IAS32);

(b) um instrumento que impõe à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade aquando da liquidação e é classificado como um instrumento de capital próprio (descrito nos parágrafos 16C e 16D da IAS32).

▼M5

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Finalidade das demonstrações financeiras

9 As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os lucros ou prejuízos da condução, por parte da gerência, dos recursos a ela confiados. Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

(a) activos;

(b) passivos;

(c) capital próprio;

(d) rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas;

(e) contribuições por parte dos proprietários e distribuições aos mesmos na sua qualidade de proprietários; e

▼M5

(f) fluxos de caixa.

Esta informação, juntamente com outra informação nas notas, ajuda os utentes de demonstrações financeiras a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a sua tempestividade e certeza.

Conjunto completo de demonstrações financeiras

10 Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

(a) uma demonstração da posição financeira no final do período;

(b) uma demonstração do rendimento integral do período;

(c) uma demonstração de alterações no capital próprio do período;

(d) uma demonstração dos fluxos de caixa do período;

(e) notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras informações explicativas; e

(f) uma demonstração da posição financeira no início do período comparativo mais antigo quando uma entidade aplica uma política contabilística retrospectivamente ou elabora uma reexpressão retrospectiva de itens nas suas demonstrações financeiras, ou quando reclassifica itens nas suas demonstrações financeiras.

Uma entidade pode usar títulos para as suas demonstrações que não sejam os usados nesta Norma.

11 Uma entidade deve apresentar com igual proeminência todas as demonstrações financeiras num conjunto completo de demonstrações financeiras.

12 Conforme permitido pelo parágrafo 81, uma entidade pode apresentar os componentes dos lucros ou prejuízos como parte de uma demonstração única do rendimento integral ou numa ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ separada. Quando uma ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ for apresentada, ela faz parte de um conjunto completo de demonstrações financeiras e deve ser apresentada imediatamente antes da demonstração do rendimento integral.

13 Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações financeiras, uma análise financeira feita pela gerência que descreve e explica as características principais do desempenho financeiro e da posição financeira da entidade e as principais incertezas com que ela se depara. Tal relatório pode incluir uma análise de:

(a) os principais factores e influências que determinam o desempenho financeiro, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alterações e o seu efeito e a política de investimentos da entidade para manter e melhorar o desempenho financeiro, incluindo a sua política de dividendos;

(b) as fontes de financiamento da entidade e o respectivo rácio pretendido de passivos em relação ao capital próprio; e

(c) os recursos da entidade não reconhecidos na demonstração da posição financeira de acordo com as IFRS.

▼M5

14 Muitas entidades apresentam também, fora das demonstrações financeiras, relatórios e demonstrações tais como relatórios ambientais e demonstrações de valor acrescentado, sobretudo nos sectores em que os factores ambientais são significativos e quando os empregados são considerados um importante grupo de utentes. Os relatórios e demonstrações apresentados fora das demonstrações financeiras estão fora do âmbito das IFRS.

Características gerais

Apresentação apropriada e conformidade com as IFRS

15 As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na *Estrutura Conceptual*. Presume-se que a aplicação das IFRS, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.

16 Uma entidade cujas demonstrações financeiras estão em conformidade com as IFRS deve fazer uma declaração explícita e sem reservas desse cumprimento nas notas. Uma entidade não deve considerar as demonstrações financeiras como estando em conformidade com as IFRS, a menos que cumpram todos os requisitos das IFRS.

17 Em praticamente todas as circunstâncias, uma entidade consegue fazer uma apresentação apropriada através do cumprimento com as IFRS aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

(a) seleccione e aplique políticas contabilísticas de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. A IAS 8 estabelece uma hierarquia de orientações que faz fé, que a gerência considera na ausência de uma IFRS que se aplique especificamente a um item.

(b) apresente informação, incluindo políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione informação relevante, fiável, comparável e compreensível.

(c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas IFRS é insuficiente para permitir que os utentes compreendam o impacto de determinadas transacções, outros acontecimentos e condições sobre a posição financeira e o desempenho financeiro da entidade.

18 Uma entidade não pode rectificar políticas contabilísticas não apropriadas nem pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

19 Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que o cumprimento com um requisito de uma IFRS seria tão enganoso que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*, a entidade deve afastar-se desse requisito da forma disposta no parágrafo 20 se a estrutura conceptual reguladora relevante exigir, ou não proibir de outra forma, tal afastamento.

▼M5

20 Quando uma entidade se afastar de um requisito de uma IFRS de acordo com o parágrafo 19, ela deve divulgar:

(a) que a gerência concluiu que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;

(b) que cumpriu as IFRS aplicáveis, excepto que se afastou de um requisito particular a fim de conseguir uma apresentação apropriada;

(c) o título da IFRS da qual a entidade se afastou, a natureza do afastamento, incluindo o tratamento que a IFRS exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso nas circunstâncias que entrasse em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual* e o tratamento adoptado; e

(d) para cada período apresentado, o efeito financeiro do afastamento em cada item nas demonstrações financeiras que teria sido relatado no cumprimento do requisito.

21 Quando uma entidade se afastou de um requisito de uma IFRS num período anterior, e esse afastamento afectar as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras do período corrente, ela deve proceder às divulgações estabelecidas nos parágrafos 20(c) e (d).

22 O parágrafo 21 aplica-se, por exemplo, quando uma entidade se afastou num período anterior de um requisito de mensuração de activos ou passivos contido numa IFRS e esse afastamento afectar a mensuração de alterações nos activos e passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras do período corrente.

23 Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que o cumprimento com um requisito de uma IFRS seria tão enganoso que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*, mas a estrutura conceptual reguladora relevante proibir o afastamento do requisito, a entidade deve, na máxima medida possível, reduzir os aspectos enganadores detectados do cumprimento divulgando:

(a) o título da IFRS em questão, a natureza do requisito e a razão pela qual a gerência concluiu que o cumprimento desse requisito é tão enganador nas circunstâncias em questão que entra em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*; e

(b) para cada período apresentado, os ajustamentos a cada item nas demonstrações financeiras que a gerência tenha concluído serem necessários para conseguir uma apresentação apropriada.

24 Para a finalidade dos parágrafos 19-23, um item de informação entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras quando não representar fidedignamente as transacções, outros acontecimentos e condições que ou dê a entender que representa ou possa razoavelmente esperar-se que represente e, consequentemente, seria provável que influenciasse as decisões económicas feitas pelos utentes das demonstrações financeiras. Ao avaliar se o cumprimento de um requisito específico de uma IFRS seria tão enganador que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*, a gerência considera:

(a) a razão pela qual o objectivo das demonstrações financeiras não é alcançado nas circunstâncias particulares; e

▼M5

(b) a forma como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias semelhantes cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não seria tão enganador que entrasse em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*.

Continuidade

25 Aquando da preparação de demonstrações financeiras, a gerência deve fazer uma avaliação da capacidade de uma entidade de prosseguir como uma entidade em continuidade. Uma entidade deve preparar demonstrações financeiras numa base de continuidade, a menos que a gerência pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo. Quando a gerência estiver consciente, ao fazer a sua avaliação, de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de prosseguir como uma entidade em continuidade, a entidade deve divulgar essas incertezas. Quando uma entidade não preparar demonstrações financeiras numa base de continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com as bases pelas quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada como estando em continuidade.

26 Ao avaliar se o pressuposto de entidade em continuidade é apropriado, a gerência toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é pelo menos de, mas não se limita a, doze meses a partir do fim do período de relato. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tiver uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, a entidade pode chegar à conclusão, sem uma análise pormenorizada, de que a base de contabilidade da entidade em continuidade é apropriada. Noutros casos, a gerência pode necessitar de considerar um vasto leque de factores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamentos de substituição para que ela própria possa estar satisfeita de que a base da empresa em continuidade é apropriada.

Contabilidade em regime de acréscimo

27 Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando a contabilidade em regime de acréscimo.

28 Quando a contabilidade em regime de acréscimo for usada, uma entidade reconhece os itens como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisfizerem as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na *Estrutura Conceptual*.

Materialidade e agregação

29 Uma entidade deve apresentar separadamente cada classe material de itens semelhantes. Uma entidade deve apresentar separadamente os itens de uma natureza ou função dissemelhante, a menos que sejam imateriais.

▼**M5**

30 As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens nas demonstrações financeiras. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens, seja nessas demonstrações seja nas notas. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada nessas demonstrações pode justificar a sua apresentação separada nas notas.

31 Uma entidade não tem de proporcionar uma divulgação específica exigida por uma IFRS, se a informação não for material.

Compensação

32 Uma entidade não deve compensar activos e passivos ou rendimentos e gastos, a menos que tal seja exigido ou permitido por uma IFRS.

33 Uma entidade relata separadamente tanto activos e passivos como rendimentos e gastos. A compensação quer na demonstração do rendimento integral ou da posição financeira quer na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada), excepto quando a compensação reflicta a substância da transacção ou outro acontecimento, diminui a capacidade dos utentes não só de compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido, mas também de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de activos líquidos de ajustamentos de valorização, por exemplo ajustamentos de obsolescência nos inventários e ajustamentos de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.

34 A IAS 18 *Rédito* define o rédito e exige que a entidade o mensure pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas actividades ordinárias, outras transacções que não geram rédito mas que são inerentes às principais actividades que geram rédito. Uma entidade apresenta os lucros ou prejuízos de tais transacções, quando esta apresentação reflicta a substância da transacção ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transacção. Por exemplo:

(a) uma entidade apresenta os ganhos e perdas na alienação de activos não correntes, incluindo investimentos e activos operacionais, deduzindo dos proventos da alienação a quantia escriturada do activo e os gastos de venda relacionados; e

(b) uma entidade pode compensar os dispêndios líquidos relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) com o reembolso relacionado.

35 Adicionalmente, uma entidade apresenta os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Contudo, uma entidade apresenta esses ganhos e perdas separadamente, se forem materiais.

▼M5

Frequência de relato

36 Uma entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações financeiras (incluindo informação comparativa) pelo menos anualmente. Quando uma entidade alterar o fim do seu período de relato e apresentar demonstrações financeiras para um período mais longo ou mais curto do que um ano, uma entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações financeiras:

(a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e

(b) o facto de que as quantias apresentadas nas demonstrações financeiras não são inteiramente comparáveis.

37 Normalmente, uma entidade prepara consistentemente demonstrações financeiras para o período de um ano. Porém, por razões práticas, algumas entidades preferem relatar, por exemplo, para um período de 52 semanas. Esta Norma não impede esta prática.

Informação comparativa

38 A menos que uma IFRS o permita ou exija de outra forma, uma entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras do período corrente. Uma entidade deve incluir a informação comparativa para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

39 Uma entidade que divulgue informação comparativa deve apresentar, no mínimo, duas demonstrações da posição financeira, duas de cada uma das restantes demonstrações e as respectivas notas. Quando uma entidade aplicar uma política contabilística retrospectivamente ou elaborar uma reexpressão retrospectiva de itens nas suas demonstrações financeiras, ou quando reclassificar itens nas suas demonstrações financeiras, deve apresentar, no mínimo, três demonstrações da posição financeira, duas de cada uma das restantes demonstrações e as respectivas notas. Uma entidade apresenta demonstrações da posição financeira relativamente:

(a) ao fim do período corrente;

(b) ao fim do período anterior (que equivale ao início do período corrente); e

(c) ao início do período comparativo mais antigo.

40 Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, uma entidade divulga no período corrente os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto no fim do período de relato imediatamente anterior e que ainda está por resolver. Os utentes beneficiam da informação de que a incerteza existia no fim do período de relato imediatamente anterior e da informação acerca das medidas adoptadas durante o período para resolver a incerteza.

41 Quando a entidade alterar a apresentação ou classificação de itens nas suas demonstrações financeiras, a entidade deve reclassificar as quantias comparativas, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando a entidade reclassificar quantias comparativas, ela deve divulgar:

(a) a natureza da reclassificação;

▼M5

(b) a quantia de cada item ou classe de itens que é reclassificado; e

(c) a razão para a reclassificação.

42 Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:

(a) a razão para não reclassificar as quantias; e

(b) a natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.

43 Aperfeiçoar a comparabilidade de informação inter-períodos ajuda os utentes a tomar decisões económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, uma entidade pode não ter coligido dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e pode ser impraticável recriar a informação.

44 A IAS 8 estabelece os ajustamentos exigidos na informação comparativa quando uma entidade altera uma política contabilística ou corrige um erro.

Consistência de apresentação

45 Uma entidade deve manter a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras de um período para o seguinte, a menos que:

(a) seja evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das suas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada tendo em atenção os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidos na IAS 8; ou

(b) uma IFRS exija uma alteração na apresentação.

46 Por exemplo, uma aquisição ou alienação significativa, ou uma revisão da apresentação das demonstrações financeiras, poderá sugerir que as demonstrações financeiras devam ser apresentadas diferentemente. Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação que seja fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com os parágrafos 41 e 42.

ESTRUTURA E CONTEÚDO

Introdução

47 Esta Norma exige determinadas divulgações na demonstração da posição financeira ou do rendimento integral, na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada) ou na demonstração de alterações no capital próprio e exige a divulgação de outras linhas de itens nessas demonstrações ou nas notas. A IAS 7 *Demonstração dos Fluxos de Caixa* estabelece requisitos para a apresentação de informação de fluxos de caixa.

▼M5

48 Esta Norma usa por vezes o termo «divulgação» no sentido lato, abrangendo itens apresentados nas demonstrações financeiras. Noutras IFRS, também são exigidas divulgações. A menos que seja especificado em contrário noutra parte desta Norma ou noutra IFRS, essas divulgações podem ser feitas nas demonstrações financeiras.

Identificação das demonstrações financeiras

49 Uma entidade deve identificar claramente as demonstrações financeiras e distingui-las de outra informação no mesmo documento publicado.

50 As IFRS aplicam-se apenas às demonstrações financeiras e não necessariamente a outra informação apresentada num relatório anual, em relatórios de reporte a uma autoridade reguladora ou noutro documento. Por isso, é importante que os utentes consigam distinguir informação que seja preparada usando as IFRS de outra informação que possa ser útil aos utentes mas não seja objecto desses requisitos.

51 Uma entidade deve identificar claramente cada demonstração financeira e as notas. Além disso, uma entidade deve mostrar a seguinte informação de forma proeminente e repeti-la quando necessário para que a informação apresentada seja compreensível:

(a) o nome da entidade que relata ou outros meios de identificação, e qualquer alteração nessa informação desde o fim do período de relato anterior;

(b) se as demonstrações financeiras são de uma entidade individual ou de um grupo de entidades;

(c) a data do fim do período de relato ou o período abrangido pelo conjunto de demonstrações financeiras ou notas;

(d) a moeda de apresentação, tal como definido na IAS 21; e

(e) o nível de arredondamento usado na apresentação de quantias nas demonstrações financeiras.

52 Uma entidade satisfaz os requisitos do parágrafo 51 apresentando títulos adequados nas páginas, demonstrações, notas, colunas e outros elementos do género. Na determinação da melhor forma de apresentar tal informação, é necessário ajuizar. Por exemplo, quando uma entidade apresenta as demonstrações financeiras electronicamente, nem sempre são usadas páginas separadas; uma entidade apresenta então os itens acima para assegurar a devida compreensão da informação incluída nas demonstrações financeiras.

53 Uma entidade torna muitas vezes as demonstrações financeiras mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Isto é aceitável desde que a entidade divulgue o nível de arredondamento e não omita informação material.

Demonstração da posição financeira

Informação a ser apresentada na demonstração da posição financeira

54 Como mínimo, a demonstração da posição financeira deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes:

(a) activos fixos tangíveis;

(b) propriedade de investimento;

▼M5

(c) activos intangíveis;

(d) activos financeiros (excluindo quantias apresentadas segundo as alíneas (e), (h) e (i));

(e) investimentos contabilizados pelo uso do método da equivalência patrimonial (equity method);

(f) activos biológicos;

(g) inventários;

(h) contas a receber comerciais e outras;

(i) caixa e equivalentes de caixa;

(j) o total de activos classificados como detidos para venda e de activos incluídos em grupos para alienação classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*;

(k) contas a pagar comerciais e outras;

(l) provisões;

(m) passivos financeiros (excluindo quantias apresentadas nas alíneas (k) e (l));

(n) passivos e activos para imposto corrente, conforme definido na IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*;

(o) passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos, conforme definido na IAS 12;

(p) passivos incluídos em grupos para alienação classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5;

(q) ►M11 interesses que não controlam ◄, apresentados dentro do capital próprio; e

(r) capital emitido e reservas atribuíveis aos proprietários da empresa-mãe.

55 Uma entidade deve apresentar outras linhas de itens, títulos e subtotais na demonstração da posição financeira quando essa apresentação for relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade.

56 Quando uma entidade apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na sua demonstração da posição financeira, ela não deve classificar activos (passivos) por impostos diferidos como activos (passivos) correntes.

57 Esta Norma não prescreve a ordem ou formato em que a entidade apresenta os itens. O parágrafo 54 lista simplesmente itens que são de natureza ou função suficientemente diferente para justificar a apresentação separada na demonstração da posição financeira. Além disso:

(a) as linhas de itens são incluídas quando a dimensão, a natureza ou a função de um item ou agregação de itens semelhantes for de tal forma que a apresentação separada seja relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade; e

▼M5

(b) as descrições usadas e a ordenação dos itens ou agregação de itens semelhantes podem ser emendadas de acordo com a natureza da entidade e as suas transacções, para proporcionar informação que seja relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade. Por exemplo, uma instituição financeira pode emendar as descrições acima referidas para proporcionar informação que seja relevante para as operações de uma instituição financeira.

58 Uma entidade ajuíza se deve apresentar outros itens separadamente com base na avaliação do seguinte:

(a) a natureza e liquidez dos activos;

(b) a função dos activos dentro da entidade; e

(c) as quantias, natureza e tempestividade dos passivos.

59 O uso de diferentes bases de mensuração para diferentes classes de activos sugere que a sua natureza ou função difere e que, por isso, a entidade deve apresentá-las como linhas de itens separadas. Por exemplo, diferentes classes de activos fixos tangíveis podem ser escrituradas pelo custo ou por quantias revalorizadas de acordo com a IAS 16.

Distinção corrente/não corrente

60 Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na sua demonstração da posição financeira de acordo com os parágrafos 66-76, excepto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação fiável e mais relevante. Quando se aplica essa excepção, uma entidade deve apresentar todos os activos e passivos por ordem de liquidez.

61 Qualquer que seja o método de apresentação adoptado, uma entidade deve divulgar a quantia que se espera que seja recuperada ou liquidada após mais de doze meses por cada linha de item de activo e de passivo que combine quantias que se espera que sejam recuperadas ou liquidadas:

(a) não mais de doze meses após o período de relato; e

(b) mais de doze meses após o período de relato.

62 Quando uma entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de activos e passivos correntes e não correntes na demonstração da posição financeira proporciona informação útil ao distinguir os activos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são usados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também realça os activos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.

▼M5

63 Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, uma apresentação de activos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação fiável e mais relevante do que uma apresentação corrente/não corrente porque a entidade não fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável.

64 Na aplicação do parágrafo 60, é permitido que uma entidade apresente alguns dos seus activos e passivos com uma classificação corrente/não corrente e outros por ordem de liquidez quando tal proporcionar informação fiável e mais relevante. A necessidade de uma base mista de apresentação pode surgir quando uma entidade tem diversas operações.

65 A informação acerca das datas previstas para a realização de activos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência de uma entidade. A IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações* exige a divulgação das datas de maturidade de activos financeiros e de passivos financeiros. Os activos financeiros incluem dívidas a receber comerciais e outras e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data prevista para a recuperação de activos não monetários tais como inventários e sobre a data prevista para a liquidação de passivos tais como provisões também é útil, quer os activos e passivos sejam classificados como correntes ou não correntes. Por exemplo, uma entidade divulga a quantia de inventários que espera que sejam recuperados mais de doze meses após o período de relato.

Activos correntes

66 Uma entidade deve classificar um activo como corrente quando:

(a) espera realizar o activo, ou pretende vendê-lo ou consumi-lo, no decurso normal do seu ciclo operacional;

(b) detém o activo essencialmente para finalidades de negociação;

(c) espera realizar o activo até doze meses após o período de relato; ou

(d) o activo é caixa ou um equivalente de caixa (conforme definido na IAS 7), a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após o período de relato.

Uma entidade deve classificar todos os restantes activos como não correntes.

67 Esta Norma usa o termo «não corrente» para incluir activos tangíveis, intangíveis e financeiros de natureza de longo prazo. Não proíbe o uso de descrições alternativas tanto quanto o sentido seja claro.

▼M8

68 O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de activos para transformação e a sua realização em dinheiro ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses. Os activos correntes incluem activos (tais como inventários e dívidas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espere que sejam realizados num período até doze meses após o período de relato. Os activos correntes incluem igualmente activos detidos essencialmente para finalidades de negociação (nomeadamente certos activos financeiros classificados como detidos para negociação de acordo com a IAS 39) e a parte corrente de activos financeiros não correntes.

▼M5

Passivos correntes

▼M22

69 Uma entidade deve classificar um passivo como corrente quando:

a) espera liquidar o passivo no decurso normal do seu ciclo operacional;

b) detém o passivo essencialmente para finalidades de negociação;

c) a liquidação do passivo estiver prevista para um período até doze meses após o período de relato; ou

d) não tiver um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após o período de relato (ver parágrafo 73). Os termos de um passivo que poderia, por opção da contraparte, resultar na sua liquidação através da emissão de instrumentos de capital próprio não afectam a sua classificação.

Uma entidade deve classificar todos os restantes passivos como não correntes.

▼M5

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

▼M8

71 Outros passivos correntes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação dentro de um período de doze meses após o período de relato ou estão essencialmente detidos para finalidades de negociação. Constituem exemplos de tal certos passivos financeiros classificados como detidos para negociação de acordo com a IAS 39, descobertos bancários e a parte corrente de passivos financeiros não correntes, dividendos a pagar, impostos sobre o rendimento e outras contas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento numa base a longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista dentro de um período de doze meses após o período de relato são passivos não correntes, sujeitos aos parágrafos 74 e 75.

▼M5

72 Uma entidade classifica os seus passivos financeiros como correntes quando a sua liquidação estiver prevista dentro de um período de doze meses após o período de relato, mesmo que:

(a) o prazo original tenha sido por um período superior a doze meses; e

(b) um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, numa base de longo prazo seja celebrado após o período de relato e antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão.

73 Se uma entidade esperar, e tiver a possibilidade de, refinanciar ou substituir sucessivamente uma obrigação durante pelo menos doze meses após o período de relato segundo uma facilidade de empréstimo existente, ela classifica a obrigação como não corrente, mesmo que de outra forma fosse devida dentro de um período mais curto. Contudo, quando refinanciar ou substituir («roll over») a obrigação não depender do critério da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), a entidade não considera o potencial de refinanciamento da obrigação e classifica a obrigação como corrente.

74 Quando uma entidade não cumprir uma disposição de um acordo de empréstimo de longo prazo em, ou antes, do fim do período de relato com o efeito de o passivo se tornar pagável à ordem, ela classifica o passivo como corrente, mesmo que o mutuante tenha concordado, após o período de relato e antes da autorização de emissão das demonstrações financeiras, em não exigir pagamento como consequência do incumprimento. Uma entidade classifica o passivo como corrente porque, no fim do período de relato, ela não tem um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.

75 Contudo, uma entidade classifica o passivo como não corrente se o mutuante tiver concordado, até ao fim do período de relato, em proporcionar um período de graça a terminar pelo menos doze meses após o período de relato, dentro do qual a entidade pode rectificar o incumprimento e durante o qual o mutuante não pode exigir o reembolso imediato.

76 Com respeito a empréstimos classificados como passivos correntes, se os acontecimentos que se seguem ocorrerem entre o fim do período de relato e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, esses acontecimentos são divulgados como acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos de acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*:

(a) refinanciamento numa base de longo prazo;

(b) rectificação de um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo; e

(c) concessão, por parte do mutuante, de um período de graça para rectificar um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo que termine pelo menos doze meses após o período de relato.

Informação a ser apresentada ou na demonstração da posição financeira ou nas notas

77 Uma entidade deve divulgar, ou na demonstração da posição financeira ou nas notas, outras subclassificações das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma forma apropriada para as operações da entidade.

▼M5

78 O pormenor proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos das IFRS e da dimensão, natureza e função das quantias envolvidas. Uma entidade também usa os factores estabelecidos no parágrafo 58 para decidir a base da subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:

(a) os itens do activo fixo tangível são desagregados em classes de acordo com a IAS 16;

(b) as contas a receber são desagregadas em quantias a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pré-pagamentos e outras quantias;

(c) os inventários são desagregados, de acordo com a IAS 2 *Inventários*, em classificações tais como mercadorias, fornecimentos de produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados;

(d) as provisões são desagregadas em provisões para benefícios de empregados e outros itens; e

(e) o capital próprio contribuído e as reservas são desagregadas em várias classes, tais como capital subscrito e realizado, prémios de acções e reservas.

79 Uma entidade deve divulgar o seguinte, ou na demonstração da posição financeira ou na demonstração de alterações no capital próprio, ou nas notas:

(a) para cada classe de capital por acções:

(i) a quantidade de acções autorizadas;

(ii) a quantidade de acções emitidas e inteiramente pagas, e emitidas mas não inteiramente pagas;

(iii) o valor ao par por acção, ou que as acções não têm valor ao par;

(iv) uma reconciliação da quantidade de acções em circulação no início e no fim do período;

(v) os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;

(vi) acções da entidade detidas pela própria entidade ou por subsidiárias ou associadas; e

(vii) acções reservadas para emissão em consequência de opções e contratos para a venda de acções, incluindo os termos e as quantias; e

(b) uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do capital próprio.

80 Uma entidade sem capital por acções, tal como uma parceria ou trust, deve divulgar informação equivalente à exigida no parágrafo 79(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria do capital próprio e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria do capital próprio.

▼M6

80A Se uma entidade tiver reclassificado

(a) um instrumento financeiro com uma opção *put* classificado como um instrumento de capital próprio, ou

▼**M6**

(b) um instrumento que impõe à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade aquando da liquidação e é classificado como um instrumento de capital próprio

entre passivos financeiros e capital próprio, divulgará o montante reclassificado de uma categoria para a outra (passivos financeiro ou capital próprio), bem como a data e as razões para essa reclassificação.

▼**M5**

Demonstração do rendimento integral

81 Uma entidade deve apresentar todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período:

(a) numa única demonstração do rendimento integral; ou

(b) em duas demonstrações: uma demonstração que mostre componentes dos lucros ou prejuízos (►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ separada) e uma segunda demonstração que comece com os lucros ou prejuízos e mostre componentes de outro rendimento integral (demonstração do rendimento integral).

Informação a ser apresentada na demonstração do rendimento integral

82 Como mínimo, a demonstração do rendimento integral deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes para o período:

(a) rédito;

(b) custos financeiros;

(c) participação nos lucros ou prejuízos de associadas e de empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;

(d) gastos de impostos;

(e) uma quantia única composta pelo total dos:

(i) lucros ou prejuízos após os impostos das unidades operacionais descontinuadas; e

(ii) ganhos ou perdas após os impostos reconhecidos na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender ou na alienação de activos ou de grupo(s) para alienação que constituam a unidade operacional descontinuada.

(f) lucros ou prejuízos;

(g) cada componente de outro rendimento integral classificado pela sua natureza (excluindo as quantias na alínea (h));

(h) participação em outro rendimento integral de associadas e de empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial; e

(i) rendimento integral total.

83 Uma entidade deve divulgar os seguintes itens na demonstração do rendimento integral como imputações de lucros ou prejuízos do período:

(a) os lucros ou prejuízos do período atribuíveis:

(i) aos ►**M11** interesses que não controlam ◄; e

(ii) aos proprietários da empresa-mãe.

▼**M5**

(b) o rendimento integral total do período atribuível:

(i) aos ►**M11** interesses que não controlam ◄; e

(ii) aos proprietários da empresa-mãe.

84 Uma entidade pode apresentar numa ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ separada (ver parágrafo 81) as linhas de itens do parágrafo 82(a)–(f) e as divulgações do parágrafo 83(a).

85 Uma entidade deve apresentar outras linhas de itens, títulos e subtotais na demonstração do rendimento integral e na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada), quando essa apresentação for relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade.

86 Dado que os efeitos das várias actividades, transacções e outros acontecimentos de uma entidade diferem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho financeiro ajuda os utentes a compreenderem o desempenho financeiro alcançado e a fazerem projecções do futuro desempenho financeiro. Uma entidade inclui outras linhas de itens na demonstração do rendimento integral e na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada), e emenda as descrições usadas e a ordenação dos itens quando tal for necessário para explicar os elementos do desempenho financeiro. Uma entidade considera factores como a materialidade e a natureza e função dos itens de rendimentos e de gastos. Por exemplo, uma instituição financeira pode emendar as descrições para proporcionar informação que seja relevante para as operações de uma instituição financeira. Uma entidade não compensa itens de rendimentos e de gastos, a menos que os critérios do parágrafo 32 sejam satisfeitos.

87 Uma entidade não deve apresentar itens de rendimentos ou de gastos como itens extraordinários, na demonstração do rendimento integral ou na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada), nem nas notas.

Lucros ou prejuízos do período

88 Uma entidade deve reconhecer todos os itens de rendimentos e de gastos de um período nos lucros ou prejuízos, a menos que uma IFRS exija ou permita de outro modo.

89 Algumas IFRS especificam circunstâncias em que uma entidade reconhece determinados itens fora dos lucros ou prejuízos no período corrente. A IAS 8 especifica duas dessas circunstâncias: a correcção de erros e o efeito de alterações nas políticas contabilísticas. Outras IFRS exigem ou permitem que componentes de outro rendimento integral que satisfaçam a definição de rendimento ou gasto na *Estrutura Conceptual* sejam excluídos dos lucros ou prejuízos (ver parágrafo 7).

Outro rendimento integral do período

90 Uma entidade deve divulgar a quantia do imposto sobre o rendimento relacionada com cada componente de outro rendimento integral, incluindo ajustamentos de reclassificação ou na demonstração do rendimento integral ou nas notas.

91 Uma entidade pode apresentar componentes de outro rendimento integral:

(a) líquidos de efeitos fiscais relacionados; ou

▼M5

(b) antes dos efeitos fiscais relacionados, com uma quantia mostrada como a quantia agregada do imposto sobre o rendimento relacionado com esses componentes.

92 Uma entidade deve divulgar ajustamentos de reclassificação relacionados com componentes de outro rendimento integral.

93 Outras IFRS especificam se e quando é que as quantias anteriormente reconhecidas em outro rendimento integral são reclassificadas nos para lucros ou prejuízos. Essas reclassificações são referidas nesta Norma como ajustamentos de reclassificação. Um ajustamento de reclassificação é incluído com o componente relacionado de outro rendimento integral no período em que o ajustamento é reclassificado para lucros ou prejuízos. Por exemplo, os ganhos realizados com a alienação de activos financeiros disponíveis para venda são incluídos nos lucros ou prejuízos do período corrente. Estas quantias podem ter sido reconhecidas em outro rendimento integral como ganhos não realizados no período corrente ou em períodos anteriores. Esses ganhos não realizados têm de ser deduzidos de outro rendimento integral no período pelo que os ganhos realizados são reclassificados para lucros ou prejuízos, de modo a evitar incluí-los duas vezes no rendimento integral total.

94 Uma entidade pode apresentar ajustamentos de reclassificação na demonstração do rendimento integral ou nas notas. Uma entidade que apresente ajustamentos de reclassificação nas notas apresenta os componentes de outro rendimento integral após quaisquer ajustamentos de reclassificação relacionados.

95 Os ajustamentos de reclassificação surgem, por exemplo, na alienação de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 21), no desreconhecimento de activos financeiros disponíveis para venda (ver IAS 39) e quando uma transacção prevista coberta afectar os lucros ou prejuízos (ver parágrafo 100 da IAS 39 em relação com as coberturas de fluxo de caixa).

96 Os ajustamentos de reclassificação não surgem em alterações no excedente de revalorização reconhecido de acordo com a IAS 16 ou a IAS 38 nem em ganhos e perdas actuariais em planos de benefícios definidos reconhecidos de acordo com o parágrafo 93A da IAS 19. Estes componentes são reconhecidos em outro rendimento integral e não são reclassificados nos lucros ou prejuízos em períodos subsequentes. As alterações no excedente de revalorização podem ser transferidas para resultados retidos em períodos subsequentes quando o activo for usado ou quando for desreconhecido (ver IAS 16 e IAS 38). Os ganhos e perdas actuariais são relatados nos resultados retidos no período em que são reconhecidos como outro rendimento integral (ver IAS 19).

Informação a ser apresentada na demonstração do rendimento integral ou nas notas

97 Quando os itens de rendimentos ou de gastos são materiais, uma entidade deve divulgar a sua natureza e quantia separadamente.

▼M5

98 As circunstâncias que poderiam dar origem à divulgação separada de itens de rendimento e de gasto incluem:

(a) reduções dos inventários para o valor realizável líquido ou dos activos fixos tangíveis para a quantia recuperável, bem como reversões de tais reduções;

(b) reestruturações das actividades de uma entidade e reversões de quaisquer provisões para os custos de reestruturação;

(c) alienações de itens de activos fixos tangíveis;

(d) alienações de investimentos;

(e) unidades operacionais descontinuadas;

(f) resolução de litígios; e

(g) outras reversões de provisões.

99 Uma entidade deve apresentar uma análise dos gastos reconhecidos nos lucros ou prejuízos usando uma classificação baseada ou na sua natureza ou na sua função dentro da entidade, conforme aquela que proporcionar informação que seja fiável e mais relevante.

100 As entidades são incentivadas a apresentar a análise referida no parágrafo 99 na demonstração do rendimento integral ou na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada).

101 Os gastos são subclassificados a fim de destacar componentes do desempenho financeiro que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Esta análise é proporcionada numa de duas formas.

102 A primeira forma de análise é o método da «natureza do gasto». Uma entidade agrega os gastos nos lucros ou prejuízos de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, custos de transporte, benefícios dos empregados e custos de publicidade) e não os volta a imputar entre as várias funções dentro da entidade. Este método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias imputações de gastos a classificações funcionais. Um exemplo de uma classificação que usa o método da natureza dos gastos é o que se segue:

Rédito		X
Outros rendimentos		X
Alterações nos inventários de produtos acabados e em curso	X	
Matérias-primas e consumíveis usados	X	
Gasto com benefícios dos empregados	X	
Gasto de depreciação e de amortização	X	
Outros gastos	X	
Total de gastos		(X)
Lucro antes de impostos		X

▼M5

103 A segunda forma de análise é o método da «função do gasto» ou do «custo de vendas», classificando os gastos de acordo com a sua função como parte do custo de vendas ou, por exemplo, dos custos de distribuição ou de actividades administrativas. Como mínimo, uma entidade divulga o custo de vendas segundo este método separadamente dos outros gastos. Este método pode proporcionar informação mais relevante aos utentes do que a classificação de gastos por natureza, mas a imputação de custos a funções pode exigir imputações arbitrárias e envolver ponderação considerável. Um exemplo de uma classificação que usa o método da função de gastos é o seguinte:

Rédito	X
Custo de vendas	(X)
Lucro bruto	X
Outros rendimentos	X
Custos de distribuição	(X)
Gastos administrativos	(X)
Outros gastos	(X)
Lucro antes de impostos	X

104 Uma entidade que classifique os gastos por função deve divulgar informação adicional sobre a natureza dos gastos, incluindo gastos de depreciação e de amortização e gastos com os benefícios dos empregados.

105 A escolha entre o método da função do gasto e o método da natureza do gasto depende de factores históricos e sectoriais e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação dos custos que podem variar, directa ou indirectamente, com o nível de vendas ou de produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem mérito para diferentes tipos de entidades, esta Norma exige que a gerência seleccione a apresentação que seja fiável e mais relevante. Porém, porque a informação sobre a natureza dos gastos é útil ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for usada a classificação com base no método da função do gasto. No parágrafo 104, «benefícios dos empregados» tem o mesmo significado que na IAS 19.

Demonstração de alterações no capital próprio

▼M11

106 Uma entidade deve apresentar uma demonstração de alterações no capital próprio, da qual deve constar:

(a) o rendimento integral total do período, mostrando separadamente as quantias totais atribuíveis aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam;

(b) para cada componente do capital próprio, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva reconhecida de acordo com a IAS 8; e

(c) [eliminado] e

(d) para cada componente do capital próprio, uma reconciliação entre a quantia escriturada no início e no final do período, divulgando separadamente alterações resultantes de:

(i) lucros ou prejuízos;

▼M11

(ii) cada item de outro rendimento integral; e

(iii) transacções com proprietários na sua qualidade de proprietários, mostrando separadamente as contribuições por e distribuições a proprietários e as alterações nos interesses de propriedade em subsidiárias que não resultam em perda de controlo.

▼M5

107 Uma entidade deve apresentar, ou na demonstração de alterações no capital próprio ou nas notas, a quantia de dividendos reconhecida como distribuições aos proprietários durante o período, e a quantia respectiva por acção.

108 No parágrafo 106, os componentes do capital próprio incluem, por exemplo, cada classe de capital próprio contribuído, o saldo acumulado de cada classe de outro rendimento integral e os resultados retidos.

109 As alterações no capital próprio de uma entidade entre o início e o fim do período de relato reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período. Com a excepção das alterações resultantes de transacções com proprietários na sua qualidade de proprietários (tais como contribuições de capital próprio, reaquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e dividendos) e dos custos de transacção directamente relacionados com essas transacções, a alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas, gerada pelas actividades da entidade durante esse período.

110 A IAS 8 exige ajustamentos retrospectivos para efectuar alterações nas políticas contabilísticas, até ao ponto que seja praticável, excepto quando as disposições transitórias noutra IFRS o exijam de outra forma. A IAS 8 também exige que as reexpressões para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até ao ponto em que seja praticável. Os ajustamentos retrospectivos e as reexpressões retrospectivas não são alterações no capital próprio, mas antes ajustamentos no saldo de abertura dos resultados retidos, excepto quando uma IFRS exige ajustamentos retrospectivos de outro componente do capital próprio. O parágrafo 106(b) exige a divulgação na demonstração de alterações no capital próprio do ajustamento total para cada componente do capital próprio resultante de alterações nas políticas contabilísticas e, separadamente, de correcções de erros. Estes ajustamentos são divulgados para cada período anterior e no início do período.

Demonstração dos fluxos de caixa

111 A informação sobre os fluxos de caixa proporciona aos utentes de demonstrações financeiras uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. A IAS 7 estabelece requisitos para a apresentação e divulgação de informação dos fluxos de caixa.

Notas

Estrutura

112 As notas devem:

(a) apresentar informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas usadas de acordo com os parágrafos 117-124;

(b) divulgar a informação exigida pelas IFRS que não esteja apresentada noutros pontos das demonstrações financeiras; e

▼M5

(c) proporcionar informação que não esteja apresentada noutros pontos das demonstrações financeiras, mas que seja relevante para uma compreensão de qualquer uma delas.

113 Uma entidade deve apresentar as notas, tanto quanto for praticável, de uma forma sistemática. Uma entidade, para cada item nas demonstrações da posição financeira e do rendimento integral, na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada) e nas demonstrações de alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa, deve incluir uma referência cruzada a qualquer informação relacionada nas notas.

114 Uma entidade apresenta normalmente as notas pela seguinte ordem, para ajudar os utentes a compreender as demonstrações financeiras e a compará-las com demonstrações financeiras de outras entidades:

(a) declaração de cumprimento das IFRS (ver parágrafo 16);

(b) resumo das políticas contabilísticas significativas aplicadas (ver parágrafo 117);

(c) informação de suporte para itens apresentados nas demonstrações da posição financeira e do rendimento integral, na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada) e nas demonstrações de alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item for apresentada; e

(d) outras divulgações, incluindo:

(i) passivos contingentes (ver IAS 37) e compromissos contratuais não reconhecidos; e

(ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objectivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver IFRS 7).

115 Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável variar a ordem de itens específicos nas notas. Por exemplo, uma entidade pode combinar a informação sobre alterações no justo valor reconhecidas nos lucros ou prejuízos com informação sobre maturidades de instrumentos financeiros, embora as primeiras divulgações se relacionem com a demonstração do rendimento integral ou a ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ separada (se apresentada) e as últimas se relacionem com a demonstração da posição financeira. Contudo, até ao ponto em que seja praticável, uma entidade mantém uma estrutura sistemática para as notas.

116 Uma entidade pode apresentar notas que proporcionem informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas como uma secção separada das demonstrações financeiras.

Divulgação de políticas contabilísticas

117 Uma entidade deve divulgar no resumo de políticas contabilísticas significativas:

(a) a base (ou bases) de mensuração usada(s) na preparação das demonstrações financeiras; e

(b) as outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.

▼M5

118 É importante que uma entidade informe os utentes sobre a base ou bases de mensuração usada(s) nas demonstrações financeiras (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, justo valor ou quantia recuperável) porque a base em que a entidade prepara as demonstrações financeiras afecta significativamente a análise dos utentes. Quando uma entidade usar mais de uma base de mensuração nas demonstrações financeiras, por exemplo, quando determinadas classes de activos são revalorizadas, é suficiente proporcionar uma indicação das categorias de activos e de passivos a que cada base de mensuração seja aplicada.

119 Ao decidir se uma determinada política contabilística deve ou não ser divulgada, a gerência considera se a divulgação ajudará os utentes a compreender de que forma as transacções, outros acontecimentos e condições estão reflectidos no desempenho financeiro e na posição financeira relatados. A divulgação de determinadas políticas contabilísticas é especialmente útil para os utentes quando essas políticas são seleccionadas de entre alternativas permitidas por IFRS. Um exemplo é a divulgação do facto de um empreendedor reconhecer ou não o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial (ver IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*). Algumas IFRS exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contabilísticas, incluindo escolhas feitas pela gerência entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, a IAS 16 exige a divulgação das bases de mensuração usadas para classes do activo fixo tangível.

120 Cada entidade considera a natureza das suas operações e as políticas que os utentes das suas demonstrações financeiras esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, os utentes esperam que uma entidade sujeita a impostos sobre o rendimento divulgue as suas políticas contabilísticas para impostos sobre o rendimento, incluindo aquelas que sejam aplicáveis a passivos e activos por impostos diferidos. Quando uma entidade tem unidades operacionais estrangeiras ou transacções significativas em moeda estrangeira, os utentes esperam a divulgação das políticas contabilísticas para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais.

121 Uma política contabilística pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade mesmo que as quantias de períodos anteriores e correntes não sejam materiais. É também apropriado divulgar cada política contabilística significativa que não seja especificamente exigida pelas IFRS, mas que a entidade selecciona e aplica de acordo com a IAS 8.

122 Uma entidade deve divulgar, no resumo das políticas contabilísticas significativas ou outras notas, os juízos de valor, com a excepção dos que envolvam estimativas (ver parágrafo 125), que a gerência fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade e que tenham o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.

123 No processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade, a gerência faz vários juízos de valor, com a excepção dos que envolvem estimativas, que podem afectar significativamente as quantias que ela reconhece nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a gerência faz juízos de valor ao determinar:

(a) se os activos financeiros são investimentos detidos até a maturidade;

▼M5

(b) quando é que substancialmente todos os riscos e vantagens significativos da propriedade de activos financeiros e de activos locados são transferidos para outras entidades;

(c) se, em substância, determinadas vendas de bens são acordos financeiros e portanto não dão origem a rédito; e

(d) se a substância do relacionamento entre a entidade e uma entidade com finalidade especial indica que a entidade controla a entidade com finalidade especial.

124 Algumas divulgações feitas de acordo com o parágrafo 122 são exigidas por outras IFRS. Por exemplo, a IAS 27 exige que uma entidade divulgue as razões pelas quais o interesse de propriedade da entidade não constitui controlo, relativamente a uma investida que não seja uma subsidiária embora mais de metade do poder de voto ou potencial poder de voto seja possuído, directa ou indirectamente, por intermédio de subsidiárias. A IAS 40 *Propriedades de Investimento* exige a divulgação dos critérios desenvolvidos pela entidade para distinguir as propriedades de investimento das propriedades ocupadas pelo proprietário e das propriedades detidas para venda no decurso normal da actividade empresarial, quando a classificação da propriedade é difícil.

Fontes da incerteza das estimativas

125 Uma entidade deve divulgar informação acerca dos pressupostos que faz relativamente ao futuro, e outras principais fontes da incerteza das estimativas no fim do período de relato, que tenham um risco significativo de resultar num ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos durante o próximo ano financeiro. Com respeito a esses activos e passivos, as notas devem incluir pormenores do seguinte:

(a) a sua natureza; e

(b) a sua quantia escriturada no fim do período de relato.

126 Determinar as quantias escrituradas de alguns activos e passivos exige a estimativa dos efeitos de acontecimentos futuros incertos nesses activos e passivos no fim do período de relato. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados, são necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar a quantia recuperável de classes do activo fixo tangível, o efeito da obsolescência tecnológica nos inventários, as provisões sujeitas ao futuro resultado do litígio em curso e os passivos de benefícios dos empregados de longo prazo tais como obrigações de pensões. Estas estimativas implicam pressupostos sobre itens como o ajustamento do risco nos fluxos de caixa ou nas taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afectem outros custos.

127 Os pressupostos e outras fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o parágrafo 125 relacionam-se com as estimativas que exigem os juízos de valor mais difíceis, subjectivos ou complexos da gerência. Uma vez que o número de variáveis e pressupostos que afectam a possível futura resolução das incertezas aumenta, esses juízos de valor tornam-se mais subjectivos e complexos, e o potencial para um consequente ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos aumenta normalmente em conformidade.

▼M5

128 As divulgações referidas no parágrafo 125 não são exigidas para activos e passivos que tenham um risco significativo de que as suas quantias escrituradas se possam alterar materialmente no próximo ano financeiro se, no fim do período de relato, forem mensurados pelo justo valor com base em preços de mercado recentemente observados. Esses justos valores podem alterar-se materialmente no próximo ano financeiro, mas essas alterações não iriam surgir de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas no fim do período de relato.

129 Uma entidade apresenta as divulgações referidas no parágrafo 125 de uma forma que ajuda os utentes de demonstrações financeiras a compreender os juízos de valor que a gerência faz acerca do futuro e sobre outras fontes da incerteza das estimativas. A natureza e extensão da informação proporcionada variam de acordo com a natureza do pressuposto e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de divulgação que uma entidade faz incluem:

(a) a natureza do pressuposto ou outra incerteza das estimativas;

(b) a sensibilidade de quantias escrituradas aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;

(c) a resolução esperada de uma incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo ano financeiro com respeito às quantias escrituradas dos activos e passivos afectados; e

(d) uma explicação de alterações feitas a pressupostos anteriores respeitantes a esses activos e passivos, se a incerteza continuar por resolver.

130 Esta Norma não exige que uma entidade divulgue informação orçamental ou previsões ao fazer as divulgações referidas no parágrafo 125.

131 Por vezes, é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de um pressuposto ou de uma outra fonte da incerteza das estimativas no fim do período de relato. Nesses casos, a entidade divulga que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que as consequências ao longo do ano financeiro seguinte, que sejam diferentes do pressuposto, possam exigir um ajustamento material na quantia escriturada do activo ou passivo afectado. Em todos os casos, a entidade divulga a natureza e a quantia escriturada do activo ou passivo específico (ou classe de activos ou passivos) afectado pelo pressuposto.

132 As divulgações referidas no parágrafo 122 de juízos de valor específicos feitos pela gerência no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade não se relacionam com as divulgações de fontes da incerteza das estimativas referidas no parágrafo 125.

133 Outras IFRS exigem a divulgação de alguns dos pressupostos que de outra forma seriam exigidos de acordo com o parágrafo 125. Por exemplo, a IAS 37 exige a divulgação, em circunstâncias especificadas, de pressupostos importantes respeitantes a futuros acontecimentos que afectem classes de provisões. A IFRS 7 exige a divulgação de pressupostos significativos que a entidade usa na estimativa de justos valores de activos financeiros e de passivos financeiros que sejam escriturados pelo justo valor. A IAS 16 exige a divulgação de pressupostos significativos que a entidade usa na estimativa de justos valores de itens revalorizados do activo fixo tangível.

▼**M5**

Capital

134 Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar os objectivos, as políticas e os processos da entidade para gerir o capital.

135 Para cumprir o parágrafo 134, uma entidade deve divulgar o seguinte:

(a) informação qualitativa sobre os seus objectivos, políticas e processos para gerir o capital, incluindo:

(i) uma descrição daquilo que gere como capital;

(ii) quando uma entidade estiver sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como eles são incorporados na gestão do capital; e

(iii) a forma como está a cumprir os seus objectivos de gerir o capital;

(b) um resumo dos dados quantitativos daquilo que gere como capital. Algumas entidades encaram alguns passivos financeiros (por exemplo, determinadas formas de dívida subordinada) como parte integrante do capital. Outras entidades encaram o capital como excluindo alguns componentes de capital próprio (por exemplo, componentes resultantes de coberturas de fluxo de caixa);

(c) quaisquer alterações nas alíneas (a) e (b) do período anterior;

(d) se, durante o período, ela cumpriu os requisitos de capital impostos externamente e aos quais está sujeita;

(e) quando a entidade não cumpriu esses requisitos de capital impostos externamente, as consequências desse incumprimento.

A entidade baseia estas divulgações na informação fornecida internamente ao pessoal chave da gerência.

136 Uma entidade pode gerir o capital de várias formas e estar sujeita a uma série de diferentes requisitos de capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que desempenham actividades de seguros e actividades bancárias e essas entidades podem operar em várias jurisdições. Quando uma divulgação agregada dos requisitos de capital e sobre a forma como o capital é gerido não proporciona informação útil ou distorce a compreensão de um utente de demonstrações financeiras relativamente aos recursos de capital de uma entidade, a entidade deve divulgar informação separada para cada requisito de capital a que ela esteja sujeita.

▼**M6**

Instrumentos financeiros com uma opção put *classificados como capital próprio*

136A Em relação aos instrumentos financeiros com uma opção *put* classificados como instrumentos de capital próprio, uma entidade divulga (na medida em que não sejam divulgados noutro local):

(a) um resumo dos dados quantitativos sobre a quantia classificada como capital próprio;

▼M6

(b) os seus objectivos, políticas e procedimentos para gerir a sua obrigação de recomprar ou remir os instrumentos quando tal seja lhe imposto pelos detentores do instrumento, incluindo quaisquer alterações em relação ao período precedente;

(c) a saída de caixa esperada em resultado da remição ou recompra dessa classe de instrumentos financeiros; e

(d) informações sobre a forma como foi determinada a saída de caixa esperada em resultado da remição ou recompra.

▼M5

Outras divulgações

137 Uma entidade deve divulgar nas notas:

(a) a quantia de dividendos proposta ou declarada antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas não reconhecida como distribuição aos proprietários durante o período, e a quantia relacionada por acção; e

(b) a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.

▼M6

138 Uma entidade deve divulgar o seguinte, se não for divulgado noutro local em informação publicada com as demonstrações financeiras:

(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registo e o endereço da sede registada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registada);

(b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais actividades;

(c) o nome da empresa-mãe e da empresa-mãe de topo do grupo, e

(d) se for uma entidade com um período de vida limitado, informação em relação à duração do seu período de vida.

▼M5

TRANSIÇÃO E DATA DE EFICÁCIA

139 Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade adoptar esta Norma para um período anterior, ela deve divulgar esse facto.

▼M11

139A A IAS 27 (tal como emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou o parágrafo 106. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, a emenda deverá ser aplicada a esse período anterior. A emenda deve ser aplicada retrospectivamente.

▼**M6**

139B *O documento Instrumentos financeiros com uma opção* put *e obrigações decorrentes de uma liquidação* (Emendas às IAS 32 e IAS 1), emitido em Fevereiro de 2008, emendou o parágrafo 138 e inseriu os parágrafos 8A, 80A e 136A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 Janeiro 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas relativamente a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar as emendas às IAS 32, IAS 39, a IFRS 7 e à IFRIC 2 *Acções dos Membros em Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhante*s, que com elas estejam relacionadas.

▼**M8**

139C Os parágrafos 68 e 71 foram alterados com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼**M22**

139D O parágrafo 69 foi emendado pelo documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼**M5**

RETIRADA DA IAS 1 (REVISTA EM 2003)

140 Esta Norma substitui a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* revista em 2003, conforme emendada em 2005.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 2

Inventários

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Um assunto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um activo e a ser transportada até que sejam reconhecidos os réditos relacionados. Esta Norma proporciona orientação na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como um gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

ÂMBITO

2. Esta Norma aplica-se a todos os inventários, com a excepção do seguinte:

   a) produção em curso proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços directamente relacionados (ver IAS *11 Contratos de Construção);*

   b) instrumentos financeiros (ver a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* e a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);* e

   c) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e o produto agrícola na altura da colheita (ver IAS *41 Agricultura).*

3. Esta Norma não se aplica à mensuração dos inventários detidos por:

   a) produtores de produtos agrícolas e florestais, do produto agrícola após a colheita e de minerais e produtos minerais até ao ponto em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com práticas já bem estabelecidas nesses sectores. Quando tais inventários são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos lucros ou prejuízos do período em que se tenha verificado a alteração.

   b) corretores/negociantes de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor menos os custos de vender. Quando tais inventários são mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, as alterações no justo valor menos os custos de vender são reconhecidas nos lucros ou prejuízos do período em que se tenha verificado a alteração.

4. Os inventários referidos no parágrafo 3. alínea a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isto ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada nos termos de um contrato *forward* ou de uma garantia governamental ou quando exista um mercado activo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários apenas são excluídos dos requisitos de mensuração desta Norma.

5. Os corretores/negociantes são aqueles que compram ou vendem mercadorias para outros ou por sua própria conta. Os inventários referidos no parágrafo 3. alínea b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de vender no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos corretores/negociantes. Quando estes inventários são mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

▼B

DEFINIÇÕES

6. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Os *inventários* são activos:

a) detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;

b) no processo de produção para tal venda; ou

c) na forma de materiais ou bens de consumo a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de conclusão e os custos estimados necessários para efectuar a venda.

Justo valor é a quantia pela qual um activo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

7. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da actividade empresarial. O justo valor reflecte a quantia pela qual o mesmo inventário podia ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico para a entidade; o segundo já não é. O valor realizável líquido dos inventários pode não ser equivalente ao justo valor menos os custos de vender.

8. Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. Os inventários também englobam bens acabados produzidos ou trabalhos a serem produzidos pela entidade e incluem materiais e bens de consumo aguardando o seu uso no processo de produção. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 19, relativamente ao qual a entidade ainda não tenha reconhecido o respectivo rédito (ver IAS 18 *Rédito*).

MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS

9. Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Custo dos inventários

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

Custos de compra

11. Os custos de compra dos inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os posteriormente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.

▼B

Custos de conversão

12. Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indirectos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas 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 e mão-de-obra indirecta.

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

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

Outros custos

15. Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam da produção ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.

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

a) quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão-de-obra ou de outros custos de produção;

▼B

b) custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;

c) gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e

d) custos de vender.

17. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* identifica circunstâncias limitadas em que os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários.

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

Custos de inventários de um prestador de serviços

19. Até ao ponto em que os prestadores de serviços tenham inventários, eles mensuram-nos pelos custos da sua produção. Esses custos consistem sobretudo nos custos de mão-de-obra e outros custos com o pessoal directamente envolvido na prestação do serviço, incluindo o pessoal de supervisão, e os gastos gerais atribuíveis. A mão-de-obra e outros custos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos, mas são reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos. O custo dos inventários de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que muitas vezes são incluídos nos preços debitados pelos prestadores de serviços.

Custo do produto agrícola colhido proveniente de activos biológicos

▼M8

20 Segundo a IAS 41 *Agricultura*, os inventários que compreendam produtos agrícolas que uma entidade tenha colhido a partir dos seus activos biológicos são mensurados no reconhecimento inicial pelo seu justo valor menos os custos de vender na altura da colheita. Este é o custo dos inventários nessa data para aplicação desta Norma.

▼B

Técnicas para a mensuração do custo

21. As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo-padrão ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. Os custos-padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. São regularmente analisados e, se necessário, revistos à luz das condições correntes.

22. O método de retalho é muitas vezes usado no sector de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada toma em consideração o inventário que tenha sido marcado abaixo do seu preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de retalho.

▼B

Fórmulas de custeio

23. O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

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

25. O custo dos inventários que não sejam os tratados no parágrafo 23 deve ser atribuído pelo uso da fórmula «primeira entrada, primeira saída» (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

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

27. A fórmula FIFO pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos. Pela fórmula do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, dependendo das circunstâncias da entidade.

Valor realizável líquido

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

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

▼B

30. As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar. Estas estimativas tomam em consideração as variações nos preços ou custos directamente relacionadas com acontecimentos que ocorram após o fim do período, até ao ponto em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.

31. As estimativas do valor realizável líquido também tomam em consideração a finalidade para a qual o inventário é detido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer contratos de venda firmes ou de prestações de serviços é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos de venda firmes com quantidades superiores às quantidades de inventário detidas ou resultantes de contratos de compra firmes. Tais provisões são tratadas de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

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

33. Em cada período subsequente, é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultaram na redução dos inventários abaixo do custo 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 redução é revertida (i.e. a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventário que é escriturado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda desceu, está ainda detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.

RECONHECIMENTO COMO UM GASTO

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

35. Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo, como, por exemplo, inventários usados como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta forma a um outro activo são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.

▼B

DIVULGAÇÃO

36. As demonstrações financeiras devem divulgar:

a) as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;

b) a quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;

c) a quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;

d) a quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;

e) a quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 34.;

f) a quantia de qualquer reversão de qualquer redução que seja reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 34.;

g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de inventários de acordo com o parágrafo 34.; e

h) a quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

37. A informação acerca das quantias escrituradas detidas em diferentes classificações de inventários e a extensão das alterações nesses activos é útil para os utentes das demonstrações financeiras. As classificações comuns de inventários são: mercadorias, fornecimentos de produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados. Os inventários de um prestador de serviços podem ser descritos como trabalhos em curso.

38. A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo das vendas, consiste nos custos previamente incluídos na mensuração do inventário agora vendido, nos gastos gerais de produção não imputados e nas quantias anormais de custos de produção de inventários. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outras quantias, tais como custos de distribuição.

39. Algumas entidades adoptam um formato para os resultados que resulta na divulgação de quantias que não seja o custo de inventários reconhecido como um gasto durante o período. De acordo com este formato, uma entidade apresenta uma análise dos gastos usando uma classificação baseada na natureza dos gastos. Neste caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como um gasto relativamente a matérias-primas e consumíveis, custos de mão-de-obra e outros custos juntamente com a quantia da alteração líquida nos inventários do período.

DATA DE EFICÁCIA

40. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

41. Esta Norma substitui a IAS 2 *Inventários* (revista em 1993).

42. Esta Norma substitui a SIC-1 *Consistência — Fórmulas de Custeio Diferentes para Inventários*.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 7

Demonstrações dos Fluxos de Caixa

OBJECTIVO

A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade é útil ao proporcionar aos utentes das demonstrações financeiras uma base para determinar a capacidade da entidade para gerar dinheiro e equivalentes e determinar as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e a tempestividade e certeza da sua geração.

O objectivo desta Norma é o de exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes de uma entidade por meio de uma demonstração dos fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante o período proveniente das actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

ÂMBITO

1. Uma entidade deve preparar uma demonstração dos fluxos de caixa de acordo com os requisitos desta Norma e deve apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações financeiras de cada período em que são apresentadas demonstrações financeiras.

2. Esta Norma substitui a IAS 7 *Demonstração das Variações na Posição Financeira*, aprovada em Julho de 1977.

3. Os utentes das demonstrações financeiras de uma entidade estão interessados em como a entidade gera e usa o dinheiro e os seus equivalentes. É este o caso, qualquer que seja a natureza das actividades da entidade e independentemente de o dinheiro poder ser visto ou não como o produto da entidade, como seja o caso de uma instituição financeira. As entidades necessitam de dinheiro essencialmente pelas mesmas razões, mesmo diferentes que possam ser as suas actividades principais de produção de rédito. Elas necessitam de dinheiro para conduzir as suas operações, para pagar as suas obrigações e para proporcionar retornos aos seus investidores. Concordantemente, esta Norma exige que todas as entidades apresentem uma demonstração dos fluxos de caixa.

BENEFÍCIOS DA INFORMAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

4. Uma demonstração dos fluxos de caixa, quando usada juntamente com o restante das demonstrações financeiras, proporciona informação que facilita aos utentes avaliar as alterações no activo líquido de uma entidade, na sua estrutura financeira (incluindo a sua liquidez e solvência) e na sua capacidade de afectar as quantias e tempestividade dos fluxos de caixa a fim de se adaptar às circunstâncias e oportunidades em mudança. A informação de fluxos de caixa é útil na determinação da capacidade da entidade de gerar dinheiro e seus

▼B

equivalentes e facilita aos utentes desenvolver modelos para determinar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes entidades. Aumenta também a comparabilidade do relato do desempenho operacional por diferentes entidades porque elimina os efeitos do uso de diferentes tratamentos contabilísticos para as mesmas operações e acontecimentos.

5. A informação do fluxo de caixa histórico é muitas vezes usada como um indicador da quantia, da tempestividade e da certeza de fluxos de caixa futuros. É também usada na verificação do rigor de avaliações passadas de fluxos de caixa futuros e no exame do relacionamento entre lucratividade e fluxo de caixa líquido e no impacto de variações de preços.

DEFINIÇÕES

6. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Caixa compreende o dinheiro em caixa e em depósitos à ordem.

Equivalentes de caixa (dinheiro) são investimentos a curto prazo, altamente líquidos, que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.

Fluxos de caixa são influxos (recebimentos, entradas) e exfluxos (pagamentos, saídas) de caixa e seus equivalentes.

Actividades operacionais são as principais actividades produtoras de rédito da entidade e outras actividades que não sejam de investimento ou de financiamento.

Actividades de investimento são a aquisição e a alienação de activos a longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Actividades de financiamento são as actividades que têm como consequência alterações na dimensão e na composição do capital próprio contribuído e nos empréstimos obtidos pela entidade.

Caixa e equivalentes de caixa

7. Os equivalentes de caixa são detidos com a finalidade de satisfazer os compromissos de caixa a curto prazo e não para investimento ou outros propósitos. Para um investimento se qualificar como um equivalente de caixa, ele tem de ser prontamente convertível para uma quantia conhecida de dinheiro e estar sujeito a um risco insignificante de alterações de valor. Por isso, um investimento só se qualifica normalmente como um equivalente de caixa quando tiver um vencimento a curto prazo, seja três meses ou menos a partir da data de aquisição. Os investimentos em capital próprio são excluídos dos equivalentes de caixa a menos que sejam, em substância, equivalentes de caixa, por exemplo, no caso de acções preferenciais adquiridas dentro de um curto período do seu vencimento e com uma data específica de remição.

▼B

8. Os empréstimos bancários obtidos são geralmente considerados como actividades de financiamento. Porém, em alguns países, os saques a descoberto *(overdrafts)* que sejam reembolsáveis à ordem formam uma parte integrante da gestão de caixa de uma entidade. Nestas circunstâncias, os saques a descoberto são incluídos como um componente de caixa e seus equivalentes. Uma característica de tais acordos bancários é a de que o saldo de bancos flutua muitas vezes de positivo a descoberto.

9. Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituam caixa e seus equivalentes porque estes componentes são parte da gestão de caixa de uma entidade e não parte das suas actividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento de excessos de caixa em equivalentes de caixa.

APRESENTAÇÃO DE UMA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

10. A demonstração dos fluxos de caixa deve relatar os fluxos de caixa durante o período classificados por actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

11. Uma entidade apresenta os seus fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento da maneira que seja mais apropriada para os seus negócios. A classificação por actividades proporciona informação que permite aos utentes determinar o impacto dessas actividades na posição financeira da entidade e nas quantias de caixa e seus equivalentes. Esta informação pode ser também usada para avaliar as relações entre essas actividades.

12. Uma única operação pode incluir fluxos de caixa que sejam classificados diferentemente. Por exemplo, quando o reembolso de um empréstimo inclua quer juros, quer capital, o elemento juro pode ser classificado como uma actividade operacional e o elemento capital classificado como uma actividade de financiamento.

Actividades operacionais

13. A quantia de fluxos de caixa proveniente de actividades operacionais é um indicador-chave, na medida em que as operações da entidade geraram fluxos de caixa suficientes para pagar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, pagar dividendos e fazer novos investimentos, sem recurso a fontes externas de financiamento. A informação acerca dos componentes específicos dos fluxos de caixa operacionais históricos é útil, juntamente com outra informação, na previsão de futuros fluxos de caixa operacionais.

14. Os fluxos de caixa das actividades operacionais são principalmente derivados das principais actividades geradoras de réditos da entidade. Por isso, eles são geralmente consequência das operações e outros acontecimentos que entram na determinação dos lucros ou prejuízos da entidade. Exemplos de fluxos de caixa de actividades operacionais são:

a) recebimentos de caixa provenientes da venda de bens e da prestação de serviços;

b) recebimentos de caixa provenientes de *royalties*, honorários, comissões e outros réditos;

▼B

c) pagamentos de caixa a fornecedores de bens e serviços;

d) pagamentos de caixa a e a favor de empregados;

e) recebimentos de caixa e pagamentos de caixa de uma entidade seguradora relativos a prémios e reclamações, anuidades e outros benefícios derivados das apólices de seguros;

f) pagamentos de caixa ou restituições de impostos sobre o rendimento a menos que possam ser especificamente identificados com as actividades de financiamento e de investimento; e

g) recebimentos de caixa e pagamentos de caixa de contratos detidos para fins negociais ou comerciais.

▼M8

Algumas transacções, tais como a venda de um item de uma fábrica, podem dar origem a um ganho ou a uma perda que seja incluída nos lucros ou prejuízos reconhecidos. Os fluxos de caixa relacionados com tais transacções são fluxos de caixa de actividades de investimento. Contudo, os pagamentos a partir de caixa para fabricar ou adquirir activos detidos para locação a outras partes e detidos subsequentemente para venda, tal como descrito no parágrafo 68A da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, são fluxos de caixa das actividades operacionais. Os recebimentos em caixa provenientes da locação e de vendas subsequentes de tais activos são igualmente fluxos de caixa das actividades operacionais.

▼B

15. Uma entidade pode deter títulos e empréstimos para fins negociais ou comerciais, situação em que são similares a inventários adquiridos especificamente para revenda. Por isso, os fluxos de caixa provenientes da compra e venda de títulos para negociar ou comercializar são classificados como actividades operacionais. De forma semelhante, os adiantamentos de caixa e empréstimos feitos por instituições financeiras são geralmente classificados como actividades operacionais desde que se relacionem com as principais actividades geradoras de rédito dessa entidade.

Actividades de investimento

▼M22

16. A divulgação separada dos fluxos de caixa provenientes das actividades de investimento é importante porque os fluxos de caixa representam a extensão pela qual os dispêndios foram feitos relativamente a recursos destinados a gerar rendimento e fluxos de caixa futuros. Apenas os dispêndios que resultam num activo reconhecido na demonstração da posição financeira são elegíveis para classificação como actividades de investimento. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de investimento:

▼B

a) pagamentos de caixa para aquisição de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos a longo prazo. Estes pagamentos incluem os relacionados com custos de desenvolvimento capitalizados e activos fixos tangíveis autoconstruídos;

b) recebimentos de caixa por vendas de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos a longo prazo;

▼B

c) pagamentos de caixa para aquisição de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam pagamentos dos instrumentos considerados como sendo equivalentes de caixa ou detidos para fins negociáveis ou comercializáveis);

d) recebimentos de caixa de vendas de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam recebimentos dos instrumentos considerados como equivalentes de caixa e dos detidos para fins de negociação ou de comercialização);

e) adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos feitos por uma instituição financeira);

f) recebimentos de caixa provenientes do reembolso de adiantamentos e de empréstimos feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos de uma instituição financeira);

g) pagamentos de caixa relativos a contratos de futuros, contratos de *forwards*, contratos de opção e contratos de *swap*, excepto quando os contratos sejam mantidos para fins de negociação ou de comercialização, ou os pagamentos sejam classificados como actividades de financiamento; e

h) recebimentos de caixa de contratos de futuros, contratos *forwards*, contratos de opção e contratos de *swap*, excepto quando os contratos sejam mantidos para fins de negociação ou de comercialização, ou os recebimentos sejam classificados como actividades de financiamento.

Quando um contrato for registado como cobertura de uma posição identificável, os fluxos de caixa do contrato serão classificados da mesma maneira que os fluxos de caixa da posição que esteja a ser coberta.

Actividades de financiamento

17. A divulgação separada de fluxos de caixa provenientes das actividades de financiamento é importante porque é útil na predição de reivindicações futuras de fluxos de caixa pelos fornecedores de capitais à entidade. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento:

a) proventos de caixa provenientes da emissão de acções ou de outros instrumentos de capital próprio;

b) pagamentos de caixa a detentores para adquirir ou remir as acções da entidade;

c) entradas de caixa provindas da emissão de certificados de dívida, empréstimos, livranças, obrigações, hipotecas e outros empréstimos obtidos a curto ou longo prazo;

d) reembolsos de caixa de quantias de empréstimos obtidos; e

e) pagamentos de caixa por um locatário para a redução de uma dívida em aberto relacionada com uma locação financeira.

▼B

O RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DE ACTIVIDADES OPERACIONAIS

18. Uma entidade deve relatar os fluxos de caixa provenientes de actividades operacionais usando um dos dois:

a) o método directo, pelo qual são divulgadas as principais classes dos recebimentos de caixa brutos e dos pagamentos de caixa brutos; ou

b) o método indirecto, pelo qual os lucros ou prejuízos são ajustados pelos efeitos de transacções de natureza não pecuniária, de quaisquer diferimentos ou acréscimos de recebimentos a pagamentos de caixa operacionais passados ou futuros, e itens de rédito ou gasto associados com fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

19. As entidades são encorajadas a relatar fluxos de caixa de actividades operacionais usando o método directo. Este método proporciona informação que pode ser útil na estimativa de fluxos de caixa futuros e que não é disponibilizada pelo método indirecto. Pelo método directo, a informação acerca das principais classes de recebimentos brutos (de caixa) e de pagamentos brutos (de caixa) pode ser obtida ou:

a) a partir dos registos contabilísticos da entidade; ou

b) pelo ajustamento de vendas, custo das vendas (juros e réditos similares e gasto de juros e encargos similares para uma instituição financeira) e outros itens da ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ relativamente a:

i) alterações, durante o período em inventários e dívidas operacionais a receber e a pagar;

ii) outros itens que não sejam de caixa; e

iii) outros itens pelos quais os efeitos de caixa sejam fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

20. Pelo método indirecto, o fluxo de caixa líquido das actividades operacionais é determinado pelo ajustamento dos lucros ou prejuízos relativamente aos efeitos de:

a) alterações, durante o período, em inventários e dívidas operacionais a receber e a pagar;

b) itens que não sejam por caixa, tais como depreciações, provisões, impostos diferidos, perdas e ganhos não realizados de moeda estrangeira, lucros de associadas não distribuídos e ►**M11** interesses que não controlam ◄; e

c) todos os outros itens quanto aos quais os efeitos de caixa sejam fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

Alternativamente, o fluxo de caixa líquido das actividades operacionais pode ser apresentado pelo método indirecto ao mostrar-se os réditos e os gastos divulgados na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ e as alterações durante o período em inventários e em dívidas a receber e a pagar operacionais.

O RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO E DE FINANCIAMENTO

21. Uma entidade deve relatar separadamente as principais classes dos recebimentos brutos (de caixa) e dos pagamentos brutos (de caixa) provenientes das actividades de investimento e de financiamento, excepto até ao ponto em que os fluxos de caixa descritos nos parágrafos 22. e 24. sejam relatados numa base líquida.

▼B

O RELATO DE FLUXOS DE CAIXA NUMA BASE LÍQUIDA

22. Os fluxos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento seguintes podem ser relatados numa base líquida:

a) recebimentos e pagamentos (de caixa) por conta de clientes quando o fluxo de caixa reflicta as actividades do cliente e não os da entidade; e

b) recebimentos e pagamentos (de caixa) dos itens em que a rotação seja rápida, as quantias sejam grandes e as maturidades sejam curtas.

23. Exemplos de recebimentos e pagamentos (de caixa) referidos no parágrafo 22. a) são:

a) a aceitação e o reembolso de depósitos à ordem de um banco;

b) os fundos detidos para clientes por uma entidade de investimentos; e

c) rendas cobradas por conta de, e pagas a, possuidores de propriedades.

São exemplos de recebimentos (de caixa) e pagamentos (de caixa) referidos no parágrafo 22. b) os adiantamentos feitos a, e o reembolso de:

a) as quantias de capital relacionadas com clientes de cartões de crédito;

b) a compra e a venda de investimentos financeiros; e

c) outros empréstimos obtidos a curto prazo, como, por exemplo, os que tenham um período de maturidade de três meses ou menos.

24. Os fluxos de caixa de uma instituição financeira provenientes de cada uma das actividades seguintes podem ser relatados numa base líquida:

a) recebimentos e pagamentos (de caixa) provenientes da aceitação e do reembolso de depósitos com uma data fixada de maturidade;

b) a colocação de depósitos em, e o levantamento de depósitos de outras instituições financeiras; e

c) adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a clientes e o reembolso desses adiantamentos e empréstimos.

FLUXOS DE CAIXA DE MOEDA ESTRANGEIRA

25. Os fluxos de caixa resultantes de transacções em moeda estrangeira devem ser registados na moeda funcional de uma entidade mediante a aplicação à quantia em moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data do fluxo de caixa.

26. Os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira devem ser transpostos às taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira às datas dos fluxos de caixa.

27. Os fluxos de caixa denominados numa moeda estrangeira são relatados de maneira consistente com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*. Esta permite o uso de uma taxa de câmbio que se aproxime da taxa real. Por exemplo, uma taxa de câmbio média ponderada de um período pode ser usada para registar transposições de moeda estrangeira ou a transposição dos fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira. Porém, a IAS 21 não permite o uso da taxa de câmbio ►M5 no fim do período de relato ◄ quando sejam transpostos os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira.

▼B

28. Os ganhos e as perdas não realizados provenientes de alterações de taxas de câmbio de moeda estrangeira não são fluxos de caixa. Porém, o efeito das alterações das taxas de câmbio sobre caixa e seus equivalentes detidos ou devidos numa moeda estrangeira é relatado na demonstração dos fluxos de caixa a fim de reconciliar caixa e seus equivalentes no começo e no fim do período. Esta quantia é apresentada separadamente da dos fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se as houver, caso esses fluxos de caixa tivessem sido relatados às taxas de câmbio do fim do período.

29. [Eliminado]

30. [Eliminado]

JUROS E DIVIDENDOS

31. Cada um dos fluxos de caixa de juros e dividendos recebidos e pagos deve ser separadamente divulgado. Cada um deve ser classificado de maneira consistente de período para período como actividade operacional, de investimento ou de financiamento.

▼M1

32. A quantia total de juros pagos durante um período deve ser divulgada na demonstração dos fluxos de caixa quer tenha sido reconhecida como um gasto ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄ quer tenha sido capitalizada de acordo com a IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*.

▼B

33. Os juros pagos e os juros e dividendos recebidos são geralmente classificados como fluxos de caixa operacionais quanto a uma instituição financeira. Porém, não há consenso sobre a classificação destes fluxos de caixa relativos a outras entidades. Os juros pagos e juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais porque entram na determinação dos lucros ou prejuízos. Alternativamente, os juros pagos e os juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento respectivamente porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retornos sobre o investimento.

34. Os dividendos pagos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento porque são um custo da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos pagos podem ser classificados como um componente de fluxo de caixa das actividades operacionais a fim de ajudar os utentes a determinar a capacidade de uma entidade de pagar dividendos a partir dos fluxos de caixa operacionais.

IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

35. Os fluxos de caixa provenientes de impostos sobre o rendimento devem ser divulgados separadamente devendo ser classificados como fluxos de caixa de actividades operacionais, a menos que possam ser especificamente identificados com as actividades de financiamento e de investimento.

▼B

36. Os impostos sobre o rendimento provêm de transacções que dão origem a fluxos de caixa que são classificados como actividades operacionais, de investimento ou de financiamento numa demonstração dos fluxos de caixa. Enquanto o gasto de impostos pode ser prontamente identificável com as actividades de financiamento ou de investimento, os fluxos de caixa relacionados com impostos são muitas vezes de identificação impraticável, podendo surgir num período diferente dos fluxos de caixa da operação subjacente. Por isso, os impostos pagos são geralmente classificados como fluxos de caixa das actividades operacionais. Porém, quando for praticável identificar o fluxo de caixa de impostos com transacções individuais que dão origem a fluxos de caixa que são classificados como actividades de investimento ou de financiamento, o fluxo de caixa de impostos é classificado como uma actividade de investimento ou de financiamento, como for apropriado. Quando os fluxos de caixa de impostos forem imputados a mais do que uma classe de actividade, deve ser divulgada a quantia total de impostos pagos.

INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS

37. Quando se contabilizar um investimento numa associada ou numa subsidiária contabilizado pelo uso do método da equivalência patrimonial ou pelo método do custo, uma investidora restringe o seu relato na demonstração dos fluxos de caixa aos fluxos de caixa entre ela própria e a investida, como, por exemplo, aos dividendos e adiantamentos.

38. Uma entidade que relate os seus interesses numa entidade conjuntamente controlada (ver IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*) usando a consolidação proporcional incluirá na sua demonstração consolidada dos fluxos de caixa a sua parte proporcional dos fluxos de caixa da entidade conjuntamente controlada. Uma entidade que relate tal interesse usando o método da equivalência patrimonial inclui na sua demonstração dos fluxos de caixa os fluxos de caixa que respeitem aos seus investimentos na entidade conjuntamente controlada, e distribuições e outros pagamentos ou recebimentos entre ela e a entidade conjuntamente controlada.

▼M11

ALTERAÇÕES NOS INTERESSES DE PROPRIEDADE EM SUBSIDIÁRIAS E OUTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

39. Os fluxos de caixa agregados provenientes da obtenção ou perda de controlo de subsidiárias ou de outras actividades empresariais devem ser apresentados separadamente e classificados como actividades de investimento.

40. Uma entidade deve divulgar, agregadamente, no que respeita tanto à obtenção como à perda de controlo de subsidiárias ou de outras actividades empresariais durante o período cada um dos seguintes elementos:

(a) a retribuição total paga ou recebida;

(b) a parte da retribuição que consista em caixa e seus equivalentes;

(c) a quantia de caixa e seus equivalentes nas subsidiárias ou outras actividades empresariais sobre as quais o controlo é obtido ou perdido; e

(d) a quantia dos activos e passivos que não sejam caixa ou seus equivalentes nas subsidiárias ou outras actividades empresariais sobre as quais o controlo é obtido ou perdido, resumida por cada categoria principal.

▼**M11**

41. A apresentação separada dos efeitos dos fluxos de caixa da obtenção ou perda de controlo de subsidiárias e de outras actividades empresariais em linhas de itens autónomas, juntamente com a divulgação separada das quantias dos activos e de passivos adquiridos ou disponibilizados, contribui para distinguir esses fluxos de caixa dos fluxos de caixa provenientes das outras actividades operacionais, de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa da perda de controlo não são deduzidos dos resultantes da obtenção de controlo.

42. A quantia agregada de dinheiro pago ou recebido como retribuição pela obtenção ou perda de controlo de subsidiárias ou outras actividades empresariais é relatada na demonstração dos fluxos de caixa pela quantia líquida de caixa e seus equivalentes adquiridos ou alienados como parte dessas transacções, acontecimentos ou alterações de circunstâncias.

42.A. Os fluxos de caixa resultantes de alterações nos interesses de propriedade numa subsidiária que não resultam em perda de controlo devem ser classificados como fluxos de caixa de actividades de financiamento.

42.B. As alterações nos interesses de propriedade numa subsidiária que não resultam em perda de controlo, tal como a compra ou venda subsequente por uma empresa-mãe de instrumentos de capital próprio de uma subsidiária, são contabilizadas como transacções de capital próprio (ver a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* [tal como emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008)]. Em conformidade, os fluxos de caixa resultantes são classificados da mesma forma que outras transacções com proprietários descritas no parágrafo 17.

▼**B**

TRANSACÇÕES QUE NÃO SEJAM POR CAIXA

43. As transacções de investimento e de financiamento que não exijam o uso de caixa ou seus equivalentes devem ser excluídas de uma demonstração dos fluxos de caixa. Tais operações devem ser divulgadas noutra parte das demonstrações financeiras de tal maneira que proporcionem toda a informação relevante acerca das actividades de investimento e de financiamento.

44. A maior parte das actividades de financiamento e de investimento não tem um impacto directo nos fluxos correntes de caixa, se bem que afectem a estrutura do capital e do activo da entidade. A exclusão das transacções que não sejam de caixa da demonstração dos fluxos de caixa é consistente com o objectivo de uma demonstração do fluxo de caixa porque esses elementos não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de operações que não sejam de caixa são:

a) a aquisição de activos seja pela assunção de passivos directamente relacionados, seja por meio de uma locação financeira;

b) a aquisição de uma entidade por meio de uma emissão de capital; e

c) a conversão de dívida em capital.

COMPONENTES DE CAIXA E SEUS EQUIVALENTES

45. Uma entidade deve divulgar os componentes de caixa e seus equivalentes e deve apresentar uma reconciliação das quantias incluídas na sua demonstração dos fluxos de caixa com os itens equivalentes relatados ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄.

▼B

46. Devido à variedade das práticas de gestão de caixa e de acordos bancários em todo o mundo e a fim de haver conformidade com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, uma entidade divulga a política que adopta na determinação da composição de caixa e seus equivalentes.

47. O efeito de qualquer alteração na política de determinação dos componentes de caixa e seus equivalentes, como, por exemplo, uma alteração na classificação de instrumentos financeiros anteriormente considerados como sendo parte da carteira de investimentos de uma entidade, será relatado de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

OUTRAS DIVULGAÇÕES

48. Uma entidade deve divulgar, juntamente com um comentário da gerência, a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes detidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso do grupo.

49. Há várias circunstâncias em que os saldos de caixa e seus equivalentes detidos por uma entidade não estão disponíveis para uso do grupo. Exemplos incluem saldos de caixa e seus equivalentes detidos por uma subsidiária que opere num país onde se apliquem controlos sobre trocas monetárias ou outras restrições legais quando os saldos não estejam disponíveis para uso geral pela empresa-mãe ou outras subsidiárias.

50. Pode ser relevante informação adicional para os utentes para compreensão da posição financeira e liquidez de uma entidade. Encoraja-se a divulgação desta informação, juntamente com um comentário da gerência, podendo incluir:

a) a quantia das facilidades de empréstimos obtidos não usados que possa estar disponível para actividades operacionais futuras e para liquidar compromissos de capital, indicando quaisquer restrições no uso destas facilidades;

b) as quantias agregadas dos fluxos de caixa de cada uma das actividades operacionais, de investimento e de financiamento relacionadas com interesses em empreendimentos conjuntos relatados pelo uso da consolidação proporcional;

c) a quantia agregada de fluxos de caixa que representem aumentos na capacidade operacional separadamente dos fluxos de caixa que sejam exigidos para manter a capacidade operacional; e

d) a quantia dos fluxos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento de cada segmento relatável (ver IFRS 8 *Segmentos Operacionais*).

51. É útil a divulgação separada de fluxos de caixa que representem aumentos na capacidade operacional e fluxos de caixa que sejam exigidos para manter a capacidade operacional, pois facilita ao utente determinar se a entidade está a investir adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional. Uma entidade que não invista adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional pode prejudicar a lucratividade futura a favor da liquidez corrente e distribuições a detentores.

▼B

52. A divulgação de fluxos de caixa por segmentos facilita aos utentes a obtenção de melhor compreensão da relação entre os fluxos de caixa da empresa como um todo e os fluxos das suas partes componentes e a disponibilidade e a variabilidade dos fluxos de caixa por segmentos.

DATA DE EFICÁCIA

53. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1994.

▼M11

54. A IAS 27 (tal como emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou os parágrafos 39—42 e adicionou os parágrafos 42A e 42B. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior. As emendas devem ser aplicadas retrospectivamente.

▼M8

55. O parágrafo 14 foi alterado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda durante um período anterior deve divulgar esse facto e aplicar o parágrafo 68A da IAS 16.

▼M22

56. O parágrafo 16 foi emendado pelo documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 8

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é prescrever os critérios para a selecção e a alteração de políticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e a divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correcções de erros. A Norma destina-se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a comparabilidade dessas demonstrações financeiras ao longo do tempo com as demonstrações financeiras de outras entidades.

2. Os requisitos de divulgação relativos a políticas contabilísticas, excepto aqueles que digam respeito a alterações nas políticas contabilísticas, são estabelecidos na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

ÂMBITO

3. Esta Norma deve ser aplicada na selecção e na aplicação de políticas contabilísticas, e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, de alterações nas estimativas contabilísticas e de correcções de erros de períodos anteriores.

4. Os efeitos fiscais de correcções de erros de períodos anteriores e de ajustamentos retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contabilísticas são contabilizados e divulgados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

DEFINIÇÕES

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Políticas contabilísticas são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e na apresentação de demonstrações financeiras.

Uma *alteração na estimativa contabilística* é um ajustamento na quantia escriturada de um activo ou de um passivo, ou a quantia do consumo periódico de um activo, que resulta da avaliação do presente estado dos, e obrigações e benefícios futuros esperados associados aos, activos e passivos. As alterações nas estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou novos desenvolvimentos e, em conformidade, não são correcções de erros.

As *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)* são Normas e Interpretações adoptadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Compreendem:

a) Normas Internacionais de Relato Financeiro;

b) Normas Internacionais de Contabilidade; e

c) Interpretações ►**M5** desenvolvidas ◄ pelo *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) ou pelo anterior *Standing Interpretations Committee* (SIC).

▼B

Material — As omissões ou distorções de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas ►M5 que os utentes tomam ◄ com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou distorção ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

Erros de períodos anteriores são omissões, e distorções, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorrecto, de informação fiável que:

a) estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

b) poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e na apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e fraudes.

Aplicação retrospectiva é a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Reexpressão retrospectiva é a correcção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

Impraticável — A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente uma alteração numa política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro se:

a) os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva não forem determináveis;

b) a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da gerência nesse período; ou

c) a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objectivamente a informação sobre essas estimativas que:

   i) proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que essas quantias devem ser reconhecidas, mensuradas ou divulgadas, e

   ii) teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão

   de outra informação.

Aplicação prospectiva de uma alteração numa política contabilística e do reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respectivamente, são:

a) a aplicação da nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e

▼B

b) o reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuros afectados pela alteração.

6. Avaliar se uma omissão ou distorção poderia influenciar as decisões económicas dos utentes, sendo portanto material, exige a consideração das características desses utentes. A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* dispõe no parágrafo 25. que «presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência». Por isso, a avaliação deve ter em conta a forma como se pode esperar razoavelmente que os utentes com tais atributos possam ser influenciados na tomada de decisões económicas.

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

Selecção e aplicação de políticas contabilísticas

▼M8

7. Quando uma IFRS se aplica especificamente a uma transacção, a outro evento ou condição, a política ou políticas contabilísticas aplicadas a esse item devem ser determinadas mediante a aplicação da IFRS.

▼B

8. As IFRS estabelecem políticas contabilísticas que o IASB concluiu resultarem em demonstrações financeiras contendo informação relevante e fiável sobre as transacções, outros acontecimentos e condições a que se aplicam. Essas políticas não precisam de ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial. Contudo, não é apropriado fazer, ou deixar por corrigir, afastamentos imateriais das IFRS para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.

▼M8

9. As IFRS são acompanhadas de orientações para assistir as entidades na aplicação dos seus requisitos. Todas as orientações indicam se fazem parte integrante das IFRS. As orientações que fazem parte integrante das IFRS são obrigatórias. As orientações que não fazem parte integrante das IFRS não contêm requisitos aplicáveis às demonstrações financeiras.

▼B

10. Na ausência de uma ►M5 IFRS ◄ que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência fará julgamentos no desenvolvimento e na aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:

a) relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes; e

b) fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:

i) representem fidedignamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade,

ii) reflictam a substância económica de transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal,

iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos,

iv) sejam prudentes, e

v) sejam completas em todos os aspectos materiais.

▼M8

11. Ao fazer os julgamentos descritos no parágrafo 10, a gerência deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem descendente:

(a) os requisitos das IFRS que tratam de questões semelhantes e conexas; e

(b) as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos na *Estrutura Conceptual*.

▼B

12. Ao fazer os julgamentos descritos no parágrafo 10, a gerência pode também considerar as mais recentes tomadas de posição de outros órgãos normalizadores que usem uma estrutura conceptual semelhante para desenvolver normas de contabilidade, outra literatura contabilística e práticas aceites do sector, até ao ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no parágrafo 11.

Consistência de políticas contabilísticas

13. Uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas contabilísticas consistentemente para transacções semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma ►M5 IFRS ◄ especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma ►M5 IFRS ◄ exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística apropriada deve ser seleccionada e aplicada consistentemente a cada categoria.

Alterações nas políticas contabilísticas

14. Uma entidade só deve alterar uma política contabilística se a alteração:

a) for exigida por uma ►M5 IFRS ◄; ou

b) resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

15. Os utentes das demonstrações financeiras precisam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, no desempenho financeiro e nos fluxos de caixa. Por isso, são aplicadas as mesmas políticas contabilísticas em cada período e de um período para o outro, a menos que uma alteração numa política contabilística esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no parágrafo 14.

16. O que se segue não são alterações nas políticas contabilísticas:

a) a aplicação de uma política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e

b) a aplicação de uma nova política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.

17. A aplicação inicial de uma política para revalorizar activos em conformidade com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou a IAS 38 *Activos Intangíveis* é uma alteração numa política contabilística a ser tratada como uma revalorização de acordo com a IAS 16 ou IAS 38, e não de acordo com esta Norma.

▼B

18. Os parágrafos 19.-31. não se aplicam à alteração na política contabilística descrita no parágrafo 17.

Aplicar alterações nas políticas contabilísticas

19. Sujeito ao parágrafo 23:

a) uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma ►**M5** IFRS ◄ de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa ►**M5** IFRS ◄; e

b) quando uma entidade altera uma política contabilística na aplicação inicial de uma ►**M5** IFRS ◄ que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altera uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente.

20. Para a finalidade desta Norma, a aplicação antecipada de uma ►**M5** IFRS ◄ não é uma alteração voluntária na política contabilística.

21. Na ausência de uma ►**M5** IFRS ◄ que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência poderá, de acordo com o parágrafo 12, aplicar uma política contabilística proveniente das mais recentes tomadas de posição de outros órgãos normalizadores que usem uma estrutura conceptual semelhante para desenvolver normas contabilísticas. Se, no seguimento de uma emenda de tal tomada de posição, a entidade optar por alterar uma política contabilística, essa alteração é contabilizada e divulgada como uma alteração voluntária na política contabilística.

Aplicação retrospectiva

22. Sujeito ao parágrafo 23, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente de acordo com os parágrafos 19.a) ou b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sempre sido aplicada.

Limitações à aplicação retrospectiva

23. Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos parágrafos 19.a) ou b), uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração.

24. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período da alteração numa política contabilística na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias escrituradas de activos e passivos ao início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve fazer um ajustamento correspondente no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado desse período.

25. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de um nova política contabilística a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

▼B

26. Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, ela aplica a nova política contabilística à informação comparativa de períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior não é praticável a menos que seja praticável determinar o efeito cumulativo nas quantias ►M5 das demonstrações da posição financeira ◄ de abertura e de fecho desse período. A quantia do ajustamento resultante relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações financeiras é feita para o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado do período anterior mais antigo apresentado. Normalmente, o ajustamento é feito nos resultados retidos. Contudo, o ajustamento pode ser feito noutro componente do capital próprio (por exemplo, para cumprir uma ►M5 IFRS ◄). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto for praticável.

27. Quando for impraticável a uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 25., aplica a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Por isso, ela ignora a parte do ajustamento cumulativo nos activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. A alteração numa política contabilística é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a política prospectivamente a qualquer período anterior. Os parágrafos 50.-53. proporcionam orientação sobre quando é impraticável aplicar uma nova política contabilística a um ou mais períodos anteriores.

Divulgação

28. Quando a aplicação inicial de uma Norma ou de uma Interpretação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, pudesse ter tais efeitos nesse período mas seja impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

a) o título da ►M5 IFRS ◄;

b) quando aplicável, que a alteração na política contabilística é feita de acordo com as suas disposições transitórias;

c) a natureza da alteração na política contabilística;

d) quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias;

e) quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter efeitos em futuros períodos;

f) para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento:

   i) para cada linha de item afectada da demonstração financeira, e

   ii) *se a IAS 33 Resultados por Acção se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;*

g) a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e

h) se a aplicação retrospectiva exigida pelos parágrafos 19.a) ou b) for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada.

▼B

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

29. Quando uma alteração voluntária em políticas contabilísticas tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, possa ter tais efeitos nesse período mas seja impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

a) a natureza da alteração na política contabilística;

b) as razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante;

c) para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento:

i) para cada linha de item afectada da demonstração financeira, e

ii) se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;

d) a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e

e) se a aplicação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

30. Quando uma entidade não tiver aplicado uma nova ►**M5** IFRS ◄ que tenha sido emitida mas que ainda não esteja em vigor, a entidade deve divulgar:

a) esse facto; e

b) informação conhecida ou razoavelmente calculável que seja relevante para avaliar o possível impacto que a aplicação da nova ►**M5** IFRS ◄ irá ter nas demonstrações financeiras da entidade no período da aplicação inicial.

31. Ao cumprir o parágrafo 30, uma entidade considera a divulgação:

a) do título da nova ►**M5** IFRS ◄;

b) da natureza da alteração ou alterações iminentes na política contabilística;

c) da data até à qual se exige a aplicação da ►**M5** IFRS ◄;

d) da data na qual ela planeia aplicar inicialmente a ►**M5** IFRS ◄; e

e) ou:

i) de uma discussão do impacto que se espera que a aplicação inicial da ►**M5** IFRS ◄ tenha nas demonstrações financeiras da entidade, ou

ii) se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente calculável, de uma declaração para esse efeito.

▼B

ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS

32. Como consequência das incertezas inerentes às actividades empresariais, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e fiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

a) dívidas incobráveis;

b) obsolescência dos inventários;

c) justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros;

d) a vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados em, activos depreciáveis; e

e) obrigações respeitantes a garantias.

33. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras, não fazendo diminuir a sua fiabilidade.

34. Uma estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação ou de mais experiência. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correcção de um erro.

35. Uma alteração na base de mensuração aplicada é uma alteração numa política contabilística e não uma alteração numa estimativa contabilística. Quando for difícil distinguir uma alteração numa política contabilística de uma alteração numa estimativa contabilística, a alteração é tratada como alteração numa estimativa contabilística.

36. O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 37., deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos lucros ou prejuízos de:

a) o período da alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou

b) o período da alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambos.

37. Até ao ponto em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em activos e passivos, ou se relaciona com um item do capital próprio, ela deve ser reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, activo ou passivo relacionado no período da alteração.

38. O reconhecimento prospectivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transacções, outros acontecimentos e condições a partir da data da alteração na estimativa. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afectar apenas os lucros ou prejuízos do período corrente ou os lucros ou prejuízos tanto do período corrente como de futuros períodos. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de dívidas incobráveis afecta apenas os lucros ou prejuízos do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil de, ou no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos nele incorporados, um activo depreciável afecta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do activo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito, caso exista, em futuros períodos é reconhecido como rendimento ou gasto nesses futuros períodos.

▼B

Divulgação

39. Uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito em futuros períodos, excepto no que respeita à divulgação do efeito em futuros períodos quando for impraticável calcular esse efeito.

40. Se a quantia do efeito em futuros períodos não for divulgada porque a estimativa do mesmo é impraticável, uma entidade deve divulgar esse facto.

ERROS

41. Podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as IFRS se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade. Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes não são descobertos senão num período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior (ver parágrafos 42.-47.).

42. Sujeita ao parágrafo 43, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizadas para emissão após a sua descoberta por:

a) reexpressão das quantias comparativas para o(s) período(s) anterior (es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou

b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressão dos saldos de abertura dos activos, passivos e capital próprio para o período anterior mais antigo apresentado.

Limitações à reexpressão retrospectiva

43. Um erro de período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospectiva excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo do erro.

44. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período de um erro na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve reexpressar os saldos de abertura de activos, passivos e capital próprio para o período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospectiva (que pode ser o período corrente).

45. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve reexpressar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

▼B

46. A correcção de um erro de um período anterior é excluída dos lucros ou prejuízos do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, é reexpressa para períodos tão antigos quanto for praticável.

47. Quando for impraticável determinar a quantia de um erro (por exemplo, um erro na aplicação de uma política contabilística) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 45., reexpressa a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Por isso, ela ignora a parte da reexpressão cumulativa de activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. Os parágrafos 50.-53. proporcionam orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro para um ou mais períodos anteriores.

48. As correcções de erros distinguem-se de alterações nas estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas pela sua natureza são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido no momento do desfecho de uma contingência não é a correcção de um erro.

Divulgação de erros de períodos anteriores

49. Ao aplicar o parágrafo 42, uma entidade deve divulgar o seguinte:

a) a natureza do erro de um período anterior;

b) para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia da correcção:

i) para cada linha de item afectada da demonstração financeira, e

ii) se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;

c) a quantia da correcção no início do período anterior mais antigo apresentado; e

d) se a reexpressão retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

IMPRATICABILIDADE COM RESPEITO À APLICAÇÃO RETROSPECTIVA E À REEXPRESSÃO RETROSPECTIVA

50. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informação comparativa para um ou mais períodos anteriores para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de uma forma que permita ou a aplicação retrospectiva de uma nova política contabilística (incluindo, para a finalidade dos parágrafos 51.–53., a sua aplicação prospectiva a períodos anteriores) ou a reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável recriar essa informação.

▼B

51. É frequentemente necessário fazer estimativas da aplicação de uma política contabilística a elementos das demonstrações financeiras reconhecidos ou divulgados com respeito a transacções, outros acontecimentos ou condições. A estimativa é inerentemente subjectiva, e as estimativas podem ser desenvolvidas ►M5 após o período de relato ◄. O desenvolvimento de estimativas é potencialmente mais difícil quando se aplica retrospectivamente uma política contabilística ou se faz uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, devido ao período de tempo mais longo que pode ter decorrido desde que ocorreu a transacção, outro acontecimento ou condição afectado. Contudo, o objectivo das estimativas relacionadas com períodos anteriores permanece o mesmo que para as estimativas feitas no período corrente, nomeadamente, que a estimativa reflicta as circunstâncias que existiam quando a transacção, outro acontecimento ou condição ocorreu.

52. Por isso, aplicar retrospectivamente uma nova política contabilística ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:

a) proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que a transacção, outro acontecimento ou condição ocorreu; e

b) teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão

de outra informação. Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, uma estimativa do justo valor não baseada num preço observável ou em contributos observáveis), é impraticável distinguir estes tipos de informação. Quando a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigisse que se fizesse uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir estes dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contabilística ou corrigir o erro de um período anterior retrospectivamente.

53. Não deve ser usada percepção ao aplicar uma nova política contabilística a, ou ao corrigir quantias para, um período anterior, quer ao fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções da gerência num período anterior, quer ao estimar as quantias reconhecidas, mensuradas ou divulgadas num período anterior. Por exemplo, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior na mensuração de activos financeiros previamente classificados como investimentos detidos até à maturidade de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros*: *Reconhecimento e Mensuração*, ela não altera a respectiva base de mensuração para esse período se a gerência tiver decidido mais tarde não os deter até à maturidade. Além disso, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior ao calcular o seu passivo relativo a baixa por doença acumulada dos empregados de acordo com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, ela ignora informação sobre uma época de gripe invulgarmente grave durante o período seguinte que se tornou disponível depois de as demonstrações financeiras do período anterior terem sido autorizadas para emissão. O facto de estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se emenda informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajustamento ou a correcção fiável da informação comparativa.

DATA DE EFICÁCIA

54. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼B

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

55. Esta Norma substitui a IAS 8 *Lucros ou Prejuízos Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas*, revista em 1993.

56. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

a) SIC-2 *Consistência — Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos;* e

b) SIC-18 *Consistência — Métodos Alternativos.*

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 10

▼M5

Acontecimentos após o Período de Relato

▼B

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever:

a) quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄; e

b) as divulgações que uma entidade deve dar acerca da data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄.

A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄ indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄.

DEFINIÇÕES

3. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Acontecimentos ►M5 *após o período de relato* ◄ são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:

a) aqueles que proporcionem prova de condições que existiam ►M5 no fim do período de relato ◄ (*acontecimentos* ►M5 *após o período de relato* ◄ *que dão lugar a ajustamentos*); e

b) aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram ►M5 após o período de relato ◄ (*acontecimentos* ►M5 *após o período de relato* ◄ *que não dão lugar a ajustamentos*).

4. O processo envolvido na autorização da emissão de demonstrações financeiras variará dependendo da estrutura de gestão, dos requisitos oficiais e dos procedimentos seguidos na preparação e finalização das demonstrações financeiras.

▼B

5. Nalguns casos, exige-se que uma entidade apresente as suas demonstrações financeiras aos seus accionistas para aprovação após as demonstrações financeiras terem sido emitidas. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão na data de emissão e não na data em que os accionistas aprovam as demonstrações financeiras.

Exemplo

A gerência de uma entidade conclui o seu projecto de demonstrações financeiras relativas ao ano findo em 31 de Dezembro de 20x1 em 28 de Fevereiro de 20x2. Em 18 de Março de 20x2, o órgão de direcção revê as demonstrações financeiras e autoriza a sua emissão. A entidade anuncia o seu lucro e outras informações financeiras seleccionadas em 19 de Março de 20x2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20x2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20x2 e as demonstrações financeiras aprovadas são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20x2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20x2 (data da autorização do Conselho para emissão).

6. Nalguns casos, exige-se que a gerência de uma entidade emita as suas demonstrações financeiras para um conselho de supervisão (constituído unicamente por não executivos) para aprovação. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão quando a gerência autorizar a sua emissão para o conselho de supervisão.

Exemplo

Em 18 de Março de 20x2, a gerência de uma entidade autoriza a emissão de demonstrações financeiras para o seu conselho de supervisão. O conselho de supervisão é constituído exclusivamente por não executivos e pode incluir representantes de empregados e de outros interesses estranhos. O conselho de supervisão aprova as demonstrações financeiras em 26 de Março de 20x2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20x2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20x2 e as demonstrações financeiras são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20x2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20x2 (data de autorização da gerência para emissão para o conselho de supervisão).

7. Acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄ incluem todos os acontecimentos até à data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira seleccionada.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄ que dão lugar a ajustamentos

8. Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄ que dão lugar a ajustamentos.

▼B

9. Seguem-se exemplos de acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄ que dão lugar a ajustamentos e que exigem que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos:

a) a resolução, ►M5 após o período de relato ◄, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente ►M5 no fim do período de relato ◄. A entidade ajusta qualquer provisão anteriormente reconhecida relacionada com este caso judicial de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* ou reconhece uma nova provisão. A entidade não divulga meramente um passivo contingente porque a resolução proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com o parágrafo 16. da IAS 37;

b) a recepção de informação ►M5 após o período de relato ◄ que indique que um activo estava em imparidade ►M5 no fim do período de relato ◄, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse activo necessita de ser ajustada. Por exemplo:

i) a falência de um cliente que ocorre ►M5 após o período de relato ◄ confirma normalmente que existia uma perda ►M5 no fim do período de relato ◄ numa conta a receber comercial e que a entidade necessita de ajustar a quantia escriturada da conta a receber comercial, e

ii) a venda de inventários ►M5 após o período de relato ◄ pode dar evidência acerca do valor realizável líquido ►M5 no fim do período de relato ◄;

c) a determinação ►M5 após o período de relato ◄ do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes da data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄;

d) a determinação ►M5 após o período de relato ◄ da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva ►M5 no fim do período de relato ◄ de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data (ver IAS 19 *Benefícios dos Empregados*);

e) a descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorrectas.

Acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄ que não dão lugar a ajustamentos

10. Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄ que não dão lugar a ajustamentos.

11. Um exemplo de um acontecimento ►M5 após o período de relato ◄ que não dá lugar a ajustamentos é um declínio no valor de mercado de investimentos entre a data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. O declínio no valor de mercado não se relaciona normalmente com as condições dos investimentos ►M5 no fim do período de relato ◄, mas reflecte circunstâncias que surgiram posteriormente. Portanto, uma entidade não ajusta as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras relativas aos investimentos. De forma semelhante, a entidade não actualiza as quantias divulgadas relativas aos investimentos ►M5 no fim do período de relato ◄, embora possa necessitar de dar divulgações adicionais de acordo com o parágrafo 21.

▼B

Dividendos

12. Se uma entidade declara dividendos a detentores de instrumentos de capital próprio (conforme definido na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*) ►M5 após o período de relato ◄, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como um passivo ►M5 no fim do período de relato ◄.

▼M17

13. Se os dividendos forem declarados após o período de relato, mas antes de as demonstrações financeiras terem sido autorizadas para emissão, os dividendos não são reconhecidos como um passivo no final do período de relato porque não existe qualquer obrigação nessa altura. Tais dividendos são divulgados nas notas de acordo com a IAS 1 *Apresentação das Demonstrações Financeiras*.

▼B

CONTINUIDADE

14. Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se a gerência determinar ►M5 após o período de relato ◄ que pretende ou liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo.

15. A deterioração nos resultados operacionais e da posição financeira ►M5 após o período de relato ◄ pode indicar a necessidade de considerar se ainda é ou não apropriado o pressuposto da continuidade. Se o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma exige uma alteração fundamental no regime de contabilidade, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas no âmbito do regime de contabilidade original.

16. A IAS 1 especifica as divulgações exigidas se:

a) as demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade; ou

b) a gerência estiver ciente de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Os acontecimentos ou condições que exijam divulgação podem surgir ►M5 após o período de relato ◄.

DIVULGAÇÃO

Data de autorização para emissão

17. Uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se os proprietários da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações financeiras após emissão, a entidade deve divulgar esse facto.

18. É importante para os utentes saber quando é que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, porque as demonstrações financeiras não reflectem acontecimentos após essa data.

Actualização da divulgação acerca de condições ►M5 no fim do período de relato ◄

19. Se uma entidade receber informação ►M5 após o período de relato ◄ acerca de condições que existiam ►M5 no fim do período de relato ◄, ela deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação.

▼B

20. Nalguns casos, uma entidade necessita de actualizar as divulgações nas suas demonstrações financeiras para reflectir as informações recebidas ►M5 após o período de relato ◄, mesmo quando as informações não afectam as quantias que a entidade reconhece nas suas demonstrações financeiras. Um exemplo da necessidade de actualizar divulgações é quando fica disponível evidência ►M5 após o período de relato ◄ acerca de um passivo contigente que existia ►M5 no fim do período de relato ◄. Além de considerar se deve ou não reconhecer ou alterar uma provisão segundo a IAS 37, uma entidade actualiza as suas divulgações acerca do passivo contigente à luz dessa evidência.

Acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄ que não dão lugar a ajustamentos

21. Se os acontecimentos após a data de ►M5 demonstração da posição financeira ◄ que não dão lugar a ajustamentos forem materiais, a não divulgação poderia influenciar as decisões económicas ►M5 que os utentes tomam ◄ com base nas demonstrações financeiras. Em conformidade, uma entidade deve divulgar o seguinte para cada categoria material de acontecimentos após a data de ►M5 demonstração da posição financeira ◄ que não dão lugar a ajustamentos:

a) a natureza do evento; e

b) uma estimativa do seu efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

22. Seguem-se exemplos de acontecimentos ►M5 após o período de relato ◄ que não dão lugar a ajustamentos e que geralmente resultariam em divulgação:

a) uma importante concentração de actividades empresariais ►M5 após o período de relato ◄ (a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* exige divulgações específicas em tais casos) ou a alienação de uma importante subsidiária;

b) anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional;

c) compras importantes de activos, classificação de activos como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas,* outras alienações de activos, ou expropriação de activos importantes pelo governo;

d) a destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção ►M5 após o período de relato ◄;

e) o anúncio ou início da implementação de uma reestruturação importante (ver IAS 37);

f) importantes transacções de acções ordinárias e de transacções de potenciais acções ordinárias ►M5 após o período de relato ◄ (a IAS 33 *Resultados por Acção* exige que uma entidade divulgue uma descrição de tais transacções, desde que essas transacções não envolvam capitalização ou emissões de bónus, desdobramento de acções ou desdobramento inverso de acções, sendo a todos estes exigido o ajustamento segundo a IAS 33);

g) alterações ►M5 após o período de relato ◄ anormalmente grandes em preços de activos ou taxas de câmbio;

h) alterações nas taxas fiscais ou leis fiscais decretadas ou anunciadas ►M5 após o período de relato ◄ que tenham um efeito significativo nos activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);

▼B

i) assunção de compromissos ou passivos contingentes significativos, por exemplo, pela emissão de garantias significativas; e

j) iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram ►M5 após o período de relato ◄.

DATA DE EFICÁCIA

23. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

RETIRADA DA IAS 10 (REVISTA EM 1999)

24. Esta Norma substitui a IAS 10 *Acontecimentos* ►M5 *após o período de relato* ◄ (revista em 1999).

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 11

Contratos de Construção

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção. Por força da natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a actividade do contrato é iniciada e a data em que a actividade é concluída caem geralmente em períodos contabilísticos diferentes. Por isso, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado. Esta Norma usa os critérios de reconhecimento estabelecidos na *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras* para determinar quando os réditos do contrato e os custos do contrato devam ser reconhecidos como réditos e gastos na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄. Ela também proporciona orientação prática na aplicação destes critérios.

ÂMBITO

1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras de entidades contratadas.

2. Esta Norma substitui a IAS 11 *Contabilização dos Contratos de Construção* aprovada em 1978.

DEFINIÇÕES

3. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Um *contrato de construção* é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Um *contrato de preço fixado* é um contrato de construção em que a entidade contratada concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output, que, nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados.

Um *contrato de «cost plus»* é um contrato de construção em que a entidade contratada é reembolsada por custos permitidos ou de outra forma definidos, mais uma percentagem destes custos, ou por uma remuneração fixada.

4. Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um activo único tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. Um contrato de construção pode também tratar da construção de um número de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos incluem-se os da construção de refinarias e de outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.

▼B

5. Para os fins desta Norma, os contratos de construção incluem:

a) contratos para a prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção do activo, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projecto e arquitectos; e

b) contratos para a destruição ou restauro de activos e o restauro do ambiente após a demolição de activos.

6. Os contratos de construção são formulados de várias maneiras mas, para os fins desta Norma, são classificados como contratos de preço fixado e contratos de «cost plus». Alguns contratos de construção podem conter características quer de um contrato de preço fixado, quer de um contrato de «cost plus» com um preço máximo acordado. Em tais circunstâncias, um contratado necessita considerar todas as condições dos parágrafos 23. e 24. a fim de determinar quando reconhecer réditos e gastos do contrato.

COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

7. Os requisitos desta Norma são usualmente aplicados separadamente a cada contrato de construção. Porém, em certas circunstâncias, é necessário aplicar a Norma a componentes separadamente identificáveis de um único contrato ou conjuntamente a um grupo de contratos, a fim de reflectir a substância de um contrato ou de um grupo de contratos.

8. Quando um contrato cobrir vários activos, a construção de cada activo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

a) propostas separadas tenham sido submetidas para cada activo;

b) cada activo tenha sido sujeito a negociação separada e a entidade contratada e o cliente tenham estado em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo; e

c) os custos e réditos de cada activo possam ser identificados.

9. Um grupo de contratos, seja com um único cliente, seja com vários clientes, deve ser tratado como um contrato de construção único quando:

a) o grupo de contratos seja negociado como um pacote único;

b) os contratos estejam tão intimamente inter-relacionados que sejam, com efeito, parte de um projecto único com uma margem de lucro global; e

c) os contratos sejam executados simultaneamente ou numa sequência contínua.

10. Um contrato pode proporcionar a construção de um activo adicional por opção do cliente ou pode ser alterado para incluir a construção de um activo adicional. A construção do activo adicional deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

a) o activo difira significativamente na concepção, na tecnologia ou na função do activo ou dos activos cobertos pelo contrato original; ou

▼B

b) o preço do activo seja negociado sem atenção ao preço original do contrato.

RÉDITO DO CONTRATO

11. O rédito do contrato deve compreender:

a) a quantia inicial de rédito acordada no contrato; e

b) variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato:

i) até ao ponto que seja provável que resultem em rédito, e

ii) estejam em condições de serem fiavelmente mensurados.

12. O rédito do contrato é medido pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A mensuração do rédito do contrato é afectada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas à medida que os acontecimentos ocorrem e as incertezas se resolvam. Por isso, a quantia do rédito do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o seguinte. Por exemplo:

a) uma entidade contratada e um cliente podem acordar variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam o rédito do contrato num período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente acordado;

b) a quantia de rédito acordada num contrato de preço fixado pode aumentar em consequência de cláusulas de custo escalonadas;

c) a quantia de rédito do contrato pode diminuir como consequência de penalidades provenientes de atrasos causados pela entidade contratada na conclusão do contrato; ou

d) quando um contrato de preço fixado envolve um preço fixado por unidade de output, o rédito do contrato aumenta à medida que a quantidade de unidades aumente.

13. Uma variação é uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato. Uma variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição no rédito do contrato. Exemplos de variações são as alterações nas especificações ou na concepção do activo e alterações na duração do contrato. Uma variação é incluída no rédito do contrato quando:

a) seja provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rédito proveniente da variação; e

b) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada.

14. Uma reivindicação é uma quantia que a entidade contratada procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reivindicação pode surgir de, por exemplo, demoras causadas por clientes, por erros nas especificações ou na concepção e de variações discutidas nos trabalhos do contrato. A mensuração das quantias de rédito provenientes de reivindicações está sujeita a um alto nível de incerteza e depende muitas vezes do desfecho das negociações. Por isso, as reivindicações são incluídas no rédito do contrato apenas quando:

a) as negociações tenham atingido um estágio avançado de tal forma que seja provável que o cliente aceitará a reivindicação; e

▼B

b) a quantia que seja provável ser aceite pelo cliente possa ser fiavelmente mensurada.

15. Os pagamentos de incentivos são quantias adicionais pagas à entidade contratada se os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contrato pode permitir um pagamento de incentivos à entidade contratada pela conclusão do contrato mais cedo. Os pagamentos de incentivos são incluídos no rédito do contrato quando:

a) o contrato esteja suficientemente adiantado que seja provável que os níveis de execução especificados serão atingidos ou excedidos; e

b) a quantia dos pagamentos de incentivos possa ser fiavelmente mensurada.

CUSTOS DO CONTRATO

16. Os custos do contrato devem compreender:

a) os custos que se relacionem directamente com o contrato específico;

b) os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e

c) outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.

17. Os custos que directamente se relacionem com um contrato específico incluem:

a) custos de mão-de-obra local, incluindo supervisão local;

b) os custos de materiais usados na construção;

c) a depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;

d) os custos de movimentar instalações, equipamento e materiais para e do local do contrato;

e) os custos de alugar instalações e equipamentos;

f) os custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;

g) os custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e

h) reivindicações de terceiras partes.

Estes custos podem ser reduzidos por qualquer rendimento ocasional que não esteja incluído no rédito do contrato, por exemplo, rendimento proveniente da venda de materiais excedentários e da alienação de instalações e equipamentos no fim do contrato.

18. Compreendem-se nos custos que podem ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:

a) seguros;

b) os custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico; e

▼B

c) gastos gerais de construção.

Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de actividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e o processamento da folha de salários do pessoal de construção. ►M1 Os custos que possam ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e que possam ser imputados a contratos específicos também incluem custos de empréstimos obtidos. ◄

19. Os custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente segundo os termos do contrato podem incluir alguns custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento relativo aos quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.

20. Os custos que não possam ser atribuídos à actividade do contrato ou que não possam ser imputados a um contrato são excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais custos incluem:

a) custos administrativos gerais quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato;

b) custos de vender;

c) custos de pesquisa e desenvolvimento quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato; e

d) depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.

21. Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a um contrato no período que vai desde a data de assegurar o contrato até à conclusão final do contrato. Porém, os custos que se relacionem directamente com um contrato e que sejam incorridos ao assegurar o contrato são também incluídos como parte dos custos do contrato se eles puderem ser separadamente identificados e mensurados fiavelmente e for provável que o contrato seja obtido. Quando os custos incorridos ao assegurar o contrato forem reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos, não são incluídos nos custos do contrato quando o contrato for obtido num período subsequente.

RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS DO CONTRATO

22. Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato ►M5 no fim do período de relato ◄. Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

23. No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

a) o rédito total do contrato possa ser mensurado fiavelmente;

b) seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;

▼B

c) tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ possam ser fiavelmente mensurados; e

d) os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.

24. No caso de um contrato de «cost plus», o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

a) seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e

b) os custos do contrato atribuíveis ao contrato, sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

25. O reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de actividade e desempenho do contrato durante um período.

26. Pelo método da percentagem de acabamento, o rédito do contrato é reconhecido como rédito ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄ nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄ nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado. Porém, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os réditos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto, de acordo com o parágrafo 36.

27. Uma entidade contratada pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a actividade futura de contrato. Tais custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que sejam recuperados. Tais custos representam uma quantia devida pelo cliente e muitas vezes são classificados como trabalho em curso do contrato.

28. O desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado fiavelmente quando for provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito do contrato, e já reconhecida ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄, a quantia não cobrável ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como um gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito do contrato.

29. Uma entidade está geralmente em condições de fazer estimativas fiáveis após ter aceite um contrato que estabeleça:

a) os direitos a cumprir por cada parte no que respeita ao activo a ser construído;

b) a retribuição a ser trocada; e

c) o modo e os termos da liquidação.

▼B

É também normalmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A entidade passa em revista e, quando necessário, revê as estimativas do rédito do contrato e dos custos do contrato à medida que o trabalho progride. A necessidade de tais revisões não indica necessariamente que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade.

30. A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A entidade usa o método que mensure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:

a) a proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato;

b) vistorias do trabalho executado; ou

c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não reflectem muitas vezes o trabalho executado.

31. Quando a fase de acabamento seja determinada com referência aos custos do contrato incorridos até à data, somente os custos do contrato que reflictam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data. São exemplos de custos de contrato que são excluídos:

a) custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato, tais como custos de materiais que tenham sido entregues num local do contrato ou postos de lado para uso num contrato mas não ainda instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que os materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e

b) pagamentos feitos a entidades subcontratadas adiantadamente a trabalho executado segundo o subcontrato.

32. Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente:

a) o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis; e

b) os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto, de acordo com o parágrafo 36.

33. Durante as fases iniciais de um contrato dá-se muitas vezes o caso de o desfecho do contrato não poder ser fiavelmente estimado. Não obstante, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos do contrato. Por isso, o rédito do contrato somente é reconhecido até ao ponto dos custos incorridos que se espera serem recuperáveis. Por o desfecho do contrato não poder ser fiavelmente estimado, nenhum lucro é reconhecido. Porém, mesmo quando o desfecho do contrato não possa ser fiavelmente estimado, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato. Em tais casos, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre o rédito total do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

▼B

34. Os custos do contrato que não seja provável serem recuperados são reconhecidos imediatamente como um gasto. Exemplos das circunstâncias em que a recuperabilidade dos custos do contrato incorridos pode não ser provável e em que os custos do contrato podem ter de ser reconhecidos como um gasto incluem contratos:

a) que não sejam inteiramente coagíveis, i.e., a sua validade está seriamente em questão;

b) a conclusão dos quais esteja sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;

c) relacionados com propriedades que seja provável estarem condenadas ou serem expropriadas;

d) em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações; ou

e) em que a entidade contratada seja incapaz de completar o contrato ou de cumprir as suas obrigações segundo o contrato.

35. Quando já não existirem as incertezas que impediram que fosse fiavelmente estimado o desfecho do contrato, o rédito e os gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos de acordo com o parágrafo 22. e não de acordo com o parágrafo 32.

RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

36. Quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

37. A quantia de tal perda é determinada independentemente de:

a) ter começado o trabalho do contrato;

b) a fase de acabamento da actividade do contrato; ou

c) a quantia de lucros que se espere que surjam noutros contratos que não são tratados como um contrato de construção único, de acordo com o parágrafo 9.

ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS

38. O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contabilístico às estimativas correntes de rédito do contrato e custos do contrato. Por isso, os efeitos de uma alteração na estimativa no rédito do contrato e nos custos do contrato, ou os efeitos de uma alteração na estimativa do desfecho de um contrato, são contabilizados como uma alteração na estimativa contabilística (ver a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros)*. As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de rédito e de gastos reconhecidos ►**M5** nos lucros ou prejuízos ◄ no período em que a alteração seja feita e em períodos subsequentes.

DIVULGAÇÃO

39. Uma entidade deve divulgar:

a) a quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;

b) os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período; e

c) os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso.

▼B

40. Uma entidade deve divulgar o que se segue para os contratos em curso ►M5 no fim do período de relato ◄:

a) a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;

b) a quantia de adiantamentos recebidos; e

c) a quantia de retenções.

41. Retenções são quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificados. As facturas progressivas são quantias facturadas do trabalho executado de um contrato, tenham ou não sido pagas pelo cliente. Adiantamentos são quantias recebidas pela entidade contratada antes que o respectivo trabalho seja executado.

42. Uma entidade deve apresentar:

a) como um activo, a quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato; e

b) como um passivo, a quantia bruta devida a clientes relativa aos trabalhos do contrato.

43. A quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:

a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos

b) o somatório das perdas reconhecidas e da facturação progressiva

para todos os contratos em curso relativamente aos quais os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) excedam as facturas progressivas.

44. A quantia bruta devida a clientes pelos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:

a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos

b) o somatório das perdas reconhecidas e da facturação progressiva

para todos os contratos em curso relativamente aos quais a facturação em curso exceda os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas).

45. Uma entidade divulga quaisquer activos e passivos contingentes de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Os passivos contingentes e os activos contingentes podem provir de itens tais como custos de garantias, reivindicações, penalidades ou possíveis perdas.

DATA DE EFICÁCIA

46. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1995.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento. O assunto principal na contabilização dos impostos sobre o rendimento é o de como contabilizar os impostos correntes e futuros consequentes de:

a) a recuperação (liquidação) futura da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ de uma entidade; e

b) transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Está inerente ao reconhecimento de um activo ou passivo que a entidade que relata espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do activo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada faça com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais, esta Norma exige que uma entidade reconheça um passivo por impostos diferidos (activo por impostos diferidos), com certas excepções limitadas.

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais das transacções e outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos. ►M5 Relativamente a transacções e outros acontecimentos reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos (em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio), quaisquer efeitos fiscais relacionados também são reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos (em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio, respectivamente). ◄ No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no capital próprio. ►M12 Do mesmo modo, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia de goodwill resultante dessa concentração de actividades empresariais ou a quantia reconhecida do ganho com a compra a preço baixo. ◄

Esta Norma trata também do reconhecimento dos activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais não usadas ou de créditos fiscais não usados, da apresentação de impostos sobre o rendimento nas demonstrações financeiras e da divulgação da informação relacionada com impostos sobre o rendimento.

ÂMBITO

1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de impostos sobre o rendimento.

2. Para as finalidades desta Norma, o termo impostos sobre o rendimento inclui todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis. O termo impostos sobre o rendimento também inclui impostos, tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à entidade que relata.

3. [Eliminado]

▼B

4. Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios governamentais (ver a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais*) ou de créditos fiscais por investimentos. Porém, esta Norma trata da contabilização das diferenças temporárias que possam surgir desses subsídios ou créditos fiscais por investimentos.

DEFINIÇÕES

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Lucro contabilístico é o lucro ou o prejuízo de um período antes da dedução do gasto de imposto.

Lucro tributável (perda fiscal) é o lucro (perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (recuperáveis) impostos sobre o rendimento.

Gasto de imposto (rendimento de imposto) é a quantia agregada incluída na determinação do lucro ou do prejuízo do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.

Imposto corrente é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda fiscal) de um período.

Passivos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

Activos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:

a) diferenças temporárias dedutíveis;

b) o reporte de perdas fiscais não utilizadas; e

c) o reporte de créditos fiscais não utilizados.

Diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄ e a sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser ou:

a) *diferenças temporárias tributáveis*, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou

b) *diferenças temporárias dedutíveis*, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

A *base fiscal* de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para finalidades fiscais.

6. Os gastos de impostos (rendimento de impostos) compreendem o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e o gasto de impostos diferidos (rendimentos de impostos diferidos).

▼B

Base fiscal

7. A base fiscal de um activo é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando ela recupere a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base fiscal do activo é igual à sua quantia escriturada.

Exemplos

1 Uma máquina custa 100. Para finalidades de tributação, já foi deduzida depreciação de 30 nos períodos corrente e anteriores e o custo remanescente será dedutível em períodos futuros, quer como depreciação, quer por meio de uma dedução na alienação. O rédito gerado pelo uso da máquina é tributável e qualquer ganho de alienação da máquina será tributável e qualquer perda na venda da máquina será dedutível para finalidades de impostos. *A base fiscal da máquina é de 70.*

2 Os juros a receber têm uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado em regime de caixa. *A base fiscal do juro a receber é nula.*

3 As dívidas a receber comerciais a receber têm uma quantia escriturada de 100. O rédito relacionado já foi incluído no lucro tributável (perda fiscal). *A base fiscal das dívidas comerciais a receber é 100.*

4 Os dividendos a receber de uma subsidiária têm uma quantia escriturada de 100. Os dividendos não são tributáveis. Em substância, a quantia total escriturada do activo é dedutível dos benefícios económicos. Consequentemente, *a base fiscal dos dividendos a receber é 100* ([a]).

5 Um empréstimo a receber tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências fiscais. *A base fiscal do empréstimo é 100.*

([a]) Segundo esta análise, não existe diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é que os dividendos acrescidos a receber têm uma base fiscal nula e uma base fiscal de zero é aplicada à diferença temporária tributável de 100. Segundo ambas as análises, não há passivo por impostos diferidos.

8. A base fiscal de um passivo é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia que será dedutível para finalidades fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros. No caso de réditos que sejam recebidos adiantadamente, a base fiscal do passivo resultante é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia dos réditos que não serão tributáveis em períodos futuros.

Exemplos

1 Os passivos correntes incluem gastos acrescidos com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado será deduzido para finalidades fiscais, em regime de caixa. *A base fiscal dos gastos acrescidos é nula.*

2 Os passivos correntes incluem rédito de juros recebidos adiantadamente com uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado em regime de caixa. *A base fiscal dos juros recebidos adiantadamente é nula.*

▼B

3 Os passivos correntes incluem gastos acrescidos com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado já foi deduzido para finalidades fiscais. *A base fiscal dos gastos acrescidos é 100*.

4 Os passivos correntes incluem multas e penalidades acrescidas com uma quantia escriturada de 100. As multas e penalidades não são dedutíveis para finalidades fiscais. *A base fiscal das multas e penalidades acrescidas (a pagar) é 100* ([a]).

5 Um empréstimo a pagar tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências fiscais. *A base fiscal do empréstimo é 100.*

([a]) Segundo esta análise, não há diferença temporária dedutível. Uma análise alternativa é que as multas e penalidades acrescidas a receber têm uma base fiscal nula e uma base fiscal de zero é aplicada à diferença temporária dedutível de 100. Segundo ambas as análises, não há activo por impostos diferidos

9. Alguns itens têm uma base fiscal mas não são reconhecidos como activos e como passivos ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄. Por exemplo, os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que forem incorridos mas podem não ser permitidos como uma dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) senão num período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos.

10. Quando a base fiscal de um activo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é útil considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia: o de que uma entidade deve, com certas excepções limitadas, reconhecer um passivo (activo) por impostos diferidos quando a recuperação ou liquidação da quantia escriturada de um activo ou de um passivo fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais. O exemplo C a seguir ao parágrafo 52. ilustra circunstâncias em que pode ser útil considerar este princípio fundamental, por exemplo, quando a base fiscal de um activo ou de um passivo depender da maneira esperada da recuperação ou liquidação.

11. Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas pela comparação das quantias escrituradas de activos e de passivos nas demonstrações financeiras consolidadas com a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada por referência a uma declaração de impostos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja preenchida. Noutras jurisdições a base fiscal é determinada por referência às declarações de impostos de cada entidade no grupo.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES

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

13. O benefício relacionado com uma perda fiscal que possa ser reportada para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um activo.

▼B

14. Quando uma perda fiscal for usada para recuperar impostos correntes de um período anterior, uma entidade reconhece o benefício como um activo do período em que a perda fiscal ocorra porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e que o benefício pode ser fiavelmente mensurado.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS TRIBUTÁVEIS

15. Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:

a) o reconhecimento inicial do *goodwill*; ou

b) o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

i) não seja uma concentração de actividades empresariais, e

ii) no momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Porém, para as diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 39.

16. Está inerente ao reconhecimento de um activo que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de benefícios económicos que fluam para a entidade nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do activo exceder a sua base fiscal, a quantia dos benefícios económicos tributáveis excederá a quantia que será permitida como dedução para finalidades de tributação. Esta diferença é uma diferença temporária tributável e a obrigação de pagar os resultantes impostos sobre o rendimento em períodos futuros é um passivo por impostos diferidos. Como a entidade recupera a quantia escriturada do activo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isto faz com que seja provável que benefícios económicos fluirão da entidade na forma de pagamento de impostos. Por isso, esta Norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos, excepto em certas circunstâncias descritas nos parágrafos 15. e 39.

Exemplo

Um activo cujo custo seja 150 tem uma quantia escriturada de 100. A depreciação acumulada para finalidades fiscais é 90 e a taxa fiscal é 25 %.

A base fiscal do activo é 60 (custo de 150 menos a depreciação fiscal acumulada de 90). Para recuperar a quantia escriturada de 100, a entidade deve obter um lucro tributável de 100, mas será somente capaz de deduzir depreciação de 60. Consequentemente, a entidade pagará impostos sobre o rendimento de 10 (40 a 25 %) quando recuperar a quantia escriturada do activo. A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a sua base fiscal de 60 é uma diferença temporária tributável de 40. Por isso, a entidade reconhece um passivo por impostos diferidos de 10 (40 a 25 %) que representa os impostos sobre o rendimento que pagará quando recuperar a quantia escriturada do activo.

▼B

17. Algumas diferenças temporárias surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico de um período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável num período diferente. Tais diferenças temporárias são muitas vezes descritas como diferenças tempestivas. O que se segue são exemplos de diferenças temporárias desta espécie que são diferenças temporárias tributáveis e que por isso resultam em passivos por impostos diferidos:

a) o rédito de juros é incluído no lucro contabilístico numa base de proporção temporal, mas pode, em algumas jurisdições, ser incluído no lucro tributável quando o dinheiro for cobrado. A base fiscal de qualquer conta a receber reconhecida ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ com respeito a tais réditos é nula porque os réditos não afectam o lucro tributável até que seja recebido o dinheiro;

b) a depreciação usada na determinação do lucro tributável (perda fiscal) pode diferir da que foi usada na determinação do lucro contabilístico. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada do activo e a sua base fiscal que é o custo original do activo menos todas as deduções respeitantes a esse activo permitidas pelas autoridades fiscais na determinação do lucro tributável dos períodos correntes e anteriores. Uma diferença temporária tributável surge, e resulta num passivo por impostos diferidos, quando a depreciação para tributação seja acelerada (se a depreciação para impostos for menos rápida do que a depreciação contabilística, surge uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos); e

c) os custos de desenvolvimento podem ser capitalizados e amortizados durante os períodos futuros na determinação do lucro contabilístico mas deduzidos na determinação do lucro tributável no período em que sejam incorridos. Tais custos de desenvolvimento têm uma base fiscal nula porque já tinham sido deduzidos no lucro tributável. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada dos custos de desenvolvimento e a sua base fiscal nula.

18. Diferenças temporárias também surgem quando:

▼M12

a) os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais são reconhecidos pelos seus justos valores em conformidade com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 19);

▼B

b) os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20.);

c) o *goodwill* surge numa concentração de actividades empresariais (ver parágrafo 21.);

d) a base fiscal de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma entidade beneficia de subsídios governamentais não tributáveis relacionados com activos (ver parágrafos 22. e 33.); ou

▼B

e) a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver parágrafos 38.-45.).

Concentrações de actividades empresariais

19. ►M12 Com excepções limitadas, os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais são reconhecidos pelos seus justos valores à data de aquisição. ◄ Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectadas pela concentração de actividades empresariais ou são afectadas de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do activo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afecta o *goodwill* (ver parágrafo 66.).

Activos escriturados pelo justo valor

20. As IFRS permitem ou exigem que determinados activos sejam escriturados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis,* a IAS 38 *Activos Intangíveis, a IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e a IAS 40 Propriedades de Investimento)*. Em algumas jurisdições, a revalorização ou outra reexpressão de um activo para o justo valor afectam o lucro tributável (perda fiscal) do período corrente. Como resultado, a base fiscal do activo é ajustada e nenhuma diferença temporária surge. Em outras jurisdições, a revalorização ou reexpressão de um activo não afectam o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, consequentemente, a base fiscal do activo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para finalidades fiscais diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um activo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se:

a) a entidade não pretender alienar o activo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do activo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades fiscais nos períodos futuros; ou

b) a tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do activo forem investidos em activos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se-á por fim pagável pela venda ou pelo uso dos activos semelhantes.

Goodwill

▼M12

21. O goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais é mensurado como o excesso da alínea (a) sobre a alínea (b) adiante:

a) o agregado de:

i) a retribuição transferida mensurada em conformidade com a IFRS 3, que geralmente exige o justo valor à data de aquisição;

▼M12

ii) a quantia de qualquer interesse que não controla na adquirida reconhecida em conformidade com a IFRS 3; e

iii) numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases, o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio anteriormente detido da adquirente na adquirida.

b) o líquido das quantias à data de aquisição dos activos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados em conformidade com a IFRS 3.

▼B

Muitas autoridades fiscais não permitem reduções na quantia escriturada do *goodwill* como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Além disso, nessas jurisdições, o custo do *goodwill* é muitas vezes não dedutível quando uma subsidiária aliena a sua actividade empresarial subjacente. Nessas jurisdições, o *goodwill* tem uma base fiscal de zero. Qualquer diferença entre a quantia escriturada de *goodwill* e a sua base fiscal de zero é uma diferença temporária tributável. Contudo, esta Norma não permite o reconhecimento do passivo por impostos diferidos resultante porque o *goodwill* é mensurado como residual e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos iria aumentar a quantia escriturada de *goodwill.*

▼M12

21.A. As reduções posteriores num passivo por impostos diferidos que não seja reconhecido por resultar do reconhecimento inicial do goodwill também são consideradas como resultando do reconhecimento inicial do goodwill, não sendo portanto reconhecidas segundo o parágrafo15(a). Por exemplo, se, numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhecer um goodwill de 100 UM que tenha uma base fiscal de zero, o parágrafo 15(a) proíbe a entidade de reconhecer o passivo por impostos diferidos resultante. Se a entidade reconhecer posteriormente uma perda por imparidade de 20 UM para esse goodwill, a quantia da diferença temporária tributável relacionada com o goodwill é reduzida de 100 UM para 80 UM, com o decréscimo resultante no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido. Esse decréscimo no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido também é visto como estando relacionado com o reconhecimento inicial do goodwill, estando por isso proibido de ser reconhecido segundo o parágrafo 15(a).

21.B. Os passivos por impostos diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas com o goodwill são, porém, reconhecidos até ao ponto em que não resultem do reconhecimento inicial do goodwill. Por exemplo, se, numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhecer um goodwill de 100 UM que é dedutível em termos fiscais à taxa anual de 20 % com início no ano de aquisição, a base fiscal do goodwill é 100 UM no reconhecimento inicial e 80 UM no final do ano de aquisição. Se a quantia escriturada de goodwill no final do ano de aquisição se mantiver inalterada em 100 UM, uma diferença temporária tributável de 20 UM resulta no final do ano. Dado que essa diferença temporária tributável não se relaciona com o reconhecimento inicial do *goodwill*, é reconhecido o passivo por impostos diferidos resultante.

▼B

Reconhecimento inicial de um activo ou passivo

▼M12

22. Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um activo ou passivo, por exemplo, se parte ou todo o custo de um activo não for dedutível para finalidades de impostos. O método de contabilizar tal diferença temporária depende da natureza da transacção que conduziu ao reconhecimento inicial do activo ou passivo:

a) numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isso afecta a quantia do goodwill ou do ganho com a compra a preço baixo que ela reconhece (ver parágrafo 19);

▼B

b) se a transacção afectar o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma entidade reconhecerá qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄ (ver parágrafo 59.);

c) se a transacção não for uma concentração de actividades empresariais, e não afectar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma entidade, na ausência da excepção prevista nos parágrafos 15. e 24., reconhecerá o passivo ou activo diferido resultante e ajustará a quantia escriturada do activo ou passivo pela mesma quantia. Tais ajustamentos tornarão as demonstrações financeiras menos transparentes. Por isso, esta Norma não permite que uma entidade reconheça o passivo ou activo por impostos diferidos resultante, quer no reconhecimento inicial, quer subsequentemente (ver exemplo adiante). Para além disso, uma entidade não reconhece alterações subsequentes no passivo ou activo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o activo é depreciado.

Exemplo que ilustra o parágrafo 22.c)

Uma entidade pretende usar um activo que custou 1 000 durante a sua vida útil de cinco anos e depois aliená-lo com um valor residual nulo. A taxa fiscal é 40 %. A depreciação do activo não é dedutível para finalidades de tributação. Pela alienação, qualquer ganho de capital não será tributável e qualquer perda de capital não será dedutível.

Enquanto recupera a quantia escriturada do activo, a entidade obterá rendimento tributável de 1 000 e pagará imposto de 400. A entidade não reconhece o passivo por impostos diferidos de 400 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.

No ano seguinte, a quantia escriturada do activo é de 800. Ao obter rendimentos tributáveis de 800, a entidade pagará imposto de 320. A entidade não reconhece o passivo por impostos diferidos de 320 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.

▼B

23. De acordo com a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*, o emitente de um instrumento financeiro composto (por exemplo, uma obrigação convertível) classifica o componente passivo do instrumento como um passivo e o componente do capital próprio como capital próprio. Em algumas jurisdições, a base fiscal do componente passivo no reconhecimento inicial é igual à quantia escriturada inicial da soma dos componentes do passivo e do capital próprio. A diferença temporária tributável resultante surge do reconhecimento inicial do componente do capital próprio separadamente do componente do passivo. Por isso, a excepção estabelecida no parágrafo 15.b) não se aplica. Consequentemente, uma entidade reconhece o resultante passivo por impostos diferidos. ►**M5** De acordo com o parágrafo 61A, o imposto diferido é directamente debitado à quantia escriturada do componente do capital próprio. De acordo com o parágrafo 58, alterações subsequentes no passivo por impostos diferidos são reconhecidas nos lucros ou prejuízos como gastos (rendimento) por impostos diferidos. ◄

Diferenças temporárias dedutíveis

24. Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o activo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

a) não seja uma concentração de actividades empresariais; e

b) no momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Porém, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e a interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 44.

25. Está inerente ao reconhecimento de um passivo que a quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluam da entidade, parte ou todas as suas quantias podem ser dedutíveis na determinação do lucro tributável de um período mais tardio do que o período em que o passivo seja reconhecido. Em tais casos, uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal. Concordantemente, um activo por impostos diferidos surge com respeito a impostos sobre o rendimento que serão recuperáveis em períodos futuros quando seja permitido que essa parte do passivo seja uma dedução na determinação do lucro tributável. Semelhantemente, se a quantia escriturada de um activo for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

Exemplo

Uma entidade reconhece um passivo de 100 relativo a custos de garantia de produtos. Para finalidades de impostos, os custos de garantia de produtos não serão dedutíveis até que a entidade pague as reclamações. A taxa fiscal é 25 %.

▼B

A base fiscal do passivo é nula (a quantia escriturada de 100, menos a quantia que será dedutível para finalidades de impostos com respeito a esse passivo em períodos futuros). Ao liquidar o passivo pela sua quantia escriturada, a entidade reduzirá o seu lucro tributável futuro por uma quantia de 100 e, consequentemente, reduz os seus pagamentos futuros de impostos de 25 (100 a 25 %). A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a sua base fiscal nula é uma diferença temporária dedutível de 100. Por isso, a entidade reconhece um activo por impostos diferidos de 25 (100 a 25 %), desde que seja provável que a entidade obterá lucro tributável suficiente em períodos futuros para beneficiar de uma redução em pagamentos de impostos.

26. O que se segue são exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em activos por impostos diferidos:

a) os custos de benefícios de reforma podem ser deduzidos na determinação do lucro contabilístico à medida que os serviços são proporcionados pelo empregado, mas deduzidos na determinação do lucro tributável quer quando sejam pagas pela entidade as contribuições para um fundo, quer quando os benefícios de reforma sejam pagos pela entidade. Uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal. A base fiscal do passivo é normalmente nula. Tal diferença temporária dedutível resulta num activo por impostos diferidos enquanto os benefícios económicos fluirão para a entidade na forma de uma dedução dos lucros tributáveis quando as contribuições ou os benefícios de reforma forem pagos;

b) os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que sejam incorridos mas não são permitidos como dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) senão num período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como uma dedução nos períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos;

▼M12

c) com excepções limitadas, uma entidade reconhece os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais pelos seus justos valores à data de aquisição. Quando um passivo assumido for reconhecido à data da aquisição, mas os custos relacionados não forem deduzidos ao determinar os lucros tributáveis até um período posterior, resulta uma diferença temporária dedutível que origina um activo por impostos diferidos. Um activo por impostos diferidos também resulta quando o justo valor de um activo identificável adquirido for inferior à sua base fiscal. Em ambos os casos, o activo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66); e

▼B

d) certos activos podem ser escriturados pelo justo valor, ou podem ser revalorizados, sem que um ajustamento equivalente seja feito para finalidades de impostos (ver parágrafo 20.). Uma diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do activo exceder a sua quantia escriturada.

▼B

27. A reversão de diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções na determinação de lucros tributáveis de períodos futuros. Contudo, os benefícios económicos na forma de reduções nos pagamentos de impostos fluirão para a entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Por isso, uma entidade reconhece activos por impostos diferidos somente quando for provável que lucros tributáveis estarão disponíveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.

28. É provável que lucro tributável esteja disponível e contra o qual uma diferença temporária dedutível possa ser utilizada quando haja diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável que se esperem inverter:

a) no mesmo período que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou

b) nos períodos em que uma perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada.

Em tais circunstâncias, o activo por impostos diferidos é reconhecido no período em que as diferenças temporárias dedutíveis surjam.

29. Quando haja diferenças temporárias tributáveis insuficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável, o activo por impostos diferidos é reconhecido até ao ponto em que:

a) seja provável que a entidade tenha lucros tributáveis suficientes relacionados com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável no mesmo período em que a reversão das diferenças temporárias dedutíveis (ou nos períodos em que a perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada). Ao avaliar se terá ou não lucro tributável suficiente em períodos futuros, uma entidade ignora quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se espere se originem em períodos futuros, porque os activos por impostos diferidos provenientes destas diferenças temporárias dedutíveis exigirão elas próprias lucros tributáveis futuros a fim de serem utilizadas; ou

b) estejam disponíveis oportunidades de planeamento de impostos à entidade que criará lucro tributável em períodos apropriados.

30. As oportunidades de planeamento de impostos são acções que a entidade tomará a fim de criar ou aumentar os rendimentos tributáveis num período particular antes de expirar uma perda fiscal ou um crédito fiscal a transportar. Por exemplo, em algumas jurisdições, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado ao:

a) eleger ter rendimentos de juros tributados, ou numa base recebida ou a receber;

b) diferir a reivindicação de certas deduções do lucro tributável;

c) vender, e talvez relocar, activos que tenham apreciado (valorizado) mas para os quais não tenha sido ajustada a base fiscal para reflectir tal apreciação; e

d) vender um activo que gere rendimento não tributável (tal como, nalgumas jurisdições, uma obrigação governamental) a fim de comprar um outro investimento que gere rendimentos tributáveis.

▼B

Quando as oportunidades de planeamento de impostos anteciparem lucros tributáveis de um período posterior para um período anterior, a utilização de uma perda fiscal ou de um crédito fiscal a transportar ainda depende da existência de lucros tributáveis futuros provenientes de fontes que não originem futuras diferenças temporárias.

31. Quando uma entidade tenha uma história de prejuízos recentes, a entidade considera a orientação dos parágrafos 35. e 36.

32. [Eliminado]

▼M12

Goodwill

32.A. Se a quantia escriturada do goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos. O activo por impostos diferidos resultante do reconhecimento inicial do goodwill deve ser reconhecido como parte da contabilização de uma concentração de actividades empresariais até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada.

▼B

Reconhecimento inicial de um activo ou passivo

33. Um caso em que um activo por impostos diferidos surja no reconhecimento inicial de um activo dá-se quando um subsídio governamental não tributável relacionado com um activo seja deduzido para chegar à quantia escriturada do activo, mas, para finalidades de impostos, não seja deduzida da quantia depreciável do activo (por outras palavras, a sua base fiscal); a quantia escriturada do activo é menor do que a sua base fiscal e isto dá origem a uma diferença temporária dedutível. Os subsídios governamentais podem ser também considerados como rendimentos diferidos no caso em que a diferença entre o rendimento diferido e a sua base fiscal nula é uma diferença temporária dedutível. Qualquer que seja o método de apresentação que uma entidade adopte, a entidade não reconhece o activo por impostos diferidos resultante pela razão dada no parágrafo 22.

Perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados

34. Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usados perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados.

35. Os critérios para reconhecer activos por impostos diferidos provenientes do transporte de perdas fiscais e de créditos fiscais não utilizados são os mesmos que os critérios para o reconhecimento de activos por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias dedutíveis. Porém, a existência de perdas fiscais não usadas é forte prova de que podem não estar disponíveis lucros tributáveis futuros. Por isso, quando uma entidade tenha uma história de perdas recentes, a entidade reconhece um activo por impostos diferidos proveniente de perdas fiscais ou de créditos fiscais não utilizados somente até ao ponto que a entidade tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou que haja outras provas convincentes de que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis contra os quais as perdas fiscais não utilizadas ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados pela entidade. Em tais circunstâncias, o parágrafo 82. exige a divulgação da quantia do activo por impostos diferidos e da natureza da prova que suporta o seu reconhecimento.

▼B

36. Uma entidade considera os critérios seguintes na avaliação da probabilidade de que estará disponível lucro tributável contra o qual perdas fiscais não usadas ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados:

a) se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável, de que resultarão quantias tributáveis contra as quais as perdas fiscais não usadas ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados antes que se extingam;

b) se for provável que a entidade tenha lucros tributáveis antes das perdas fiscais não usadas ou que créditos fiscais não usados expirem;

c) se as perdas fiscais não usadas resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão; e

d) se estiverem disponíveis oportunidades de planeamento de impostos (ver parágrafo 30.) para a entidade e que criarão lucros tributáveis no período em que as perdas fiscais não usados ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados.

Até ao ponto em que não seja provável que lucros tributáveis estejam disponíveis contra os quais as perdas fiscais não usadas ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados, o activo por impostos diferidos não é reconhecido.

Reavaliação de activos por impostos diferidos não reconhecidos

37. ►**M5** No fim de cada período de relato ◄, uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece previamente um activo por impostos diferidos não reconhecido até ao ponto em que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, um melhoramento nas condições comerciais pode tornar mais provável que a entidade seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro para que o activo por impostos diferidos satisfaça os critérios fixados nos parágrafos 24. ou 34. Um outro exemplo dá-se quando uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos à data da concentração de actividades empresariais ou subsequentemente (ver parágrafos 67. e 68.).

Investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos

38. As diferenças temporárias surgem quando a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos (nomeadamente a parte da empresa-mãe ou do investidor nos activos líquidos da subsidiária, sucursal, associada ou investida, incluindo a quantia escriturada de *goodwill*) se torna diferente da base fiscal (que é muitas vezes o custo) do investimento ou interesse. Tais diferenças podem surgir numa quantidade de circunstâncias diferentes, por exemplo:

a) a existência de lucros não distribuídos de subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos;

b) alterações nas taxas de câmbio quando uma empresa-mãe e a sua subsidiária estão localizadas em países diferentes; e

▼B

c) uma redução na quantia escriturada de um investimento numa associada para a sua quantia recuperável.

Nas demonstrações financeiras consolidadas, a diferença temporária pode ser diferente da diferença temporária associada com esse investimento nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe se a empresa-mãe escriturar o investimento nas suas demonstrações financeiras separadas pelo custo ou a quantia revalorizada.

39. Uma entidade deve reconhecer um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, excepto até ao ponto em que ambas as seguintes condições sejam satisfeitas:

a) a empresa-mãe, o investidor ou o empreendedor sejam capazes de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e

b) seja provável que a diferença temporária não reverterá no futuro previsível.

40. Dado que a empresa-mãe controla a política de dividendos da sua subsidiária, é capaz também de controlar a tempestividade da reversão de diferenças temporárias associadas com esse investimento (incluindo as diferenças temporárias provenientes não só de lucros não distribuídos mas também de quaisquer diferenças de transposição de moeda estrangeira). Para além disso, muitas vezes seria impraticável determinar a quantia de impostos sobre rendimento que devam ser pagos quando as diferenças temporárias se revertam. Por isso, quando a empresa-mãe tenha determinado que esses lucros não serão distribuídos no futuro previsível, a empresa-mãe não reconhece um passivo por impostos diferidos. As mesmas considerações aplicam-se a investimentos em sucursais.

41. Os activos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional (ver IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*). Se os lucros tributáveis e as perdas fiscais (e, consequentemente, a base fiscal dos seus activos passivos não monetários) forem determinados numa moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam num passivo ou (dependendo do parágrafo 24.) activo por impostos diferidos reconhecido. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado nos lucros ou prejuízos (ver parágrafo 58.).

42. Um investidor numa associada não controla essa entidade e geralmente não está numa posição para determinar a sua política de dividendos. Por isso, na ausência de um acordo exigindo que os lucros da associada não serão distribuídos no futuro previsível, um investidor reconhece um passivo por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias tributáveis associadas ao investimento na associada. Em alguns casos, um investidor pode não ser capaz de determinar a quantia de impostos que serão pagos se ele recuperar o custo do seu investimento na associada mas pode determinar que igualará ou excederá uma quantia mínima. Em tais casos, o passivo por impostos diferidos é mensurado por essa quantia.

43. O acordo entre as partes de um empreendimento conjunto trata geralmente da partilha dos lucros e identifica se as decisões em tais assuntos exigem ou não o consentimento de todos os empreendedores ou de uma maioria especificada dos mesmos. Quando o empreendedor puder controlar a partilha dos lucros e seja provável que os lucros não serão distribuídos no futuro previsível, não é reconhecido um passivo por impostos diferidos.

▼B

44. Uma entidade deve reconhecer um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, até ao ponto em que, e somente até ao ponto em que, seja provável que:

a) a diferença temporária reverterá no futuro previsível; e

b) estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

45. Ao decidir se um activo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas, e seus interesses em empreendimentos conjuntos, uma entidade considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28. a 31.

MENSURAÇÃO

46. Os activos (passivos) por impostos correntes dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas ►**M5** no fim do período de relato ◄.

47. Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas ►**M5** no fim do período de relato ◄.

48. Os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são geralmente mensurados usando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas. Porém, em algumas jurisdições fiscais, os anúncios de taxas fiscais (e leis fiscais) pelo governo têm o efeito substantivo de obrigação real, cuja publicação pode aguardar por um período de alguns meses. Nestas circunstâncias, os activos e passivos de impostos são mensurados usando a taxa fiscal (e leis fiscais) anunciada.

49. Quando taxas fiscais diferentes se apliquem a níveis diferentes de rendimento tributável, os activos e passivos por impostos diferidos são mensurados usando as taxas médias que se espera aplicar ao lucro tributável (perda fiscal) dos períodos em que as diferenças temporárias se espera que se revertam.

50. [Eliminado]

51. A mensuração de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais que se seguem derivadas da maneira pela qual a entidade espera, ►**M5** no fim do período de relato ◄, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.

52. Em algumas jurisdições, a maneira pela qual uma entidade recupera (liquida) a quantia escriturada de um activo (passivo) pode afectar, ou uma ou ambas, de:

a) a taxa de tributação aplicável quando a entidade recupere (liquide) a quantia escriturada do activo (passivo); e

▼B

b) a base fiscal do activo (passivo).

Em tais casos, uma entidade mensura os passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos usando a taxa fiscal e a base fiscal que sejam consistentes com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

Exemplo A

Um activo tem uma quantia escriturada de 100 e uma base fiscal de 60. Uma taxa fiscal de 20 % aplicar-se-ia se o activo fosse vendido e uma taxa fiscal de 30 % aplicar-se-ia aos outros rendimentos.

A entidade reconhece um passivo por impostos diferidos de 8 (40 de 20 %) se ela espera vender o activo sem uso adicional e um passivo por impostos diferidos de 12 (40 de 30 %) se ela espera reter o activo e recuperar a sua quantia escriturada por meio do uso.

Exemplo B

Um activo com um custo de 100 e uma quantia escriturada de 80 é reavaliado em 150. Nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades de impostos. A depreciação acumulada para finalidades fiscais é 30 e a taxa fiscal é 30 %. Se o activo for vendido por mais do que o seu custo, a depreciação fiscal acumulada de 30 será incluída no lucro tributável mas os proventos da venda em excesso do custo não serão tributáveis.

A base fiscal do activo é 70 e há uma diferença temporária tributável de 80. Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do activo, isso deve gerar rendimentos tributáveis de 150, mas somente poderá deduzir depreciação de 70. Nesta base, há um passivo por impostos diferidos de 24 (80 a 30 %). Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada ao vender o activo imediatamente com proventos de 150, o passivo por impostos diferidos é calculado como se segue:

	Diferença Temporária Tributável	*Taxa de Imposto*	*Passivo por Impostos Diferidos*
Depreciação acumulada para efeitos fiscais	*30*	*30 %*	*9*
Proventos em excesso do custo	*50*	*nada*	—
Total	*80*		*9*

(Nota: de acordo com o ►**M5** *parágrafo 61A* ◄*., o imposto diferido adicional que surge na revalorização é* ►**M5** *reconhecido em outro rendimento integral* ◄*).*

Exemplo C

Os factos estão no exemplo B, excepto que se o activo for vendido por mais do que o custo, a depreciação acumulada para efeito de impostos será incluída no rendimento tributável (tributado a 30 %) e os proventos da venda serão tributados a 40 %, após dedução de um custo ajustado pela inflação de 110.

▼B

Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do activo, isso deve gerar rendimentos tributáveis de 150, mas somente poderá deduzir depreciação de 70. Neste caso, a base fiscal é de 70, há uma diferença temporária tributável de 80 e há um passivo por impostos diferidos de 24 (80 de 30 %) como no exemplo B.

Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada ao vender imediatamente o activo por proventos de 150, a entidade estará em condições de deduzir o custo indexado de 110. Os proventos líquidos de 40 serão tributados a 40 %. Adicionalmente, a depreciação acumulada para efeitos de impostos de 30 será incluída no rendimento tributável e tributada a 30 %. Neste caso, a base fiscal é 80 (110 menos 30), há uma diferença temporária tributável de 70 e há um passivo por impostos diferidos de 25 (40 de 40 % mais 30 de 30 %). Se a base fiscal não for imediatamente evidente neste exemplo, será útil considerar o princípio fundamental estabelecido no parágrafo 10.

(Nota: de acordo com o ►**M5** *parágrafo 61A* ◄*., o imposto diferido adicional que surge na revalorização é* ►**M5** *reconhecido em outro rendimento integral* ◄*).*

52.A. Em algumas jurisdições, os impostos sobre o rendimento são pagáveis a uma taxa maior ou menor se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos for pago como um dividendo aos accionistas da entidade. Em algumas outras jurisdições, os impostos sobre o rendimento podem ser restituíveis ou pagáveis se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos forem pagos como um dividendo aos accionistas da entidade. Nestas circunstâncias descritas, os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são mensurados à taxa de imposto aplicável aos lucros não distribuídos.

52.B. Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52.A., as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas quando for reconhecido um passivo para pagar o dividendo. As consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos estão mais directamente ligadas a transacções ou acontecimentos passados do que a distribuições a proprietários. Por conseguinte, as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas nos lucros ou prejuízos do período como exigido pelo parágrafo 58. excepto até ao ponto em que as consequências dos dividendos no imposto sobre o rendimento provenham das circunstâncias descritas nas alíneas a) e b) do parágrafo 58.

Exemplo que ilustra os parágrafos 52.A. e 52.B.

O exemplo que se segue trata da mensuração de activos e passivos por impostos correntes e diferidos de uma entidade numa jurisdição em que os impostos sobre o rendimento sejam pagáveis a uma taxa mais alta nos lucros não distribuídos (50 %) com uma quantia a ser restituída quando os lucros forem distribuídos. A taxa de imposto sobre os lucros distribuídos é de 35 %. ►**M5** No fim do período de relato ◄, 31 de Dezembro de 20x1, a entidade não reconhece um passivo relativo aos dividendos propostos ou declarados ►**M5** após o período de relato ◄. Em consequência, não são reconhecidos quaisquer dividendos no ano de 20x1. O rendimento tributável de 20x1 é de 100 000. A diferença temporária tributável líquida do ano de 20x1 é de 40 000.

▼B

A entidade reconhece um passivo por impostos correntes e um gasto por impostos correntes de 50 000. Não é reconhecido qualquer activo quanto à quantia potencialmente recuperável em consequência de dividendos futuros. A entidade também reconhece um passivo por impostos diferidos e um gasto por impostos diferidos de 20 000 (50 % de 40 000) que representa os impostos sobre o rendimento que a entidade pagará quando recuperar ou liquidar as quantias escrituradas dos seus activos e passivos com base na taxa fiscal aplicável a dividendos não distribuídos.

Subsequentemente, em 15 de Março de 20x2 a entidade reconhece dividendos de 10 000 provenientes de lucros operacionais anteriores como um passivo.

Em 15 de Março de 20x2, a entidade reconhece a recuperação de impostos sobre o rendimento de 1 500 (15 % dos dividendos reconhecidos como um passivo) como um activo por impostos correntes e como uma redução de gasto sobre o rendimento corrente relativo a 20x2.

53. Activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

54. A determinação fiável de activos e passivos por impostos diferidos numa base descontada exige calendarização pormenorizada da tempestividade da reversão de cada diferença temporária. Em muitos casos tal calendarização é impraticável ou altamente complexa. Por isso, é inapropriado exigir desconto de activos e passivos diferidos. Permitir, mas não exigir, o desconto resultaria em activos e passivos por impostos diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Por isso, esta Norma não exige nem permite o desconto de activos e passivos por impostos diferidos.

55. As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um activo ou um passivo. Isto aplica-se mesmo quando essa quantia escriturada seja ela própria determinada numa base descontada, como por exemplo no caso de obrigações de benefícios de reforma (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).

56. A quantia escriturada de um activo por impostos diferidos deve ser revista ►**M5** no fim de cada período de relato ◄. Uma entidade deve reduzir a quantia escriturada de um activo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse activo por impostos diferidos seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis.

RECONHECIMENTO DE IMPOSTO CORRENTE E DIFERIDO

57. A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Os parágrafos 58. a 68.C implementam este princípio.

▼M5

Itens reconhecidos nos lucros ou prejuízos

58. O imposto corrente e o diferido devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos nos lucros ou prejuízos do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:

a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, fora dos lucros ou prejuízos, seja em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio (ver parágrafos 61A a 65);

▼B

b) uma concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 66. a 68.).

59. A maior parte dos passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos surge quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) noutro período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄. São exemplos quando:

a) o rédito de juros, royalties ou dividendos seja recebido em mora e seja incluído no lucro contabilístico numa base de repartição temporal de acordo com a IAS 18 *Rédito*, mas seja incluído no lucro tributável (perda fiscal) em regime de caixa; e

b) os custos de activos intangíveis tenham sido capitalizados de acordo com a IAS 38 e estejam sendo amortizados ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄, mas foram deduzidos para finalidades de tributação quando foram incorridos.

60. A quantia escriturada dos activos e passivos por impostos diferidos pode alterar-se mesmo se não houver alteração na quantia das diferenças temporárias relacionadas. Isto pode resultar, por exemplo, de:

a) uma alteração nas taxas de tributação ou leis fiscais;

b) uma reavaliação da recuperabilidade de activos por impostos diferidos; ou

c) uma alteração da maneira esperada de recuperação de um activo.

O imposto diferido resultante é reconhecido ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄, excepto até ao ponto em que ele se relacione com itens previamente ►M5 reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos ◄ (ver parágrafo 63.).

Itens ►M5 reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos ◄

▼M5

———————

61.A. O imposto corrente ou imposto diferido deve ser reconhecido fora dos lucros ou prejuízos se o imposto se relacionar com itens que sejam reconhecidos, no mesmo ou num diferente período, fora dos lucros ou prejuízos. Portanto, o imposto corrente e imposto diferido que se relacione com itens que sejam reconhecidos, no mesmo ou num diferente período:

(a) em outro rendimento integral, deve ser reconhecido em outro rendimento integral (ver parágrafo 62);

(b) directamente no capital próprio, deve ser reconhecido directamente no capital próprio (ver parágrafo 62A).

▼M5

62. As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam reconhecidos em outro rendimento integral. Exemplos desses itens são:

(a) uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do activo fixo tangível (ver IAS 16); e

(b) [eliminado]

(c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 21).

(d) [eliminado]

62.A. As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam creditados ou debitados directamente no capital próprio. Exemplos desses itens são:

(a) um ajustamento no saldo de abertura de resultados retidos resultantes ou de uma alteração na política contabilística aplicada retrospectivamente ou da correcção de um erro (ver IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*); e

(b) quantias provenientes do reconhecimento inicial do componente de capital próprio de um instrumento financeiro composto (ver parágrafo 23).

63. Em circunstâncias excepcionais, pode ser difícil determinar a quantia de impostos correntes e diferidos que se relacione com itens reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos (seja em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio). Isto pode ser o caso, por exemplo, quando:

▼B

a) haja taxas escalonadas de impostos sobre o rendimento e seja impossível determinar a taxa pela qual um componente específico de lucro tributável (perda fiscal) tenha sido tributado;

b) uma alteração na taxa do imposto ou noutras regras de impostos que afecte um activo ou passivo por impostos diferidos relacionado (no todo ou em parte) ►M5 com um item que tenha sido previamente reconhecido fora dos lucros ou prejuízos; ou ◄

c) uma entidade determine que um activo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido por inteiro, ►M5 e o activo por impostos diferidos se relacione (no todo ou em parte) com um item que tenha sido anteriormente reconhecido fora dos lucros ou prejuízos. ◄

▼M5

Em tais casos, o imposto corrente e diferido relacionado com itens que sejam reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos é baseado numa imputação pro rata razoável do imposto corrente e diferido da entidade na jurisdição fiscal respeitante, ou noutro método que atinja uma imputação mais apropriada nas circunstâncias.

▼B

64. A IAS 16 não especifica se uma entidade deve transferir ano a ano do excedente (reserva) de revalorização para resultados retidos uma quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um activo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse activo. Se uma entidade fizer tal transferência, a quantia transferida é líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela alienação de um item de activo fixo tangível.

▼B

65. Quando um activo for revalorizado para finalidades de tributação e essa revalorização estiver relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espera que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais da revalorização do activo ou do ajustamento da base fiscal são ►M5 reconhecidos em outro rendimento integral ◄ nos períodos em que ocorram. Porém, se a revalorização para finalidades de impostos não for relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espere que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais do ajustamento da base fiscal são reconhecidos ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄.

65.A. Quando uma entidade pagar dividendos aos seus accionistas, pode ser-lhe exigido que pague uma parcela dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos accionistas. Em muitas jurisdições, esta quantia é referida como uma retenção de imposto. Tal quantia paga ou a pagar às autoridades fiscais é debitada ao capital própro como parte dos dividendos.

Impostos diferidos resultantes de uma concentração de actividades empresariais

▼M12

66. Tal como explicado nos parágrafos 19 e 26(c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a IFRS 3, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos resultantes como activos identificáveis e passivos à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam a quantia do goodwill ou do ganho com a compra a preço baixo que a entidade reconhece. Contudo, de acordo com o parágrafo 15(a), uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do goodwill.

67. Como resultado de uma concentração de actividades empresariais, a probabilidade de realizar um activo por impostos diferidos pré-aquisição da adquirente poderia sofrer alterações. Uma adquirente pode considerar que é provável que venha a recuperar o seu próprio activo por impostos diferidos que não tenha sido reconhecido antes da concentração de actividades empresariais. Por exemplo, a adquirente pode ser capaz de usar o benefício das suas perdas fiscais não usadas face ao futuro lucro tributável da adquirida. Como alternativa, como resultado da concentração de actividades empresariais, poderá já não ser provável que um futuro lucro tributável permita que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Nesses casos, a adquirente reconhece uma alteração no activo por impostos diferidos no período da concentração de actividades empresariais, mas não a inclui como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais. Portanto, a adquirente não a toma em consideração ao mensurar o goodwill ou o ganho com a compra a preço baixo que ela reconhece na concentração de actividades empresariais.

68. O potencial benefício de transportar as perdas para efeitos do imposto sobre o rendimento no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos poderá não satisfazer os critérios relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas poderá ser posteriormente realizado.

Uma entidade deve reconhecer benefícios por impostos diferidos adquiridos que ela realiza após a concentração de actividades empresariais do seguinte modo:

▼M12

a) Os benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam reconhecidos no período de mensuração e que resultem de novas informações sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição devem ser aplicados para reduzir a quantia escriturada de qualquer goodwill relacionado com essa aquisição. Se a quantia escriturada desse goodwill for zero, quaisquer benefícios por impostos diferidos remanescentes devem ser reconhecidos nos lucros ou prejuízos.

b) Todos os outros benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam realizados devem ser reconhecidos nos lucros ou prejuízos (ou, se esta Norma o exigir, fora dos lucros ou prejuízos).

_____

▼B

Impostos correntes e diferidos resultantes de transacções de pagamento com base em acções

68.A. Em algumas jurisdições fiscais, uma entidade recebe uma dedução nos impostos (i.e., uma quantia que é dedutível na determinação do lucro tributável) que diz respeito à remuneração paga em acções, a opções sobre acções ou a outros instrumentos de capital próprio da entidade. A quantia correspondente a essa dedução nos impostos pode divergir do respectivo gasto cumulativo com remunerações, e pode surgir num período contabilístico posterior. Por exemplo, em algumas jurisdições, uma entidade pode reconhecer um gasto relativo ao consumo de serviços de empregados recebidos como retribuição por opções sobre acções concedidas, de acordo com a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, e não receber uma dedução fiscal até que as opções sobre acções sejam exercidas, sendo que a mensuração da dedução fiscal se baseia no preço das acções da entidade à data de exercício.

68.B. Tal como acontece com os custos de pesquisa discutidos nos parágrafos 9. e 26.b) desta Norma, a diferença entre a base fiscal dos serviços dos empregados recebidos até à data (que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos) e a quantia escriturada de zero é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos. Se a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos não for conhecida no final do período, ela deve ser estimada com base na informação disponível no final do período. Por exemplo, se a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos estiver dependente do preço das acções da entidade numa data futura, a mensuração da diferença temporária dedutível deve basear-se no preço das acções da entidade no final do período.

68.C. Tal como foi indicado no parágrafo 68.A., a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada, mensurada de acordo com o parágrafo 68.B.) pode divergir do respectivo gasto cumulativo com remunerações. O parágrafo 58. da Norma exige que os impostos correntes e diferidos sejam reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos lucros ou prejuízos do período, excepto até ao ponto em que esse imposto resulte de ►M5 (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo período ou noutro período, fora dos lucros ou prejuízos, ou (b) uma concentração de actividades empresariais. ◄ Se a quantia da dedução fiscal (ou a dedução fiscal futura estimada) exceder a quantia do respectivo gasto cumulativo com remunerações, isso indica que a dedução fiscal diz respeito não apenas ao gasto com remunerações mas também a um item de capital próprio. Nesta situação, o excesso do imposto corrente ou diferido associado deve ser reconhecido directamente no capital próprio.

▼B

APRESENTAÇÃO

Activos por impostos e passivos por impostos

69. [Eliminado]

70. [Eliminado]

Compensação

71. Uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a entidade:

a) tiver um direito de cumprimento obrigatório para compensar as quantias reconhecidas; e

b) pretender liquidar numa base líquida, ou realizar, o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

72. Se bem que os activos e passivos por impostos correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente, eles são compensados ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄ e sujeitos a critérios semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32. Uma entidade terá normalmente um direito de cumprimento obrigatório para compensar um activo por impostos correntes contra um passivo por impostos correntes quando eles se relacionem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e esta autoridade permita que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

73. Em demonstrações financeiras consolidadas, um activo por impostos correntes de uma entidade de um grupo é compensado contra um passivo por impostos correntes de uma outra entidade de um grupo se, e somente se, a dita entidade tiver um direito de cumprimento obrigatório de fazer ou receber tal pagamento líquido ou recuperar o activo e liquidar o passivo simultaneamente.

74. Uma entidade deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:

a) a entidade tiver um direito de cumprimento obrigatório de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e

b) os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre ou:

i) a mesma entidade tributável, ou

ii) diferentes entidades tributáveis que pretendam ou liquidar passivos e activos por impostos correntes numa base líquida, ou realizar os activos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro em que as quantias significativos de passivos ou activos por impostos diferidos se esperem que sejam liquidadas ou recuperadas.

▼B

75. Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da tempestividade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que uma entidade compense um activo por impostos diferidos contra um passivo por impostos diferidos da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se relacionam com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e a entidade tiver um direito de cumprimento obrigatório de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

76. Em circunstâncias raras, uma entidade pode ter um direito de cumprimento obrigatório de compensar, e uma intenção de liquidar de forma líquida, para alguns períodos mas não para outros. Em tais circunstâncias raras, pode ser exigido escalonamento detalhado para estabelecer fiavelmente se o passivo por impostos diferidos de uma entidade tributável resultará em pagamentos acrescidos de impostos no mesmo período em que um activo por impostos diferidos de uma outra entidade tributável resultará em pagamentos decrescidos por essa segunda entidade tributável.

Gasto de imposto

Gasto (rendimento) de imposto relacionado com lucros ou prejuízos de actividades ordinárias

▼M5

77. O gasto (rendimento) de imposto relacionado com os lucros ou prejuízos de actividades ordinárias deve ser apresentado na demonstração do rendimento integral.

77.A. Se uma entidade apresentar os componentes dos lucros ou prejuízos numa demonstração dos resultados separada, tal como descrito no parágrafo 81 da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007), ela apresenta o gasto (rendimento) de imposto relacionado com os lucros ou prejuízos de actividades ordinárias nessa demonstração separada.

▼B

Diferenças de câmbio em passivos ou activos por impostos estrangeiros diferidos

78. A IAS 21 exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especifica onde tais diferenças devem ser apresentadas na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄. Concordemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidas na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄, tais diferenças podem ser classificadas como gastos (rendimentos) por impostos diferidos se essa apresentação for considerada como a mais útil para os utentes das demonstrações financeiras.

DIVULGAÇÃO

79. Os principais componentes de gasto (rendimento) de imposto devem ser divulgados separadamente.

80. Os componentes do gasto (rendimento) de imposto podem incluir:

a) gasto (rendimento) por impostos correntes;

b) quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;

▼B

c) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias;

d) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos;

e) a quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito fiscal ou de diferença temporária de um período anterior que seja usada para reduzir gasto de impostos correntes;

f) a quantia dos benefícios de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito fiscal ou de diferenças temporárias de um período anterior que seja usada para reduzir gastos de impostos diferidos;

g) gasto por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, de um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 56.; e

h) a quantia do gasto (rendimento) de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos lucros ou prejuízos de acordo com a IAS 8, porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

▼M5

81. O que se segue deve ser também divulgado separadamente:

a) o imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados directamente no capital próprio (ver parágrafo 62A);

ab) a quantia do imposto sobre o rendimento relacionada com cada componente de outro rendimento integral (ver parágrafo 62 e IAS 1 (tal como revista em 2007));

b) [eliminado];

▼B

c) uma explicação do relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico em uma ou em ambas das seguintes formas:

i) uma reconciliação numérica entre o gasto (rendimento) de imposto e o produto do lucro contabilístico multiplicado pela(-s) taxa(s) fiscal(ais) aplicável(eis), divulgando também a base pela qual a(s) taxa(s) fiscal(ais) aplicável(eis) é(são) calculada(s); ou

ii) uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgando também a base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável;

d) uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;

e) a quantia (e a data de extinção, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas, e créditos fiscais não usados relativamente aos quais nenhum activo por impostos diferidos seja reconhecido ►M5 na demonstração da posição financeira ◄;

f) a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente aos quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos (ver parágrafo 39.);

▼B

g) com respeito a cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos fiscais não usados:

i) a quantia dos activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ de cada período apresentado,

ii) a quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos ►M5 nos lucros ou prejuízos ◄, se tal não for evidente pelas alterações nas quantias reconhecidas ►M5 na demonstração da posição financeira ◄;

▼M12

h) com respeito a unidades operacionais descontinuadas, o gasto de imposto relacionado com:

i) o ganho ou perda da descontinuação; e

ii) o resultado das actividades ordinárias da unidade operacional descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado;

i) a quantia consequente do imposto sobre o rendimento dos dividendos aos accionistas da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras;

j) se uma concentração de actividades empresariais na qual a entidade é a adquirente causar uma alteração na quantia reconhecida pelo seu activo por impostos diferidos pré-aquisição (ver parágrafo 67), a quantia dessa alteração; e

k) se os benefícios por impostos diferidos adquiridos numa concentração de actividades empresariais não forem reconhecidos à data de aquisição mas forem reconhecidos após a data de aquisição (ver parágrafo 68), uma descrição do acontecimento ou da alteração nas circunstâncias que levaram a que os benefícios por impostos diferidos fossem reconhecidos.

▼B

82. Uma entidade deve divulgar a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando:

a) a utilização do activo por impostos diferidos é dependente de lucros tributáveis futuros superiores aos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

b) a entidade tiver sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com a qual se realaciona o activo por impostos diferidos.

82.A. Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52.A., uma entidade deve divulgar a natureza das potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Além disso, a entidade deve divulgar as quantias das potenciais consequências do imposto de rendimento praticamente determináveis e se existem ou não quaisquer potenciais consequências no imposto de rendimento não praticamente determináveis.

83. [Eliminado]

▼B

84. As divulgações exigidas pelo parágrafo 81.c) faz com que os utentes das demonstrações financeiras compreendam se o relacionamento entre os gastos (rendimento) de impostos e o lucro contabilístico não é usual e compreendam os factores significativos que podem afectar esse relacionamento no futuro. O relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico pode ser afectado por factores tais como rédito que seja isento de tributação, gastos que não sejam dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal), o efeito de perdas fiscais e o efeito de taxas de tributação estrangeiras.

85. Ao explicar o relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico, uma entidade usa uma taxa de tributação aplicável que proporcione a informação mais significativa aos utentes das suas demonstrações financeiras. Muitas vezes, a taxa mais significativa é a taxa doméstica interna de impostos do país em que a entidade está domiciliada, agregando a taxa aplicada de impostos nacionais com as taxas aplicadas de quaisquer impostos locais que sejam calculados num nível substancialmente semelhante de lucro tributável (perda fiscal). Porém, para uma entidade que opere em várias jurisdições, pode ser mais significativo agregar reconciliações separadas preparadas em que se use a taxa interna em cada jurisdição individual. O exemplo seguinte ilustra como a selecção da taxa de imposto aplicável afecta a apresentação da reconciliação numérica.

Exemplo que ilustra o parágrafo 85.

Em 19X2, uma entidade tem um lucro contabilístico na sua própria jurisdição (país A) de 1 500 (19X1: 2 000) e no país B de 1 500 (19X1: 500) A taxa de imposto é de 30 % no país A e de 20 % no país B. No país A, gastos de 100 (19X1: 200) não são dedutíveis para efeito de impostos.

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação com a taxa de imposto doméstica.

	19X1	19X2
Lucro contabilístico	2 500	3 000
Imposto à taxa doméstica de 30 %	750	900
Efeito fiscal de gastos que não sejam dedutíveis para fins fiscais	60	30
Efeito de taxas de impostos mais baixas no país B	50)	(150)
Gasto de imposto	760	780

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação preparada por agregação de reconciliações separadas para cada jurisdição nacional. Por este método, o efeito das diferenças entre a taxa de tributação doméstica da própria entidade que relata e a taxa doméstica em outras jurisdições não surge como um item separado na reconciliação. Uma entidade pode necessitar discutir o efeito de alterações significativas em taxas quer de impostos quer no mix de lucros obtidos em jurisdições diferentes a fim de explicar alterações na(s) taxa(s) de imposto(s) aplicáveis como exigido pelo parágrafo 81d).

▼B

Lucro contabilístico	2,500	3,000
Imposto às taxas domésticas aplicáveis a lucros no país em causa	700	750
Efeito fiscal de gastos que não sejam dedutíveis para fins fiscais	60	30
Gasto de imposto	760	780

86. A taxa efectiva média é o gasto (rendimento) de impostos dividido pelo lucro contabilístico.

87. Seria muitas vezes impraticável calcular a quantia de passivos não reconhecidos por impostos diferidos provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (ver parágrafo 39.). Por isso, esta Norma exige que uma entidade divulgue a quantia agregada das subjacentes diferenças temporárias mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as entidades são encorajadas a divulgar as quantias não reconhecidas de passivos por impostos diferidos porque os utentes das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.

87.A. O parágrafo 82.A. exige que uma entidade divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Uma entidade divulga as características importantes dos sistemas do imposto de rendimento e os factores que afectarão a quantia das potenciais consequências dos dividendos no imposto do rendimento.

87.B. Não seria algumas vezes praticável calcular a quantia total das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos a accionistas. Pode ser o caso, por exemplo, em que uma entidade tenha um grande número de subsidiárias estrangeiras. Contudo, mesmo em tais circunstâncias, podem ser facilmente determináveis algumas parcelas da quantia total. Por exemplo, num grupo consolidado, uma empresa-mãe e algumas das suas subsidiárias podem ter pago impostos sobre o rendimento a uma taxa mais alta sobre os lucros não distribuídos e estar ciente da quantia que seria restituída no pagamento de dividendos futuros aos accionistas a partir dos lucros retidos consolidados. Neste caso, é divulgada a quantia restituível. Se aplicável, a entidade divulga também que existem potenciais consequências do imposto sobre o rendimento não praticamente determináveis. Nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe, se existirem, a divulgação das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento relaciona-se com os resultados retidos da empresa-mãe.

87.C. A uma entidade que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 82.A. pode também ser-lhe pedido que proporcione divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos. Em tais casos, a entidade considera isto ao determinar a informação a ser divulgada de acordo com o parágrafo 82.A. Por exemplo, pode ser exigido a uma entidade que divulgue a quantia agregada de diferenças temporárias associada a investimentos em subsidiárias relativamente aos quais não foram reconhecidos quaisquer passivos por impostos diferidos (ver parágrafo 81f.). Se for impraticável calcular as quantias de passivos por impostos diferidos não reconhecidos (ver parágrafo 87.) podem existir quantias de potenciais consequências do imposto sobre o rendimento de dividendos não determináveis praticamente relacionados com estas subsidiárias.

▼B

88. Uma entidade divulga quaisquer passivos contingentes e activos contingentes relacionados com impostos de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Podem surgir passivos contingentes e activos contingentes, por exemplo, de desentendimentos não resolvidos com as autoridades fiscais. Semelhantemente, quando alterações nas taxas de impostos ou de leis fiscais sejam decretadas ou anunciadas ►M5 após o período de relato ◄, uma entidade divulgará quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a IAS 10 *Acontecimentos* ►M5 *após o período de relato* ◄).

DATA DE EFICÁCIA

89. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em, ou após, 1 de Janeiro de 1998, excepto como especificado no parágrafo 91. Se uma entidade aplicar esta Norma a custos de benefícios de reforma para demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 1998, a entidade deve divulgar o facto de que aplica esta Norma em vez da IAS 12 *Contabilização de Impostos sobre o Rendimento,* aprovada em 1979.

90. Esta Norma substitui a IAS 12 *Contabilização de Impostos sobre o Rendimento*, aprovada em 1979.

91. Os parágrafos 52.A., 52.B., 65.A., 81.i), 82.A., 87.A., 87.B., 87.C. e a supressão dos parágrafos 3 e 50 tornam-se operacionais para as demonstrações financeiras anuais ([1]) que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. É encorajada a adopção mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma entidade deve divulgar esse facto.

▼M5

92. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 e 81, eliminou o parágrafo 61 e adicionou os parágrafos 61A, 62A e 77A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M12

93. **O parágrafo 68 deve ser aplicado prospectivamente a partir da data de eficácia da IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) ao reconhecimento de activos por impostos diferidos adquiridos em concentrações de actividades empresariais.**

94. Portanto, as entidades não devem ajustar a contabilização de concentrações de actividades empresariais anteriores se os benefícios fiscais não satisfizeram os critérios para o reconhecimento separado à data de aquisição e forem reconhecidos após a data de aquisição, a menos que os benefícios sejam reconhecidos no período de mensuração e resultem de novas informações sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição. Outros benefícios fiscais reconhecidos devem ser reconhecidos nos lucros ou prejuízos (ou, se esta Norma o exigir, fora dos lucros ou prejuízos).

([1]) No parágrafo 91 faz-se referência às «demonstrações financeiras anuais», em conformidade com a linguagem mais explícita adoptada em 1998 para a data de eficácia. O parágrafo 89. faz referência às «demonstrações financeiras».

▼**M12**

95. **A IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou os parágrafos 21 e 67 e adicionou os parágrafos 32A e 81(j) e (k). Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior**.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 16

Activos Fixos Tangíveis

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, de forma a que os utentes das demonstrações financeiras possam discernir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento. Os principais aspectos a considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são o reconhecimento dos activos, a determinação das suas quantias escrituradas e os débitos de depreciação e as perdas por imparidade a serem reconhecidos em relação com os mesmos.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos fixos tangíveis, excepto quando uma outra Norma exija ou permita um tratamento contabilístico diferente.

3. Esta Norma não se aplica a:

a) activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*;

b) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41 *Agricultura*);

c) o reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*); ou

d) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

Contudo, esta Norma aplica-se aos activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os activos descritos nas alíneas b)-d).

4. Outras Normas podem exigir o reconhecimento de um item do activo fixo intangível com base numa abordagem diferente da usada nesta Norma. Por exemplo, a IAS 17 *Locações* exige que uma entidade avalie o seu reconhecimento de um item do activo fixo tangível locado na base da transferência de riscos e vantagens. Porém, em tais casos, outros aspectos do tratamento contabilístico para estes activos, incluindo a depreciação, são prescritos por esta Norma.

▼M8

5. Uma entidade que use o modelo do custo para propriedades de investimento em conformidade com a IAS 40 *Propriedades de Investimento* deve usar o modelo do custo desta Norma.

▼B

DEFINIÇÕES

6. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo está reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.

▼B

Custo é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRS, por exemplo, a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

Quantia depreciável é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

Depreciação é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras, dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas.

Uma *perda por imparidade* é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede a sua quantia recuperável.

Activos fixos tangíveis são itens tangíveis que:

a) sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e

b) se espera que sejam usados durante mais do que um período.

▼M8

Quantia recuperável é o valor mais elevado entre o justo valor de um activo deduzidos os custos de vender e o seu valor de uso.

▼B

O *valor residual* de um activo é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos estimados de alienação, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

Vida útil é:

a) o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou

b) o número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do activo.

RECONHECIMENTO

7. O custo de um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se:

a) for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluirão para a entidade; e

b) o custo do item puder ser mensurado fiavelmente.

▼B

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

9. Esta Norma não prescreve a unidade de medida para reconhecimento, i.e., aquilo que constitui um item do activo fixo tangível. Assim, é necessário exercer julgamentos ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas de uma entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor agregado.

10. Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus custos de activos fixos tangíveis equipamento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do activo fixo tangível e os custos incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

Custos iniciais

11. Podem ser adquiridos itens do activo fixo tangível por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal activo fixo tangível, embora não aumentando directamente os futuros benefícios económicos de qualquer item particular existente de activo fixo tangível, pode ser necessária para que a entidade obtenha os futuros benefícios económicos dos seus outros activos. Esses itens do activo fixo tangível qualificam-se para o reconhecimento como activos porque permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos activos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de se conformar com exigências ambientais para a produção e armazenamento de químicos perigosos; os melhoramentos nas instalações relacionados são reconhecidos como um activo porque, sem eles, a entidade não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos. Contudo, a quantia escriturada resultante desse activo e activos relacionados é revista para imparidade de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Custos subsequentes

12. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7., uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos lucros ou prejuízos quando incorridos. Os custos da assistência diária são primordialmente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para «reparações e manutenção» de um item do activo fixo tangível.

▼B

13. Partes de alguns itens do activo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refractários) após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida da estrutura. Itens do activo fixo tangível também podem ser adquiridos para efectuar uma substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para efectuar uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7., uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 67.-72.).

14. Uma condição para continuar a operar um item do activo fixo tangível (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspecções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspecção importante for efectuada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do item do activo fixo tangível como substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo da inspecção anterior (distinta das peças físicas) é desreconhecida. Isto ocorre independentemente de o custo da inspecção anterior ter sido identificado na transacção em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de uma futura inspecção semelhante pode ser usado como indicador de qual o custo do componente de inspecção existente quando o item foi adquirido ou construído.

MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

15. Um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.

Elementos do custo

16. O custo de um item do activo fixo tangível compreende:

a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;

b) quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência;

c) a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido, seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

17. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do activo fixo tangível;

b) custos de preparação do local;

c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;

▼B

d) custos de instalação e montagem;

e) custos de testar se o activo funciona correctamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e

f) honorários profissionais.

18. Uma entidade aplica a IAS 2 *Inventários* aos custos das obrigações de desmantelamento, remoção e restauro do local em que um item está localizado que sejam incorridos durante um determinado período como consequência de ter usado o item para produzir inventários durante esse período. As obrigações por custos contabilizados de acordo com a IAS 2 ou a IAS 16 são reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37 *Provisões*, *Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

19. Exemplos de custos que não são custos de um item do activo fixo tangível são:

a) custos de abertura de novas instalações;

b) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);

c) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e

d) custos de administração e outros custos gerais.

20. O reconhecimento dos custos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível cessa quando o item está na localização e na condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou na reinstalação de um item não são incluídos na quantia escriturada desse item. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível:

a) custos incorridos enquanto um item capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a ser operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;

b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura dos bens produzidos com o item; e

c) custos de relocalização ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.

21. Algumas operações ocorrem em ligação com a construção ou o desenvolvimento de um item do activo fixo tangível, mas não são necessárias para colocar o item na localização e na condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações ocasionais podem ocorrer antes ou durante as actividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, podem ser obtidos rendimentos através do uso de um local de construção como um parque de estacionamento até a construção ter início. Dado que não são necessárias operações ocasionais para colocar um item na localização e na condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados das operações ocasionais são reconhecidos nos lucros ou prejuízos e incluídos nas suas respectivas classificações de rendimento ou de gasto.

▼B

22. O custo de um activo construído pela própria empresa determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido. Se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso normal das operações empresariais, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de construir um activo para venda (ver IAS 2). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos. De forma semelhante, o custo de quantias anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na auto-construção de um activo não é incluído no custo do activo. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* estabelece critérios para o reconhecimento do juro como componente da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível construído pela própria empresa.

Mensuração do custo

▼M1

23. O custo de um item de activo fixo tangível é equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja capitalizado de acordo com a IAS 23.

▼B

24. Um ou mais itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se simplesmente a uma troca de um activo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de um tal item do activo fixo tangível é mensurado pelo justo valor a não ser que a) a transacção da troca careça de substância comercial ou b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O item adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o item adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

25. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:

a) a configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou

b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pelas alterações na transacção como resultado da troca; e

c) a diferença na alínea a) ou b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

▼B

26. O justo valor de um activo para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou b) as probabilidades de várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas ao estimar o justo valor. Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo do activo recebido a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

27. O custo de um item do activo fixo tangível detido por um locatário segundo uma locação financeira é determinado de acordo com a IAS 17.

28. A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível pode ser reduzida por subsídios governamentais de acordo com a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais*.

MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

29. Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 30. ou o modelo de revalorização do parágrafo 31. como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.

Modelo do custo

30. Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização

31. Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor ►M5 no fim do período de relato ◄.

32. O justo valor de terrenos e edifícios é normalmente determinado a partir de provas com base no mercado por avaliação que é normalmente realizada por avaliadores profissionalmente qualificados. O justo valor de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação.

33. Se não houver provas com base no mercado do justo valor devido à natureza especializada do item do activo fixo tangível e se o item for raramente vendido, excepto como parte de um negócio em continuação, uma entidade pode precisar de estimar o justo valor usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de reposição depreciado.

▼B

34. A frequência das revalorizações depende das alterações nos justos valores dos activos fixos tangíveis que estão a ser revalorizados. Quando o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova revalorização. Alguns itens do activo fixo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitando, por conseguinte, de revalorização anual. Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens do activo fixo tangível apenas com alterações insignificantes no justo valor. Em vez disso, pode ser necessário revalorizar o item apenas a cada três ou cinco anos.

35. Quando um item do activo fixo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:

a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo, a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um activo for revalorizado por meio da aplicação de um índice para determinar o seu custo de reposição depreciado;

b) eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo e a quantia líquida reexpressa como a quantia revalorizada do activo. Este método é muitas vezes usado para edifícios.

A quantia do ajustamento proveniente da reexpressão ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição na quantia escriturada que seja contabilizado de acordo com os parágrafos 39. e 40.

36. Se um item do activo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.

37. Uma classe do activo fixo tangível é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. O que se segue são exemplos de classes separadas:

a) terrenos;

b) terrenos e edifícios;

c) maquinaria;

d) navios;

e) aviões;

f) veículos a motor;

g) mobiliário e suportes fixos; e

h) equipamento de escritório.

38. Os itens integrados numa classe do activo fixo tangível são revalorizados simultaneamente, a fim de serem evitados a revalorização selectiva de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de activos pode ser revalorizada numa base rotativa desde que a revalorização da classe de activos seja concluída num curto período e desde que as revalorizações sejam mantidas actualizadas.

▼B

►M5 39. Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser reconhecido em outro rendimento integral e acumulado no capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. ◄ Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos lucros ou prejuízos.

40. Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos. ►M5 Contudo, a diminuição deve ser reconhecida em outro rendimento integral até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo. A diminuição reconhecida em outro rendimento integral reduz a quantia acumulada no capital próprio com o título de excedente de revalorização. ◄

41. O excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a um item do activo fixo tangível pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o activo for desreconhecido. Isto pode implicar a transferência da totalidade do excedente quando o activo for retirado ou alienado. Contudo, uma parte do excedente pode ser transferida quando o activo for usado por uma entidade. Nesse caso, a quantia do excedente transferida seria a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo. As transferências do excedente de revalorização para resultados retidos não são feitas através dos lucros ou prejuízos.

42. Os efeitos dos impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do activo fixo tangível são reconhecidos e divulgados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Depreciação

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

▼M12

44. Uma entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida com respeito a um item do activo fixo tangível às partes significativas deste e deprecia separadamente cada parte. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura e os motores de uma aeronave, sejam da propriedade da entidade ou sujeitos a locação financeira. De modo semelhante, se uma entidade adquirir activos fixos tangíveis sujeitos a uma locação operacional na qual ela seja o locador, poderá ser adequado depreciar separadamente quantias reflectidas no custo desse item que sejam atribuíveis a termos de locação favoráveis ou desfavoráveis relativamente aos termos de mercado.

▼B

45. Uma parte significativa de um item do activo fixo tangível pode ter uma vida útil e um método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de uma outra parte significativa do mesmo item. Essas partes podem ser agrupadas ao determinar o custo de depreciação.

46. Na medida em que uma entidade deprecie separadamente algumas partes de um item do activo fixo tangível, também deprecia separadamente o resto do item. O remanescente consiste em partes de um item que não são individualmente significativas. Se uma entidade tiver expectativas variadas para essas partes, podem ser necessárias técnicas de aproximação para depreciar o remanescente de uma forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil dessas partes.

▼B

47. Uma entidade pode escolher depreciar separadamente as partes de um item que não tenham um custo que seja significativo em relação ao custo total do item.

48. O custo de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

49. O custo de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos lucros ou prejuízos. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos. Neste caso, o custo de depreciação constitui parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico é incluída nos custos de conversão de inventários (ver IAS 2). De forma semelhante, a depreciação de activos fixos tangíveis usados para actividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um activo intangível reconhecido de acordo com a IAS 38 *Activos Intangíveis*.

Quantia depreciável e período de depreciação

50. A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

51. O valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a(s) alteração(ões) deve(m) ser contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

52. A depreciação é reconhecida mesmo se o justo valor do activo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do activo não exceda a sua quantia escriturada. A reparação e a manutenção de um activo não evitam a necessidade de o depreciar.

53. A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um activo é muitas vezes insignificante e por isso imaterial no cálculo da quantia depreciável.

54. O valor residual de um activo pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o custo de depreciação do activo é zero a não ser e até que o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

55. A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e., quando estiver na localização e na condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida pela gerência. A depreciação de um activo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 e a data em que o activo é desreconhecido. Portanto, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso activo, a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de depreciação pelo uso, o custo de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

▼B

56. Os futuros benefícios económicos incorporados num activo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros factores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem são considerados na determinação da vida útil de um activo:

a) uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou à produção física esperadas do activo;

b) desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e a manutenção do activo enquanto estiver ocioso;

c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo;

d) limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

57. A vida útil de um activo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. A política de gestão de activos da entidade pode envolver a alienação de activos após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Por isso, a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil do activo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com activos semelhantes.

58. Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas excepções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada, pelo que não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afecta a determinação da quantia depreciável do edifício.

59. Se o custo do terreno incluir os custos do desmantelamento, remoção e restauro do local, essa porção do activo terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter uma vida útil limitada, em cujo caso é depreciado de modo a reflectir os benefícios a serem dele retirados.

Método de depreciação

60. O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade.

61. O método de depreciação aplicado a um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro e, se existiu alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tal alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.

▼B

62. Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar. O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil. O método das unidades de produção resulta num débito baseado no uso ou produção esperados. A entidade selecciona o método que reflicta mais proximamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Esse método é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.

Imparidade

63. Para determinar se um item do activo fixo tangível está ou não com imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.

64. [Eliminado]

Compensação por imparidade

65. A compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos deve ser incluída nos lucros ou prejuízos quando a compensação se tornar recebível.

66. Imparidades ou perdas de itens do activo fixo tangível, reivindicações relacionadas ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:

a) as imparidades de itens do activo fixo tangível são reconhecidas de acordo com a IAS 36;

b) o desreconhecimento de itens do activo fixo tangível retirados ou alienados é determinado de acordo com esta Norma;

c) a compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos é incluída na determinação dos resultados quando a compensação se tornar recebível; e

d) o custo de itens do activo fixo tangível restaurados, comprados ou construídos como reposições é determinado de acordo com esta Norma.

DESRECONHECIMENTO

67. A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível deve ser desreconhecida:

a) no momento da alienação; ou

b) quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

▼B

68. O ganho, ou perda, decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos lucros ou prejuízos quando o item for desreconhecido (a menos que a IAS 17 exija diferentemente numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

▼M8

68.A. Contudo, uma entidade que, no decurso das suas actividades normais, vende rotineiramente itens de activos fixos tangíveis que deteve para locação a outras partes, deve transferir tais activos para inventários pela sua quantia escriturada quando deixarem de ser objecto de locação e passarem a ser detidos para venda. Os proventos da venda de tais activos devem ser reconhecidos como rédito em conformidade com a IAS 18 *Rédito*. A IFRS 5 não se aplica quando os activos detidos para venda no decurso normal da actividade empresarial são transferidos para inventários.

69. A alienação de um item do activo fixo tangível pode ocorrer numa variedade de formas (p. ex., por venda, por celebração de um contrato de locação financeira ou por doação). Na determinação da data da alienação de um item, uma entidade aplica os critérios da IAS 18 para reconhecer o rédito da venda de bens. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda e relocação.

▼B

70. Se, segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7., uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo de uma substituição de parte do item, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída independentemente de se a parte substituída tiver sido depreciada ou não separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que era no momento em que foi adquirida ou construída.

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

72. A retribuição a receber pela alienação de um item do activo fixo tangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do item for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a IAS 18 reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.

DIVULGAÇÃO

73. As demonstrações financeiras devem divulgar, com respeito a cada classe de activos fixos tangíveis:

a) os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;

b) os métodos de depreciação usados;

c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;

d) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e

e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:

i) adições,

▼B

ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações,

iii) aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais,

iv) aumentos ou reduções resultantes de revalorizações segundo os parágrafos 31., 39. e 40. e de perdas por imparidade ►**M5** reconhecidas ou revertidas em outro rendimento integral ◄ de acordo com a IAS 36,

v) perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos de acordo com a IAS 36,

vi) perdas por imparidade revertidas nos lucros ou prejuízos de acordo com a IAS 36,

vii) depreciações,

viii) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a transposição de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata, e

ix) outras alterações.

74. As demonstrações financeiras devem também divulgar:

a) a existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;

b) a quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível no decurso da sua construção;

c) a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis; e

d) se não for divulgada separadamente ►**M5** na demonstração do rendimento integral ◄, a quantia de compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos lucros ou prejuízos.

75. A selecção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos activos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adoptados e da estimativa das vidas úteis ou das taxas de depreciação proporciona aos utentes das demonstrações financeiras informação que lhes permite passar em revista as políticas seleccionadas pela gerência e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

a) a depreciação, quer reconhecida nos lucros ou prejuízos, quer como parte de um custo de outros activos, durante um período; e

b) a depreciação acumulada no final do período.

76. De acordo com a IAS 8, uma entidade divulga a natureza e o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito nos períodos posteriores. Relativamente aos activos fixos tangíveis, tal divulgação pode resultar de alterações nas estimativas com respeito a:

a) valores residuais;

b) os custos estimados de desmantelamento, remoção ou restauro de itens do activo fixo tangível;

c) vidas úteis; e

d) métodos de depreciação.

▼B

77. Se itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:

a) a data de eficácia da revalorização;

b) se esteve ou não envolvido um avaliador independente;

c) os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos itens;

d) a medida em que o justo valor dos itens foi determinado directamente por referência a preços observáveis num mercado activo ou em transacções de mercado recentes numa base de não relacionamento entre as partes ou foi estimado usando outras técnicas de valorização;

e) para cada classe de activo fixo tangível revalorizada, a quantia escriturada que teria sido reconhecida se os activos tivessem sido escriturados de acordo com o modelo de custo; e

f) o excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.

78. De acordo com a IAS 36, uma entidade divulga informação sobre activos fixos tangíveis com imparidade adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 73.e) iv)-vi).

79. Os utentes das demonstrações financeiras também poderão entender que a informação seguinte é relevante para as suas necessidades:

a) a quantia escriturada do activo fixo tangível que esteja temporariamente ocioso;

b) a quantia escriturada bruta de qualquer activo fixo tangível totalmente depreciado que ainda esteja em uso;

c) a quantia escriturada de activos fixos tangíveis retirados de uso activo e não classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5; e

d) quando o modelo de custo for usado, o justo valor do activo fixo tangível quando este for materialmente diferente da quantia escriturada.

Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar estas quantias.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

80. Os requisitos dos parágrafos 24.-26. relativos à mensuração inicial de um item do activo fixo tangível adquirido numa troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.

DATA DE EFICÁCIA

81. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

81.A. Uma entidade deve aplicar a emenda do parágrafo 3. aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar a IFRS 6 a um período anterior, essas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M5

81.B. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 39, 40 e 73(e)(iv). Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M12

81.C. A IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou o parágrafo 44. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, a emenda também deve ser aplicada a esse período anterior.

▼M8

81.D. Os parágrafos 6 e 69 foram alterados e o parágrafo 68A foi adicionado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Caso uma entidade aplique estas emendas relativamente a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar simultaneamente as emendas correspondentes à IAS 7 *Demonstrações dos Fluxos de Caixa*.

81.E. O parágrafo 5 foi alterado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar esta emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo, se uma entidade aplicar ao mesmo tempo as emendas aos parágrafos 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 e 85B da IAS 40. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼B

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

82. Esta Norma substitui a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (revista em 1998).

83. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

a) SIC-6 *Custos de Modificar Programas Existentes de Computadores;*

b) SIC-14 *Activos Fixos Tangíveis — Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens*; e

c) SIC-23 *Activos Fixos Tangíveis — Custos de Inspecção Importante ou de Revisão Geral*.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

Locações

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar em relação a locações.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:

   a) locações para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis; e

   b) acordos de licenciamentos para itens tais como fitas cinematográficas, registos de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor (*copyrights*).

   Contudo, esta Norma não deve ser aplicada como base de mensuração para:

   a) propriedade detida por locatários que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver IAS 40 *Propriedades de Investimento);*

   b) propriedade de investimento proporcionada por locadores sob a forma de locações operacionais (ver IAS 40);

   c) activos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras (ver IAS 41 *Agricultura*); ou

   d) activos biológicos proporcionados por locadores segundo locações operacionais (ver IAS 41).

3. Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar activos mesmo que serviços substanciais pelo locador possam ser postos em conexão com o funcionamento ou manutenção de tais activos. Esta Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviços que não transfiram o direito de usar activos de uma parte contratante para a outra.

DEFINIÇÕES

4. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

   Uma *locação* é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um activo por um período de tempo acordado.

   Uma *locação financeira* é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

   Uma *locação operacional* é uma locação que não seja uma locação financeira.

   Uma *locação não cancelável* é uma locação que é apenas cancelável:

   a) após a ocorrência de alguma contingência remota;

   b) com a permissão do locador;

▼B

c) se o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador; ou

d) após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início da locação, a continuação da locação seja razoavelmente certa.

O *início da locação* é a mais antiga de entre a data do acordo de locação e a data de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições da locação. Nesta data:

a) uma locação é classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional; e

b) no caso de uma locação financeira, as quantias a reconhecer no começo do prazo da locação estão determinadas.

O *começo do prazo da locação* é a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o seu direito de usar o activo locado. É a data do reconhecimento inicial da locação (i.e., o reconhecimento dos activos, passivos, rendimento ou gastos resultantes da locação, conforme for apropriado).

O *prazo da locação* é o período não cancelável pelo qual o locatário contratou locar o activo juntamente com quaisquer termos adicionais pelos quais o locatário tem a opção de continuar a locar o activo, com ou sem pagamento adicional, quando no início da locação for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a opção.

Pagamentos mínimos da locação são os pagamentos durante o prazo da locação que o locatário faça, ou que lhe possam ser exigidos que faça, excluindo a renda contingente, custos relativos a serviços e impostos a serem pagos pelo, e reembolsados ao, locador, juntamente com:

a) para um locatário, quaisquer quantias garantidas pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário; ou

b) para um locador, qualquer valor residual garantido ao locador por:

   i) o locatário,

   ii) uma parte relacionada com o locatário, ou

   iii) um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de dar cumprimento às obrigações segundo a garantia.

Contudo, se o locatário tiver a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor na data em que a opção se torne exercível, para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida, os pagamentos mínimos da locação compreendem os pagamentos mínimos a pagar durante o prazo da locação até à data esperada do exercício desta opção de compra e o pagamento necessário para exercer esta opção de compra.

Justo valor é a quantia pela qual um activo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

▼B

Vida económica é ou:

a) o período durante o qual se espera que um activo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes; ou

b) o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir do activo por um ou mais utentes.

Vida útil é o período remanescente estimado, a partir do começo do prazo da locação, sem limitação pelo prazo da locação, durante o qual se espera que os benefícios económicos incorporados no activo sejam consumidos pela entidade.

Valor residual garantido é:

a) para um locatário, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário (sendo a quantia da garantia a quantia máxima que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e

b) para um locador, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

Valor residual não garantido é a parte do valor residual do activo locado, cuja realização pelo locador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o locador.

Custos directos iniciais são custos incrementais que são directamente atribuíveis à negociação e aceitação de uma locação, excepto os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes.

Investimento bruto na locação é o agregado de:

a) os pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador segundo uma locação financeiro; e

b) qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador.

Investimento líquido na locação é o investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.

Rendimento financeiro não obtido é a diferença entre:

a) o investimento bruto na locação; e

b) o investimento líquido na locação.

A *taxa de juro implícita na locação* é a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado de: a) os pagamentos mínimos da locação; e b) o valor residual não garantido seja igual à soma i) do justo valor do activo locado e ii) de quaisquer custos directos iniciais do locador.

A *taxa de juro incremental de financiamento do locatário* é a taxa de juro que o locatário teria de pagar numa locação semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa em que, no início da locação, o locatário incorreria ao pedir emprestado por um prazo semelhante, e com uma segurança semelhante, os fundos necessários para comprar o activo.

Renda contingente é a parte dos pagamentos da locação que não seja de quantia fixada mas antes baseada na futura quantia de um factor que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentagem de futuras vendas, quantidade de futuro uso, futuros índices de preços, futuras taxas de juro do mercado).

▼B

5. Um acordo ou compromisso de locação pode incluir uma disposição para ajustar os pagamentos da locação devido a alterações na construção ou no custo de aquisição da propriedade locada ou devido a alterações numa outra mensuração do custo ou valor, tal como níveis de preço gerais, ou nos custos de financiamento da locação por parte do locador, durante o período entre o início da locação e o começo do prazo de locação. Se assim for, para a finalidade desta Norma, o efeito de tais alterações deve ser considerado como tendo ocorrido no início da locação.

6. A definição de uma locação inclui contratos para o aluguer de um activo que contenha uma disposição que dê àquele que toma de aluguer uma opção para adquirir o direito ao activo após o cumprimento das condições acordadas. Estes contratos são por vezes conhecidos como contratos de aluguer — compra a prazo.

CLASSIFICAÇÃO DE LOCAÇÕES

7. A classificação de locações adoptada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno por causa das alterações nas condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida económica do activo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.

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

9. Dado que a transacção entre um locador e um locatário se baseia num acordo de locação entre eles, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação destas definições às diferentes circunstâncias do locador e do locatário pode fazer com que a mesma locação seja classificada de forma diferente por ambos. Por exemplo, este pode ser o caso se o locador beneficiar de uma garantia de valor residual proporcionada por uma parte não relacionada com o locatário.

10. Se uma locação é uma locação financeira ou uma locação operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato ([1]). 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

([1]) Ver também a SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação.*

▼B

e) os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem grandes modificações.

11. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que uma locação seja classificada como locação financeira são:

a) se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;

b) os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual acrescem ao locatário (por exemplo, na forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e

c) o locatário tem a capacidade de continuar a locação por um período secundário com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

12. Os exemplos e indicadores enunciados nos parágrafos 10. e 11. nem sempre são conclusivos. Se for claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, a locação é classificada como locação operacional. Por exemplo, pode ser o caso se a propriedade do activo se transferir no final da locação mediante um pagamento variável igual ao seu justo valor no momento, ou se existirem rendas contingentes, como resultado das quais o locatário não tem substancialmente todos os riscos e vantagens.

13. A classificação da locação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as disposições da locação, excepto por renovação da locação, de tal maneira que resultasse numa classificação diferente da locação segundo os critérios enunciados nos parágrafos 7.-12. caso os termos alterados tivessem estado em vigor no início da locação, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo. Contudo, as alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas relativas à vida económica ou ao valor residual da propriedade locada) ou as alterações nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento por parte do locatário) não originam uma nova classificação de uma locação para finalidades contabilísticas.

▼M22

_____

15.A. Quando uma locação inclui tanto o elemento terrenos como o elemento edifícios, uma entidade avalia a classificação de cada elemento como uma locação financeira ou operacional separadamente em conformidade com os parágrafos 7–13. Ao determinar se o elemento terreno é uma locação operacional ou financeira, uma consideração importante a ter é que o terreno tem normalmente uma vida económica indefinida.

▼B

16. Sempre que for necessário para classificar e contabilizar uma locação de terrenos e edifícios, os pagamentos mínimos da locação (incluindo qualquer pagamento global à cabeça) são imputados entre os elementos terreno e edifícios em proporção aos justos valores relativos dos interesses do detentor da locação no elemento terreno e no elemento edifícios da locação no início da locação. Se os pagamentos da locação não puderem ser fiavelmente imputados entre estes dois elementos, a totalidade da locação é classificada como locação financeira, a não ser que seja claro que ambos os elementos são locações operacionais, em cujo caso a totalidade da locação é classificada como locação operacional.

▼B

17. Para uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terrenos, de acordo com o parágrafo 20., seja imaterial, os terrenos e os edifícios podem ser tratados como uma única unidade para a finalidade da classificação da locação e classificados como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7.-13. Em tal caso, a vida económica dos edifícios é considerada como a vida económica da totalidade do activo locado.

18. A gestão separada dos elementos terrenos e edifícios não é exigida quando os interesses do locatário tanto com os terrenos como com os edifícios forem classificados como propriedade de investimento de acordo com a IAS 40 e for adoptado o modelo do justo valor. Apenas são necessários cálculos pormenorizados para esta avaliação se a classificação de um ou ambos os elementos não for incerta.

19. De acordo com a IAS 40, é possível a um locatário classificar um interesse de propriedade detido mediante uma locação operacional como propriedade de investimento. Se assim fizer, o interesse da propriedade é contabilizado como se fosse uma locação financeira e, além disso, o modelo do justo valor é usado para o reconhecimento do activo. O locatário deve continuar a contabilizar a locação como locação financeira, mesmo que um evento posterior altere a natureza do interesse de propriedade do locatário de forma que já não esteja classificado como propriedade de investimento. É este o caso se, por exemplo, o locatário:

a) ocupar a propriedade, a qual seja depois transferida para propriedade ocupada pelo proprietário por um custo considerado igual ao seu justo valor à data da alteração no uso; ou

b) conceder uma sublocação que transfira substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do interesse para uma terceira parte não relacionada. Uma tal sublocação é contabilizada pelo locatário como locação financeira a um terceiro, embora possa ser contabilizada como locação operacional pelo terceiro.

LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE LOCATÁRIOS

Locações financeiras

Reconhecimento inicial

20. No começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos ►M5 nas suas demonstrações da posição financeira ◄ 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. A taxa de desconto a usar no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos da locação é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário. Quaisquer custos directos iniciais do locatário são adicionados à quantia reconhecida como activo.

21. As transacções e outros acontecimentos são contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um acordo de locação seja a de que o locatário não possa adquirir o título legal do activo locado, no caso das locações financeiras, a substância e a realidade financeira são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado durante a maior parte da sua vida económica em troca da celebração de uma obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima, no início da locação, do justo valor do activo e do respectivo encargo financeiro.

▼B

22. Se tais transacções de locação não forem reflectidas ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ do locatário, os recursos económicos e o nível de obrigações de uma entidade estão subexpressos, distorcendo dessa forma os rácios financeiros. É por isso apropriado que uma locação financeira seja reconhecida ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ do locatário não só como um activo mas também como uma obrigação de pagar futuros pagamentos da locação. No começo do prazo da locação, o activo e o passivo dos futuros pagamentos da locação são reconhecidos ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ pelas mesmas quantias excepto no caso de quaisquer custos directos iniciais do locatário que sejam adicionados à quantia reconhecida como activo.

23. Não é apropriado que os passivos por activos locados sejam apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução dos activos locados. Se para a apresentação de passivos na face ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ for feita uma distinção entre passivos correntes e não correntes, a mesma distinção deve ser feita para os passivos da locação.

24. São frequentemente incorridos custos directos iniciais em ligação com actividades específicas de uma locação, tais como o negociar e garantir acordos de locação. Os custos identificados como directamente atribuíveis a actividades executadas pelo locatário para uma locação financeira são adicionados à quantia reconhecida como um activo.

Mensuração subsequente

25. Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram incorridas.

26. Na prática, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo da locação, um locatário pode usar uma determinada forma de aproximação para simplificar os cálculos.

27. Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo a activos depreciáveis, assim como um gasto financeiro para cada período contabilístico. A política de depreciação para os activos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos activos depreciáveis que se possuam e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* e a IAS 38 *Activos Intangíveis*. Se não houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

28. A quantia depreciável de um activo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período de uso esperado numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adopte para os activos depreciáveis de que seja proprietário. Se houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do activo; caso contrário, o activo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

▼B

29. A soma do gasto de depreciação do activo e do gasto financeiro do período é raramente a mesma que a dos pagamentos da locação a pagar durante o período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da locação a pagar como um gasto. Por conseguinte, é improvável que o activo e o passivo relacionado sejam de quantia igual após o começo do prazo da locação.

30. Para determinar se um activo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos.*

31. Os locatários, além de cumprir os requisitos da IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações operacionais:

a) para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida ►**M5** no fim do período de relato ◄;

b) uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação ►**M5** no fim do período de relato ◄ e o seu valor presente. Além disso, uma entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos da locação ►**M5** no fim do período de relato ◄, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:

i) não mais de um ano,

ii) mais de um ano e não mais de cinco anos,

iii) mais de cinco anos;

c) as rendas contingentes reconhecidas como um gasto durante o período;

d) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis ►**M5** no fim do período de relato ◄;

e) uma descrição geral dos acordos de locação materiais do locatário incluindo, mas sem limitação, o seguinte:

i) a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar,

ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento, e

iii) restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

32. Além disso, os requisitos de divulgação de acordo com a IAS 16, a IAS 36, a IAS 38, a IAS 40 e a IAS 41 aplicam-se a locatários por activos locados segundo locações financeiras.

Locações operacionais

33. Os pagamentos da locação segundo uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base de linha recta durante o prazo da locação salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente ([1]).

34. Para as locações operacionais, os pagamentos da locação (excluindo os custos de serviços tais como seguros e manutenção) são reconhecidos como um gasto numa base de linha recta salvo se uma outra base sistemática for representativa do modelo temporal do benefício do utente, mesmo que os pagamentos não forem feitos nessa base.

([1]) Ver também a SIC-15 *Locações Operacionais — Incentivos.*

▼B

35. Os locatários, além de cumprir os requisitos da IFRS 7, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações operacionais:

a) o total dos futuros pagamentos mínimos da locação nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:

i) não mais de um ano,

ii) mais de um ano e não mais de cinco anos,

iii) mais de cinco anos;

b) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis ►M5 no fim do período de relato ◄;

c) pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto do período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;

d) uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, mas sem limitação, o seguinte:

i) a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar,

ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento, e

iii) restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE LOCADORES

Locações financeiras

Reconhecimento inicial

36. Os locadores devem reconhecer os activos detidos segundo uma locação financeira ►M5 nas suas demonstrações da posição financeira ◄ e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.

37. Substancialmente, numa locação financeira, todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade legal são transferidos pelo locador, e por conseguinte os pagamentos da locação a receber são tratados pelo locador como reembolso de capital e rendimento financeiro para reembolsar e recompensar o locador pelo seu investimento e serviços.

38. Os custos directos iniciais são muitas vezes incorridos por locadores e incluem quantias como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e directamente atribuíveis à negociação e aceitação da locação. Excluem gastos gerais tais como aqueles que são incorridos por uma equipa de vendas e marketing. Para locações financeiras que não sejam as que envolvem locadores fabricantes ou negociantes, os custos directos iniciais são incluídos na mensuração inicial da conta a receber de locação financeira e reduzem a quantia de rendimento reconhecida durante o prazo da locação. A taxa de juro implícita na locação é definida de tal forma que os custos directos iniciais são automaticamente incluídos na conta a receber de locação financeira; não há necessidade de os adicionar separadamente. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação estão excluídos da definição de custos directos iniciais. Como resultado, são excluídos do investimento líquido na locação e são reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido, o que para uma locação financeira é normalmente no começo do prazo da locação.

▼B

Mensuração subsequente

39. O reconhecimento do rendimento financeiro deve basear-se num modelo que reflicta uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira.

40. Um locador tem a intenção de imputar o rendimento financeiro durante o prazo da locação numa base sistemática e racional. Esta imputação do rendimento baseia-se num modelo que reflecte um retorno periódico constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira. Os pagamentos da locação relacionados com o período, excluindo os custos de serviços, são aplicados ao investimento bruto na locação não só para reduzir o capital mas também o rendimento financeiro não obtido.

41. São regularmente revistos os valores residuais estimados não garantidos usados no cálculo do investimento bruto do locador numa locação. Se tiver havido uma redução no valor residual estimado não garantido, é revista a imputação do rendimento durante o prazo da locação e é imediatamente reconhecida qualquer redução no que respeita a quantias acrescidas.

41.A. Um activo envolvido numa locação financeira que esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* deve ser contabilizado de acordo com essa IFRS.

42. Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucros ou prejuízos de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas sem condições especiais. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda deve ser restrito ao que se aplicaria se uma taxa de juro do mercado fosse debitada. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação devem ser reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido.

43. Os fabricantes ou comerciantes oferecem muitas vezes a clientes a escolha entre comprar ou locar um activo. Uma locação financeira de um activo por um locador fabricante ou negociante dá origem a dois tipos de rendimento:

a) os lucros ou prejuízos equivalentes aos lucros ou prejuízos resultantes de uma venda sem condições especiais do activo a ser locado, a preços normais de venda, reflectindo quaisquer descontos aplicáveis de quantidade ou comerciais; e

b) rendimento financeiro durante o prazo da locação.

44. O rédito de vendas reconhecido no começo do prazo da locação por um locador fabricante ou negociante é o justo valor do activo, ou, se for inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação que acresça ao locador, calculado a uma taxa de juro do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo da locação é o custo, ou a quantia escriturada se diferente, da propriedade locada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre o rédito da venda e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas sem condições especiais.

45. Os locadores fabricantes ou negociantes indicam por vezes taxas de juro artificialmente baixas a fim de atrair clientes. O uso de tal taxa resultaria numa parte excessiva do rendimento total da transacção a ser reconhecida no momento da venda. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda fica restrito ao que se aplicaria se fosse debitada uma taxa de juro do mercado.

▼B

46. Os custos incorridos por um locador fabricante ou negociante em ligação com a negociação e aceitação de uma locação financeira são reconhecidos como um gasto no começo do prazo da locação porque estão principalmente relacionados com a obtenção do lucro de venda do fabricante ou do negociante.

47. Os locadores, além de cumprir os requisitos da IFRS 7, devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:

a) uma reconciliação entre o investimento bruto na locação ►M5 no fim do período de relato ◄ e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber ►M5 no fim do período de relato ◄. Além disso, uma entidade deve divulgar o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber ►M5 no fim do período de relato ◄, para cada dos períodos seguintes:

i) não mais de um ano,

ii) mais de um ano e não mais de cinco anos,

iii) mais de cinco anos;

b) rendimento financeiro não obtido;

c) os valores residuais não garantidos que acresçam ao benefício do locador;

d) a dedução acumulada para pagamentos mínimos incobráveis da locação a receber;

e) as rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;

f) uma descrição geral dos acordos materiais de locação do locador.

48. Como um indicador do crescimento, é muitas vezes útil divulgar também o investimento bruto menos o rendimento não obtido em novos negócios adicionais durante o período, após dedução das quantias relevantes para locações canceladas.

Locações operacionais

49. Os locadores devem apresentar os activos sujeitos a locações operacionais ►M5 nas suas demonstrações da posição financeira ◄ de acordo com a natureza do activo.

50. O rendimento de locação proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido no rendimento 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 ([1]).

51. Os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção do rendimento de locação são reconhecidos como um gasto. O rendimento de locação (excluindo recebimentos de serviços proporcionados tais como seguros e manutenção) é reconhecido numa base de linha recta durante o prazo da locação, mesmo se os recebimentos não forem em tal base, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado é diminuído.

52. Os custos directos iniciais incorridos pelos locadores ao negociar e aceitar uma locação operacional devem ser adicionados à quantia escriturada do activo locado e reconhecidos como um gasto durante o prazo da locação na mesma base do rendimento da locação.

([1]) Ver também a SIC-15 *Locações Operacionais — Incentivos*.

▼B

53. A política de depreciação para activos locados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do locador para activos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada da acordo com a IAS 16 e a IAS 38.

54. Para determinar se o activo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36.

55. Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque não é o equivalente de uma venda.

56. Os locadores, além de cumprir os requisitos da IFRS 7, devem fazer as seguintes divulgações para locações operacionais:

a) os futuros pagamentos mínimos da locação segundo locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes:

i) não mais de um ano,

ii) mais de um ano e não mais de cinco anos,

iii) mais de cinco anos;

b) o total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;

c) uma descrição geral dos acordos de locação do locador.

57. Além disso, os requisitos de divulgação de acordo com a IAS 16, a IAS 36, a IAS 38, a IAS 40 e a IAS 41 aplicam-se a locatários por activos proporcionados segundo locações financeiras.

TRANSACÇÕES DE VENDA E RELOCAÇÃO

58. Uma transacção de venda e relocação envolve a venda de um activo e a relocação do mesmo activo. O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contabilístico de uma transacção de venda e relocação depende do tipo de locação envolvido.

59. Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação financeira, qualquer excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento por um vendedor-locatário. Como alternativa, deve ser diferido e amortizado durante o prazo da locação.

60. Se a relocação for uma locação financeira, a transacção é um meio pelo qual o locador proporciona meios financeiros ao locatário, com o activo como garantia. Por esta razão, não é apropriado considerar como rendimento um excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso é diferido e amortizado durante o prazo da locação.

▼B

61. Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação operacional, e se for claro que a transacção é estabelecida pelo justo valor, quaisquer lucros ou prejuízos devem ser imediatamente reconhecidos. Se o preço de venda estiver abaixo do justo valor, quaisquer lucros ou prejuízos devem ser imediatamente reconhecidos, excepto que, se a perda for compensada por futuros pagamentos da locação abaixo do preço de mercado, ele deve ser diferido e amortizado em proporção aos pagamentos da locação durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado. Se o preço de venda estiver acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e amortizado durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado.

62. Se a relocação for uma locação operacional, e os pagamentos da locação e o preço de venda estiverem estabelecidos pelo justo valor, houve com efeito uma transacção de venda normal e quaisquer lucros ou prejuízos são imediatamente reconhecidos.

63. Para as locações operacionais, se o justo valor na altura de uma transacção de venda e relocação for menor do que a quantia escriturada do activo, deve ser imediatamente reconhecida uma perda igual à quantia da diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.

64. Para locações financeiras, tal ajustamento não é necessário salvo se tiver havido uma imparidade de valor, caso em que a quantia escriturada é reduzida para a quantia recuperável de acordo com a IAS 36.

65. Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente a transacções de venda e relocação. A descrição exigida dos acordos de locação materiais leva à divulgação de disposições únicas ou invulgares do acordo ou dos termos das transacções de venda e relocação.

66. As transacções de venda e relocação podem despoletar os critérios de divulgação individuais enunciados na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

67. Sujeita ao parágrafo 68., a aplicação retrospectiva desta Norma é encorajada mas não exigida. Se a Norma não for aplicada retrospectivamente, o saldo de qualquer locação financeira previamente existente é considerado como tendo sido adequadamente determinado pelo locador e deve ser contabilizado a partir daí de acordo com as disposições desta Norma.

68. Exige-se a uma entidade que tenha anteriormente aplicado a IAS 17 (revista em 1997) que aplique as emendas feitas por esta Norma retrospectivamente a todas as locações ou, se a IAS 17 (revista em 1997) não foi aplicada retrospectivamente, a todas as locações celebradas desde que a entidade aplicou essa Norma pela primeira vez.

▼M22

68.A. Uma entidade deve reavaliar a classificação do elemento terreno em locações não expiradas na data em que adoptar as emendas referidas no parágrafo 69A com base na informação existente no início dessas locações. Uma entidade deve reconhecer uma locação recém-classificada como locação financeira retrospectivamente em conformidade com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. Contudo, se uma entidade não dispuser da informação necessária para aplicar as emendas retrospectivamente, deve:

a) aplicar as emendas a essas locações com base nos factos e circunstâncias existentes à data em que adoptar as emendas; e

▼M22

b) reconhecer o activo e o passivo relacionados com a locação de um terreno recém-classificada como locação financeira pelos seus justos valores nessa data; qualquer diferença entre esses justos valores é reconhecida nos resultados retidos.

▼B

DATA DE EFICÁCIA

69. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼M22

69.A. Os parágrafos 14 e 15 foram eliminados e os parágrafos 15A e 68A foram adicionados como parte do documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼B

RETIRADA DA IAS 17 (REVISTA EM 1997)

70. Esta Norma substitui a IAS 17 *Locações* (revista em 1997).

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 18

Rédito

OBJECTIVO

O rendimento é definido na *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* como aumentos de benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os que se relacionem com contribuições dos participantes do capital próprio. Os rendimentos englobam tanto os réditos como os ganhos. O rédito é o rendimento que surge no decurso das actividades ordinárias de uma entidade e é referido por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties*. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos que surjam de certos tipos de transacções e acontecimentos.

A questão primordial na contabilização do rédito é a de determinar quando reconhecer o mesmo. O rédito é reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados. Esta Norma identifica as circunstâncias em que estes critérios serão satisfeitos e, por isso, o rédito será reconhecido. Ela também proporciona orientação prática na aplicação destes critérios.

ÂMBITO

1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do rédito proveniente das transacções e acontecimentos seguintes:

   a) a venda de bens;

   b) a prestação de serviços; e

   c) o uso por outros de activos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos.

2. Esta Norma substitui a IAS 18 *Reconhecimento do Rédito* aprovada em 1982.

3. O termo bens inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de serem vendidos e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas por um retalhista ou terrenos e outras propriedades detidos para revenda.

4. A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho por uma entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado. Os serviços podem ser prestados dentro de um período único ou durante mais do que um período. Alguns contratos para a prestação de serviços estão directamente relacionados com contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para os serviços de gestores de projectos e de arquitectos. O rédito proveniente destes contratos não é tratado nesta Norma mas é tratado de acordo com os requisitos para os contratos de construção como especificado na IAS 11 *Contratos de Construção.*

5. O uso por outros de activos da entidade dá origem a rédito na forma de:

   a) juros — encargos pelo uso de dinheiro ou seus equivalentes ou de quantias devidas à entidade;

▼B

b) *royalties* — encargos pelo uso de activos a longo prazo da entidade, como, por exemplo, patentes, marcas, direitos de autor e *software* de computadores; e

c) dividendos — distribuições de lucros a detentores de investimentos em capital próprio na proporção das suas detenções de uma classe particular de capital.

6. Esta Norma não trata de réditos provenientes de:

a) acordos de locação (ver a IAS 17 *Locações*);

b) dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver a IAS 28 *Investimentos em Associadas*);

c) contratos de seguros dentro do âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguro*;

d) alterações no justo valor de activos financeiros e passivos financeiros ou da sua alienação (ver a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*);

e) alterações no valor de outros activos correntes;

f) o reconhecimento inicial e de alterações no justo valor de activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41 *Agricultura*);

g) reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver a IAS 41); e

h) a extracção de minérios.

DEFINIÇÕES

7. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Rédito é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.

Justo valor é a quantia pela qual um activo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

8. O rédito inclui somente os influxos brutos de benefícios económicos recebidos e a receber pela entidade de sua própria conta. As quantias cobradas por conta de terceiros, tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado, não são benefícios económicos que fluam para a entidade e não resultem em aumentos de capital próprio. Por isso, são excluídos do rédito. Semelhantemente, num relacionamento de agência, os influxos brutos de benefícios económicos não resultam em aumentos de capital próprio para a entidade. As quantias cobradas por conta do capital não são rédito. Em vez disso, o rédito é a quantia de comissão.

▼B

MENSURAÇÃO DO RÉDITO

9. O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber ([1]).

10. A quantia de rédito proveniente de uma transacção é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo. É mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela entidade.

11. Na maior parte dos casos, a retribuição é na forma de dinheiro ou seus equivalentes e a quantia do rédito é a quantia em dinheiro ou seus equivalentes recebidos ou a receber. Porém, quando o influxo de dinheiro ou equivalentes de dinheiro for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal de dinheiro recebido ou a receber. Por exemplo, uma entidade pode conceder crédito isento de juros ao comprador ou aceitar do comprador uma livrança com taxa de juro inferior à do mercado como retribuição pela venda dos bens. Quando o acordo constitua efectivamente uma transacção de financiamento, o justo valor da retribuição é determinado descontando todos os recebimentos futuros usando uma taxa de juro imputada. A taxa de juro imputada é a mais claramente determinável de quer:

a) a taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação *(rating)* de crédito similar; ou

b) uma taxa de juro que desconte a quantia nominal do instrumento para o preço de venda corrente a dinheiro dos bens ou serviços.

A diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é reconhecida como rédito de juros de acordo com os parágrafos 29. e 30. e de acordo com a IAS 39.

12. Quando os bens ou serviços sejam trocados ou objecto de *swap* por bens ou serviços que sejam de natureza e valor semelhante, a troca não é vista como uma transacção que gera réditos. Isto é muitas vezes o caso de mercadorias como petróleo ou leite, em que os fornecedores trocam ou entram em *swap* de inventários em vários locais para satisfazer a procura numa base tempestiva numa dado local. Quando os bens sejam vendidos ou os serviços sejam prestados em troca de bens ou serviços dissemelhantes, a troca é vista como uma transacção que gera rédito. O rédito é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos ajustado pela quantia transferida de qualquer dinheiro ou seus equivalentes. Quando o justo valor dos bens ou serviços recebidos não possa ser fiavelmente mensurado, o rédito é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços entregues, ajustado pela quantia transferida de qualquer dinheiro ou seus equivalentes.

IDENTIFICAÇÃO DA TRANSACÇÃO

13. Os critérios de reconhecimento nesta Norma são geralmente aplicados separadamente a cada transacção. Contudo, 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. Por exemplo, quando o preço da venda de um produto inclua uma quantia identificável de serviços subsequentes, essa quantia é diferida e reconhecida como rédito durante o período em que o serviço seja executado. Inversamente, os critérios de reconhecimento são aplicados a duas ou mais transacções conjuntas, quando elas estejam ligadas de tal maneira que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência às séries de transacções como um todo. Por exemplo, uma entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, celebrar um acordo separado para recomprar os bens numa data posterior, negando assim o efeito substantivo da transacção; em tal caso, as duas transacções são tratadas conjuntamente.

([1]) Ver também a SIC-31 *Rédito — Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade*.

▼B

VENDA DE BENS

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

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

b) a entidade não retenha envolvimento continuado de gestão num grau geralmente associado com a posse nem o controlo efectivo dos bens vendidos;

c) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;

d) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade; e

e) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.

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

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

a) quando a entidade retenha uma obrigação por execução não satisfatória não coberta por cláusulas normais de garantia;

b) quando o recebimento do rédito de uma dada venda seja contingente da obtenção de rédito pelo comprador pela sua venda dos bens;

c) quando os bens sejam expedidos sujeitos a instalação e a instalação seja uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela entidade; e

d) quando o comprador tenha o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade não esteja segura acerca da probabilidade de devolução.

17. Se uma entidade retiver somente um insignificante risco de propriedade, a transacção é uma venda e o rédito é reconhecido. Por exemplo, um vendedor pode reter o título legal dos bens unicamente para proteger a cobrabilidade da quantia devida. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e vantagens significativos da propriedade, a transacção é uma venda e o rédito é reconhecido. Um outro exemplo de uma entidade que retém somente um risco insignificante de propriedade pode ser a de uma venda a retalho quando for oferecido um reembolso se o cliente não ficar satisfeito. O rédito em tais casos é reconhecido no momento da venda desde que o vendedor possa fiavelmente estimar as devoluções futuras e reconheça um passivo por devoluções com base em experiência anterior e noutros factores relevantes.

▼B

18. O rédito somente é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transacção fluam para a entidade. Em tais casos, isto só está em condições de se verificar depois de a retribuição ser recebida ou de uma incerteza ser removida. Por exemplo, pode ser incerto que uma autoridade governamental estrangeira conceda permissão para remeter a retribuição de uma venda num país estrangeiro. Quando a permissão seja concedida, a incerteza é retirada e o rédito é reconhecido. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável ou a quantia cuja recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.

19. O rédito e os gastos que se relacionem com a mesma transacção ou outro acontecimento são reconhecidos simultaneamente; este processo é geralmente referido como o balanceamento dos réditos com os gastos. Os gastos incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a expedição dos bens podem normalmente ser mensurados com fiabilidade quando as outras condições para o reconhecimento do rédito tenham sido satisfeitas. Porém, quando os gastos não possam ser mensurados fiavelmente, o rédito não pode ser reconhecido. Em tais circunstâncias, qualquer retribuição já recebida pela venda dos bens é reconhecida como um passivo.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

20. Quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção ►**M5** no fim do período de relato ◄. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

a) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;

b) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;

c) a fase de acabamento da transacção ►**M5** no fim do período de relato ◄ possa ser fiavelmente mensurada; e

d) os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados ([1]).

21. O reconhecimento do rédito com referência à fase de acabamento de uma transacção é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Por este método, o rédito é reconhecido nos períodos contabilísticos em que os serviços sejam prestados. O reconhecimento do rédito nesta base proporciona informação útil sobre a extensão da actividade de serviço e desempenho durante um período. A IAS 11 também requer o reconhecimento do rédito nesta base. As exigências dessa Norma são geralmente aplicáveis ao reconhecimento do rédito e aos gastos associados de uma transacção que envolva a prestação de serviços.

22. O rédito somente é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transacção fluam para a entidade. Contudo, 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 cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.

([1]) Ver também a *SIC-27 Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação* e a *SIC-31 Rédito — Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade*.

▼B

23. Uma entidade é geralmente capaz de fazer estimativas fiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transacção no seguinte:

a) os direitos que cada uma das partes está obrigada a cumprir quanto 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 normalmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A entidade revê e, quando necessário, põe o visto nas estimativas de rédito à medida que o serviço está a ser executado. A necessidade de tais revisões não indicia necessariamente que o desfecho da transacção não possa ser estimado com fiabilidade.

24. A fase de acabamento de uma transacção pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma entidade usa o método que mensure fiavelmente os serviços executados. Dependendo da natureza da transacção, os métodos podem incluir:

a) vistorias do trabalho executado;

b) serviços executados até à data expressos como uma percentagem do total dos serviços a serem executados; ou

c) a proporção que os custos incorridos até à data tenham com os custos totais estimados da transacção. Somente os custos que reflictam serviços executados até à data são incluídos nos custos incorridos até à data. Somente os custos que reflictam serviços executados ou a serem executados são incluídos nos custos totais estimados da transacção.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos de clientes não reflectem muitas vezes os serviços executados.

25. Para fins práticos, quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado.

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

27. Durante as primeiras fases de uma transacção, é frequente que o desfecho da transacção não possa ser fiavelmente estimado. Contudo, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos na mesma. Por isso, o rédito é reconhecido somente na medida em que se espere que sejam recuperados os custos incorridos. No caso de o desfecho da transacção não poder ser fiavelmente estimado, não é reconhecido qualquer lucro.

28. Quando o desfecho de uma transacção não possa ser fiavelmente estimado e não seja provável que os custos incorridos sejam recuperados, o rédito não é reconhecido e os custos incorridos são reconhecidos como um gasto. Quando deixarem de existir as incertezas que impediram o desfecho de o contrato ser fiavelmente estimado, o rédito é reconhecido de acordo com o parágrafo 20. e não de acordo com o parágrafo 26.

▼B

JUROS, *ROYALTIES* E DIVIDENDOS

29. O rédito proveniente do uso por outros de activos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos deve ser reconhecido nas bases estabelecidas no parágrafo 30., quando:

a) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade; e

b) a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.

30. O rédito deve ser reconhecido nas bases seguintes:

a) *os juros devem ser reconhecidos usando o método do juro efectivo tal como definido na IAS 39, parágrafos 9. e AG5-AG8;*

b) os *royalties* devem ser reconhecidos num regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e

c) os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista de receber pagamento.

31. [Eliminado]

▼M7

32. Quando juros não pagos tenham sido acrescidos antes da aquisição de um investimento que produza juros, o recebimento subsequente de juros é imputado entre os períodos de pré e pós aquisição; somente a parte de pós-aquisição é reconhecida como rédito.

▼B

33. Aos *royalties* acrescem de acordo com os termos do acordo relevante e são gradualmente reconhecidas nessa base a menos que, tendo em atenção a substância do acordo, seja mais apropriado reconhecer o rédito numa outra base sistemática e racional.

34. O rédito somente é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transacção fluam para a entidade. Contudo, 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 cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.

DIVULGAÇÃO

35. As entidades devem divulgar:

a) as políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito, incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços;

b) a quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período, incluindo o rédito proveniente de:

i) a venda de bens,

ii) a prestação de serviços,

iii) juros,

iv) *royalties,*

v) dividendos; e

c) a quantia de rédito proveniente de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa do rédito.

▼B

36. Uma entidade divulga quaisquer activos e passivos contingentes de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Os passivos contingentes e os activos contingentes podem surgir de itens tais como custos de garantia, reclamações, penalidades ou perdas possíveis.

DATA DE EFICÁCIA

37. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1995.

▼M7

38. O documento *Custo de um Investimento numa Subsidiária, Entidade Conjuntamente Controlada ou Associada* (emendas à IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* e à IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*), emitido em Maio de 2008, emendou o parágrafo 32. Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas com ela relacionadas, constantes dos parágrafos 4 e 38A da IAS 27, a um período anterior, deve aplicar a emenda constante do parágrafo 32 em simultâneo.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 19

Benefícios dos Empregados

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever a contabilização e a divulgação dos benefícios dos empregados. A Norma exige que uma entidade reconheça:

a) um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios de empregados a serem pagos no futuro; e

b) um custo quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca dos benefícios do empregado.

ÂMBITO

1. Esta Norma deve ser aplicada por um empregador na contabilização de todos os benefícios de empregados, excepto aqueles aos quais se aplica a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

2. Esta Norma não trata do relato dos planos de benefícios dos empregados (ver a IAS 26 *Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma*).

3. Os benefícios de empregados aos quais esta Norma se aplica incluem aqueles proporcionados:

   a) segundo planos formais ou outros acordos formais entre uma entidade e empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes;

   b) segundo requisitos legais, ou através de acordos sectoriais, pelos quais se exige às entidades para contribuírem para planos nacionais, estatais, sectoriais ou outros multiempregador; ou

   c) pelas práticas informais que dêem origem a uma obrigação construtiva. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver outra alternativa realista senão a de pagar os benefícios dos empregados. É um exemplo de uma obrigação construtiva quando uma alteração nas práticas informais da entidade causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

4. Os benefícios dos empregados incluem:

   a) benefícios a curto prazo de empregados, tais como ordenados, salários e contribuições para a segurança social, licença anual paga e baixa por doença paga, participação nos lucros e bónus (se pagáveis num período de doze meses após o fim do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados correntes;

   b) benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;

   c) outros benefícios a longo prazo de empregados, incluindo licença por anos de serviço ou licença sabática, jubileu ou outros benefícios por anos de serviço, benefícios de invalidez a longo prazo e, se não forem pagáveis na totalidade num período de doze meses após o final do período, participação nos lucros, bónus e remuneração diferida; e

▼B

d) benefícios de cessação de emprego.

Porque cada categoria identificada de a)-d) acima tem características diferentes, esta Norma estabelece requisitos separados para cada categoria.

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

6. Um empregado pode proporcionar serviços a uma entidade numa base de tempo completo, de tempo parcial, permanente, acidental ou temporária. Para os fins desta Norma, os empregados incluem directores e outro pessoal de gerência.

DEFINIÇÕES

7. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Benefícios dos empregados são todas as formas de remuneração dadas por uma entidade em troca do serviço prestado pelos empregados.

▼M8

Benefícios a curto prazo de empregados são os benefícios de empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego) que se vencem dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respectivo serviço.

▼B

Benefícios pós-emprego são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego) que sejam pagáveis após a conclusão do emprego.

Planos de benefícios pós-emprego são acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego a um ou mais empregados.

Planos de contribuição definida são planos de benefícios pós-emprego pelos quais uma entidade paga contribuições fixadas a uma entidade separada (um fundo) e não terá obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver activos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados no período corrente e em períodos anteriores.

Planos de benefícios definidos são planos de benefícios pós-emprego que não sejam planos de contribuição definida.

Planos multiempregador são planos de contribuição definida (que não sejam planos estatais) ou planos de benefícios definidos (que não sejam planos estatais) que:

a) ponham em conjunto activos contribuídos por várias entidades que não estejam sob controlo comum; e

b) usem esses activos para proporcionar benefícios aos empregados de mais de uma entidade, na base de que os níveis de contribuições e de benefícios são determinados não olhando à identidade da entidade que emprega os empregados em questão.

▼M8

Outros benefícios a longo prazo de empregados são os benefícios de empregados (que não sejam benefícios pós-emprego e benefícios de cessação de emprego) que não se vencem dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respectivo serviço.

▼B

Benefícios por cessação de emprego (terminus) são benefícios dos empregados pagáveis em consequência de:

a) a decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou

b) a decisão de um empregado de aceitar a redundância voluntária em troca desses benefícios.

Benefícios adquiridos pelos empregados são benefícios dos empregados que não estejam condicionados ao futuro emprego.

O *valor presente de uma obrigação de benefícios definidos* é o valor presente, sem a dedução de quaisquer activos do plano, dos pagamentos futuros esperados necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e anteriores.

Custo do serviço corrente é o aumento no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos resultante do serviço do empregado no período corrente.

Custo de juros é o aumento durante um período no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos que surge porque os benefícios estão um ano mais próximo da liquidação.

*Activos do plan*o compreendem:

a) activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados; e

b) apólices de seguros elegíveis.

Activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados são activos (que não sejam instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade que relata) que:

a) sejam detidos por uma entidade (o fundo) que esteja legalmente separada da entidade que relata e exista unicamente para pagar ou financiar os benefícios dos empregados; e

b) estejam disponíveis para ser unicamente usados para pagar ou financiar os benefícios dos empregados, não estejam disponíveis para os credores da própria entidade que relata (mesmo em falência) e não possam ser devolvidos à entidade que relata, salvo se ou:

   i) os restantes activos do fundo sejam suficientes para satisfazer todas as respectivas obrigações de benefícios dos empregados do plano ou da entidade que relata, ou

   ii) os activos sejam devolvidos à entidade que relata para a reembolsar relativamente a benefícios de empregados já pagos.

▼B

Uma apólice de seguro que se qualifica é uma apólice de seguro (1) emitida por uma seguradora que não seja uma parte relacionada (como definido na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*) da entidade que relata, se o produto da apólice:

a) só puder ser usado para pagar ou financiar benefícios dos empregados segundo um plano de benefícios definidos; e

b) não estejam disponíveis para os credores da própria entidade que relata (mesmo em falência) e não possam ser pagos à entidade que relata, a menos que ou:

i) o produto represente activos excedentários que não sejam necessários para a apólice satisfazer todas as respectivas obrigações de benefícios dos empregados; ou

ii) o produto seja devolvido à entidade que relata para a reembolsar de benefícios de empregados já pagos.

Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo ser liquidado entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

▼M8

O *retorno dos activos do plano* é constituído pelos juros, dividendos e outros réditos derivados dos activos do plano, juntamente com ganhos ou perdas realizados e não realizados dos activos do plano, menos quaisquer custos de administrar o plano (com excepção dos incluídos nos pressupostos actuariais utilizados para mensurar a obrigação de benefício definido) e menos qualquer imposto a pagar pelo próprio plano.

▼B

Ganhos e perdas actuariais compreendem:

a) ajustamentos de experiência (os efeitos de diferenças entre os anteriores pressupostos actuariais e aquilo que realmente ocorreu); e

b) os efeitos de alterações nos pressupostos actuariais.

▼M8

O custo do serviço passado é a variação do valor presente da obrigação de benefício definido quanto ao serviço de empregados em períodos anteriores, resultante no período corrente da introdução de, ou alterações a, benefícios pós-emprego ou outros benefícios a longo prazo dos empregados. O custo do serviço passado pode ser positivo (quando os benefícios são introduzidos ou modificados de forma que o valor presente da obrigação de benefício definido aumente) ou negativo (quando os benefícios existentes são modificados de forma que o valor presente da obrigação de benefício definido diminua).

▼B

BENEFÍCIOS A CURTO PRAZO DE EMPREGADOS

8. Os benefícios a curto prazo de empregados incluem itens tais como:

a) salários, ordenados e contribuições para a segurança social;

(1) Uma apólice de seguro que se qualifica não é necessariamente um contrato de seguro, tal como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*.

▼M8

b) ausências compensadas a curto prazo (tais como licença anual paga e licença por doença paga) em que a compensação das ausências deve ocorrer dentro do período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço;

▼B

c) participação nos lucros e gratificações pagáveis dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço; e

d) benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóvel e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados correntes.

9. A contabilização dos benefícios a curto prazo de empregados é geralmente linear porque não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além do mais, as obrigações dos benefícios a curto prazo de empregados são mensuradas numa base não descontada.

Reconhecimento e mensuração

Todos os benefícios a curto prazo de empregados

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

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

b) como um gasto, salvo se outra Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, IAS 2 *Inventários* e IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*).

Os parágrafos 11., 14. e 17. explicam como uma entidade deve aplicar este requisito a benefícios a curto prazo de empregados na forma de ausências permitidas e de planos de participações nos lucros e de gratificações.

Ausências permitidas a curto prazo

11. Uma entidade deve reconhecer o custo esperado de benefícios a curto prazo de empregados na forma de ausências permitidas segundo o parágrafo 10 como se segue:

a) no caso de ausências permitidas acumuladas quando os empregados prestam serviço que aumente o seu direito a ausências permitidas futuras; e

b) no caso ausências permitidas não acumuladas, quando as faltas ocorram.

12. Uma entidade pode remunerar empregados por ausência por variadas razões incluindo férias, doença e incapacidade a curto prazo, maternidade ou paternidade, serviço dos tribunais e serviço militar. O direito a ausências permitidas cai em duas categorias:

a) acumuladas; e

b) não acumuladas.

▼B

13. As ausências permitidas acumuladas são as que sejam transportadas e possam ser usadas nos períodos futuros se o direito do período corrente não for usado por inteiro. As ausências permitidas acumuladas podem ser ou adquiridas (por outras palavras, os empregados têm direito a um pagamento em dinheiro quanto ao direito não utilizado ao saírem da entidade) ou não adquiridas (quando os empregados não têm direito a um pagamento a dinheiro pelo direito não utilizado ao saírem). Surge uma obrigação à medida que os empregados prestam serviço que aumente o seu direito a ausências permitidas futuras. A obrigação existe, e é reconhecida, mesmo se as ausências permitidas forem não adquiridas, embora a possibilidade de os empregados poderem sair antes de utilizarem direito acumulado não adquirido afecte a mensuração dessa obrigação.

14. Uma entidade deve mensurar o custo esperado de ausências permitidas acumuladas como a quantia adicional que a entidade espera pagar em consequência do direito não utilizado que tenha acumulado ►**M5** no fim do período de relato ◄.

15. O método especificado no parágrafo anterior mensura a obrigação como a quantia dos pagamentos adicionais que se espera que surjam exclusivamente do facto de o benefício acumular. Em muitos casos, uma entidade pode não necessitar de fazer cálculos pormenorizados para estimar que não existe obrigação material quanto às ausências permitidas não utilizadas. Por exemplo uma obrigação de licença por doença só é provável ser material se existir o entendimento formal ou informal de que a licença por doença paga e não utilizada pode ser tomada como férias pagas.

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 14. e 15.

Uma entidade tem 100 empregados, tendo cada um direito a cinco dias úteis de licença por doença paga em cada ano. A licença por doença não utilizada pode ser reportada durante um ano de calendário. A licença por doença é tirada em primeiro lugar do direito do ano corrente e em seguida é tirada de qualquer saldo reportado do ano anterior (uma base LIFO). Em 30 de Dezembro de 20X1, o direito não utilizado médio é de dois dias por empregado. A entidade espera, baseada na experiência passada que se espera que se mantenha, que 92 empregados não tirarão mais de cinco dias de licença por doença paga em 20X2 e que os restantes oito empregados tirarão uma média de seis dias e meio cada um.

A entidade espera que pagará um adicional de 12 dias de pagamento por doença em consequência do direito não utilizado que tenha acumulado em 31 de Dezembro de 20X1 (um dia e meio cada, para oito empregados). Por conseguinte, a entidade reconhece um passivo igual a 12 dias de pagamento por doença.

16. As ausências permitidas não acumuladas não se transportam: elas ficam perdidas se o direito do período corrente não for totalmente usado e não dão aos empregados o direito de um pagamento a dinheiro por direitos não utilizados quando saírem da entidade. Isto é normalmente o caso dos pagamentos por doença (na medida em que os direitos passados não utilizados não aumentam os direitos futuros), licença por maternidade ou paternidade ou ausências permitidas por serviço nos tribunais ou serviço militar. Uma entidade não reconhece passivo nem gasto até ao momento da falta, porque o serviço do empregado não aumenta a quantia do benefício.

▼B

Planos de participação nos lucros e de gratificações

17. Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações segundo o parágrafo 10 quando, e só quando:

a) a entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e

b) possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

Existe uma obrigação presente quando, e só quando, a entidade não tem alternativa realista senão a de fazer os pagamentos.

18. Segundo alguns planos de participação nos lucros, os empregados só recebem uma parte do lucro se permanecerem na entidade durante um período especificado. Tais planos criam uma obrigação construtiva à medida que os empregados prestam serviço que aumenta a quantia a ser paga se permanecerem ao serviço até ao final do período especificado. A mensuração de tais obrigações construtivas reflecte a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem pagamentos de participação nos lucros.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 18.

Um plano de participação nos lucros requer que uma entidade pague uma proporção especificada do seu lucro relativo ao ano aos empregados que a serviram durante o ano. Se nenhum dos empregados sair durante o ano, o total dos pagamentos de participação nos lucros do ano será de 3 % do lucro. A entidade estima que a rotação de pessoal reduzirá os pagamentos a 2,5 % do lucro.

A entidade reconhece um passivo e um gasto de 2,5 % do lucro.

19. Uma entidade pode não ter obrigação legal de pagar uma gratificação. Não obstante, em alguns casos, uma entidade tem a prática de pagar gratificações. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque a entidade não tem alternativa realista senão de pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva reflecte a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem a gratificação.

20. Uma entidade pode fazer uma estimativa fiável da sua obrigação legal ou construtiva segundo um plano de participação nos lucros ou de gratificações quando, e só quando:

a) os termos formais do plano contenham uma fórmula para determinar a quantia do benefício;

b) a entidade determine as quantias a serem pagas antes das demonstrações financeiras serem aprovadas para emissão; ou

c) a prática passada dê evidência clara da quantia da obrigação construtiva da entidade.

21. Uma obrigação segundo planos de participação nos lucros e de gratificações resulta do serviço dos empregados e não de uma transacção com os proprietários da entidade. Por conseguinte, uma entidade reconhece o custo de planos de participação nos lucros e de gratificações não como uma distribuição do lucro mas como um gasto.

▼B

22. Se os pagamentos de participação nos lucros e de gratificações não se vencerem totalmente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço, esses pagamentos são benefícios a longo prazo de empregados (ver parágrafo 126.-131.).

Divulgação

23. Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca de benefícios a curto prazo de empregados, outras Normas podem exigir divulgações. Por exemplo, a IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal-chave da gerência. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* exige a divulgação de gastos com os benefícios dos empregados.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: DISTINÇÃO ENTRE PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA E PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

24. Os benefícios pós-emprego incluem por exemplo:

a) benefícios de reforma, tais como pensões; e

b) outros benefícios pós-emprego, tais como seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego.

Os acordos pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego são planos de benefícios pós-emprego. Uma entidade aplica esta Norma a todos os acordos quer envolvam ou não o estabelecimento de uma entidade separada para receber as contribuições e pagar os benefícios.

25. Os planos de benefício pós-emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou como planos de benefícios definidos, dependendo da substância económica do plano que resulte dos seus principais termos e condições. Pelos planos de contribuição definida:

a) a obrigação legal ou construtiva da entidade é limitada à quantia que ela aceita contribuir para o fundo. Assim, a quantia dos benefícios pós-emprego recebidos pelo empregado é determinada pela quantia de contribuições pagas por uma entidade (e talvez também pelo empregado) para um plano de benefícios pós-emprego ou para uma empresa de seguros, juntamente com os retornos do investimento provenientes das contribuições; e

b) em consequência, o risco actuarial (que os benefícios serão inferiores aos esperados) e o risco de investimento (que os activos investidos serão insuficientes para satisfazer os benefícios esperados) recaem no empregado.

26. São exemplos de casos em que uma obrigação de uma entidade não é limitada à quantia que concorda contribuir para o fundo quando a entidade tenha uma obrigação legal ou construtiva por meio de:

a) uma fórmula de benefícios do plano que não esteja exclusivamente ligada à quantia das contribuições;

▼B

b) uma garantia, seja indirectamente através de um plano ou directamente, de um retorno especificado nas contribuições; ou

c) aquelas práticas informais que dão origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, pode surgir uma obrigação construtiva quando uma entidade tem um passado de benefícios crescentes para antigos empregados para se manter ao par com a inflação mesmo quando não existe obrigação legal de o fazer.

27. Pelos planos de benefícios definidos:

a) a obrigação da entidade é a de proporcionar os benefícios acordados com os empregados correntes e antigos; e

b) o risco actuarial (que os benefícios custem mais do que o esperado) e o risco de investimento recaem, na substância, na entidade. Se a experiência actuarial ou de investimento forem piores que o esperado, a obrigação da entidade pode ser aumentada.

28. Os parágrafos 29.-42. adiante explicam a distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefícios definidos no contexto de planos multiempregador, planos estatais e benefícios segurados.

Planos multiempregador

29. Uma entidade deve classificar um plano multiempregador como um plano de contribuição definida ou como um plano de benefícios definidos segundo os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá para além dos termos formais). Sempre que um plano multiempregador for um plano de benefícios definidos, uma entidade deve:

a) contabilizar a sua parte proporcional da obrigação de benefícios definidos, dos activos do plano e do custo associado ao plano da mesma forma como qualquer outro plano de benefícios definidos; e

b) divulgar a informação exigida pelo parágrafo 120.A.

30. Quando não estiver disponível informação suficiente para utilizar a contabilização de benefícios definidos de um plano multiempregador que seja um plano de benefícios definidos, uma entidade deve:

a) contabilizar o plano segundo os parágrafos 44.-46. como se fosse um plano de contribuição definida;

b) divulgar:

i) o facto de o plano ser um plano de benefícios definidos, e

ii) a razão porque não está disponível informação suficiente para habilitar a entidade a contabilizar o plano como plano de benefícios definidos; e

c) na medida em que um excesso ou um défice no plano possa afectar a quantia de futuras contribuições, divulgar adicionalmente:

i) qualquer informação disponível acerca do excesso ou do défice,

▼B

ii) a base usada para determinar esse excesso ou défice, e

iii) as implicações, se existirem, para a entidade.

31. Um exemplo de um plano multiempregador de benefícios definidos é um em que:

a) o plano é financiado numa base de «pay as you go» tal que: as contribuições são fixadas ao nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que se vençam num mesmo período; e benefícios futuros obtidos durante o período corrente serão pagos de futuras contribuições; e

b) os benefícios dos empregados são determinados pela duração do seu serviço e as entidades participantes não têm meio realista de se retirarem do plano sem pagarem uma contribuição pelos benefícios obtidos pelos empregados até à data da retirada. Tal plano cria risco actuarial para a entidade: se o custo final dos benefícios já ganhos ►M5 no fim do período de relato ◄ for maior do que o esperado, a entidade terá de ou aumentar as suas contribuições ou de persuadir os empregados a aceitar uma redução dos benefícios. Portanto, tal plano é um plano de benefícios definidos.

32. Quando estiver disponível informação suficiente acerca de um plano multiempregador que seja um plano de benefícios definidos, uma entidade contabiliza a sua parte proporcional da obrigação de benefícios definidos dos activos do plano e do custo do benefício pós-emprego associado ao plano da mesma maneira que para qualquer outro plano de benefícios definidos. Porém, em alguns casos, uma entidade pode não ser capaz de identificar a sua parte dos subjacentes posição financeira e desempenho do plano com credibilidade suficiente para fins contabilísticos. Isto pode ocorrer se:

a) a entidade não tiver acesso a informação acerca do plano que satisfaça os requisitos desta Norma; ou

b) o plano expuser as entidades participantes a riscos actuariais associados aos empregados correntes e antigos de outras entidades, com a consequência de que não há base consistente e credível para imputar a obrigação, os activos do plano e o custo às entidades individuais que participam no plano.

Nesses casos, uma entidade contabiliza o plano como se fosse um plano de contribuição definida e divulga informação adicional exigida pelo parágrafo 30.

▼B

32.A. Poderá haver um acordo contratual entre o plano multiempregador e os seus participantes que determine de que forma o excedente do plano será distribuído aos participantes (ou o défice financiado). Um participante num plano multiempregador com um tal acordo que contabilize o plano como plano de contribuição definida de acordo com o parágrafo 30. deve reconhecer o activo ou passivo que resulta do acordo contratual e o rendimento ou gasto resultante nos lucros ou prejuízos.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 32.A.

Uma entidade participa num plano de benefícios definidos multiempregador que não prepara valorizações do plano numa base da IAS 19. Contabiliza portanto o plano como se fosse um plano de contribuição definida. Uma valorização do financiamento não baseada na IAS 19 mostra um défice de 100 milhões no plano. O plano acordou por contrato um esquema de contribuições com os empregadores participantes do plano que irá eliminar o défice nos próximos cinco anos. As contribuições totais da entidade de acordo com o contrato são 8 milhões.

A entidade reconhece um passivo pelas contribuições ajustadas quanto ao valor temporal do dinheiro e um gasto igual nos lucros ou prejuízos.

▼M8

32.B. A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* exige que uma entidade divulgue informações acerca de determinados passivos contingentes. No contexto de um plano multiempregador, um passivo contingente pode surgir, por exemplo, de:

▼B

a) perdas actuariais relativas a outras entidades participantes, porque cada entidade que participe num plano multiempregador partilha dos riscos actuariais de todos as outras entidades participantes; ou

b) qualquer responsabilidade segundo os termos de um plano para financiar qualquer carência no plano se outras entidades cessarem a sua participação.

33. Os planos multiempregador são distintos dos planos geridos conjuntamente. Um plano gerido conjuntamente é meramente uma agregação de planos de empregador individuais combinados para permitir aos empregadores participantes porem em comum os seus activos para fins de investimento e reduzir os custos de gestão de investimento e de administração, mas as reivindicações dos diferentes empregadores são segregadas para o benefício exclusivo dos seus próprios empregados. Os planos geridos conjuntamente não põem problemas contabilísticos especiais porque a informação está rapidamente disponível para os tratar da mesma forma que qualquer outro plano de empregador individual e porque tais planos não expõem as entidades participantes a riscos actuariais associados aos empregados correntes e antigos de outras entidades. As definições desta Norma exigem que uma entidade classifique um plano gerido conjuntamente como um plano de contribuição definida ou um plano de benefícios definidos de acordo com os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá para além dos termos formais).

▼B

Planos de benefícios definidos que partilham riscos entre várias entidades sob controlo comum

34. Os planos de benefícios definidos que partilham riscos entre várias entidades sob controlo comum, por exemplo, uma entidade-mãe e as suas subsidiárias, não são planos multiempregador.

34.A. Uma entidade que participe num tal plano deve obter informações acerca do plano como um todo mensurado de acordo com a IAS 19 na base de pressupostos que se aplicam ao plano como um todo. Se houver um acordo contratual ou uma política expressa para debitar o custo líquido dos benefícios definidos do plano como um todo mensurado de acordo com a IAS 19 a entidades de grupo individuais, a entidade deve, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, reconhecer o custo líquido dos benefícios definidos assim debitado. Se não houver um tal acordo ou política, o custo líquido dos benefícios definidos deve ser reconhecido nas demonstrações financeiras separadas ou individuais da entidade de grupo que é legalmente o empregador patrocinador do plano. As outras entidades de grupo devem, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, reconhecer um custo igual à sua contribuição a pagar relativa ao período.

34.B. A participação num tal plano é uma transacção com partes relacionadas para cada entidade de grupo individual. Uma entidade deve portanto, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, fazer as seguintes divulgações:

a) o acordo contratual ou a política expressa para debitar o custo líquido dos benefícios líquidos ou o facto de não haver uma tal política.

b) a política para determinar a contribuição a ser paga pela entidade.

c) se a entidade contabilizar uma imputação do custo líquido dos benefícios definidos de acordo com o parágrafo 34.A., toda a informação acerca do plano como um todo de acordo com os parágrafos 120.-121.

d) se a entidade contabilizar a contribuição a pagar relativa ao período de acordo com o parágrafo 34.A, a informação acerca do plano como um todo exigida de acordo com os parágrafos 120.A. b)-e), j), n), o), q) e 121. As outras divulgações exigidas pelo parágrafo 120.A. não se aplicam.

35. [Eliminado]

Planos estatais

36. Uma entidade deve contabilizar um plano estatal da mesma maneira que um plano multiempregador (ver parágrafos 29. e 30.).

37. Os planos estatais são estabelecidos pela legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades numa particular categoria, por exemplo um sector específico) e são operados por um governo nacional ou local ou por outra organização (por exemplo, uma agência autónoma criada especificamente para esta finalidade) que não está sujeita a controlo ou influência pela entidade que relata. Alguns planos estabelecidos por uma entidade proporcionam não só benefícios obrigatórios que são substitutos dos benefícios que de outra forma seriam cobertos por um plano estatal, bem como benefícios voluntários adicionais. Tais planos não são planos estatais.

▼B

38. Os planos estatais são caracterizados como de natureza de benefícios definidos ou de contribuição definida com base na obrigação da entidade segundo o plano. Muitos planos estatais são financiados numa base de «pay as you go»: as contribuições são fixadas ao nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que se vençam num mesmo período; benefícios futuros obtidos durante o período corrente serão pagos de futuras contribuições. Contudo, na maioria dos planos estatais, a entidade não tem obrigação legal ou construtiva de pagar esses futuros benefícios: a sua única obrigação é a de pagar as contribuições à medida que se vencem e, se a entidade deixar de empregar membros do plano estatal, não terá obrigação de pagar os benefícios obtidos pelos seus próprios empregados em anos anteriores. Por esta razão, os planos estatais são normalmente planos de contribuição definida. Porém, em casos raros, quando um plano estatal for um plano de benefícios definidos, uma entidade aplica o tratamento prescrito nos parágrafos 29. e 30.

Benefícios segurados

39. Uma entidade pode pagar prémios de seguro para contribuir para o fundo de um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar tal plano como um plano de contribuição definida salvo se a entidade venha a ter (quer directamente, quer indirectamente através do plano) uma obrigação legal ou construtiva de:

a) pagar os benefícios dos empregados directamente quando se vencem; ou

b) pagar contribuições adicionais se o segurador não pagar todos os benefícios futuros do empregado relativos ao serviço do empregado no período corrente e em anteriores.

Se a entidade retiver tal obrigação legal ou construtiva, a entidade deve tratar o plano como um plano de benefícios definidos.

40. Os benefícios segurados por um contrato de seguro não precisam de ter um relacionamento directo ou automático com a obrigação da entidade quanto aos benefícios dos empregados. Os planos de benefícios pós-emprego que envolvam contratos de seguro estão sujeitos à mesma distinção entre contabilização e contribuição para o fundo como outros planos com fundo.

41. Quando uma entidade financia uma obrigação de benefícios pós-emprego ao contribuir para uma apólice de seguro pela qual a entidade (quer directamente, quer indirectamente através do plano, através dum mecanismo de fixação de futuros prémios, quer através de um relacionamento de parte relacionada com o segurador) retém uma obrigação legal ou construtiva, o pagamento dos prémios não corresponde a um acordo de contribuição definida. Em consequência, a entidade:

a) contabiliza uma apólice de seguro elegível como um activo de plano (ver parágrafo 7.); e

b) reconhece outras apólices de seguro como direitos de reembolso (se as apólices satisfizerem os critérios do parágrafo 104.A.).

▼B

42. Quando uma apólice de seguro estiver no nome de um especificado participante do plano ou de um grupo de participantes do plano e a entidade não tiver qualquer obrigação legal ou construtiva para cobrir qualquer perda na apólice, a entidade não tem obrigação de pagar benefícios aos empregados e o segurador tem a responsabilidade exclusiva de pagar os benefícios. Pagamento de prémios fixados segundo tais contratos é, em substância, a liquidação da obrigação de benefícios do empregado e não um investimento para satisfazer a obrigação. Consequentemente, a entidade deixa de ter um activo ou um passivo. Portanto, a entidade trata tais pagamentos como contribuições para um plano de contribuição definida.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA

43. A contabilização dos planos de contribuição definida é linear porque a obrigação da entidade que relata relativamente a cada período é determinada pelas quantias a serem contribuídas relativas a esse período. Consequentemente, não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o gasto e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base não descontada, excepto quando não se vençam completamente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Reconhecimento e mensuração

44. Quando um empregado tiver prestado serviço a uma entidade durante um período, a entidade deve reconhecer a contribuição a pagar para um plano de contribuição definida em troca desse serviço:

a) como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida relativo ao serviço antes da data da ►**M5** demonstração da posição financeira ◄, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na medida em que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou numa restituição de dinheiro; e

b) como um gasto, salvo se outra Norma exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um activo (ver, por exemplo, IAS 2 *Inventários* e IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*).

45. Quando as contribuições para um plano de contribuição definida não se vençam completamente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço, elas devem ser descontadas usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 78.

Divulgação

46. Uma entidade deve divulgar a quantia reconhecida como um gasto no que respeita a planos de contribuição definida.

47. Sempre que exigido pela IAS 24, uma entidade divulga informação acerca de contribuições para planos de contribuição definida relativamente ao pessoal-chave da gerência.

▼B

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

48. A contabilização dos planos de benefícios definidos é complexa porque são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação e o gasto e existe a possibilidade de ganhos e perdas actuariais. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base descontada porque elas podem ser liquidadas muitos anos após os empregados prestarem o respectivo serviço.

Reconhecimento e mensuração

49. Os planos de benefícios definidos podem não ter fundo constituído, ou podem estar total ou parcialmente cobertos pelas contribuições de uma entidade, e algumas vezes dos seus empregados, para uma entidade, ou fundo, que está legalmente separada da entidade que relata e a partir da qual são pagos os benefícios dos empregados. O pagamento dos benefícios contribuídos para qualquer fundo quando se vencem depende não somente da posição financeira e do desempenho dos investimentos do fundo mas também da capacidade (e vontade) da entidade de suprir carência nos activos do fundo. Portanto, a entidade está, em substância a tomar os riscos actuariais e de investimento associados ao plano. Consequentemente, o gasto reconhecido relativo a um plano de benefícios definidos não é necessariamente a quantia da contribuição devida relativa ao período.

50. A contabilização por uma entidade dos planos de benefícios definidos envolve os seguintes passos:

a) usar técnicas actuariais para fazer uma estimativa credível da quantia de benefício que os empregados obtiveram em paga do seu serviço no período corrente e nos anteriores. Isto exige que uma entidade determine quanto benefício é atribuível aos períodos corrente e anteriores (ver parágrafos 67.-71.) e fazer estimativas (pressupostos actuariais) acerca de variáveis demográficas (tais como rotação e mortalidade dos empregados) e variáveis financeiras (tais como aumentos futuros nos ordenados e nos custos médicos) que influenciarão o custo do benefício (ver parágrafos 72.-91.);

b) descontar esse benefício usando o Método da Unidade de Crédito Projectada a fim de determinar o valor presente da obrigação de benefícios definidos e do custo de serviço corrente (ver parágrafos 64.-66.);

c) determinar o justo valor de quaisquer activos do plano (ver parágrafos 102.-104.);

d) determinar a quantia total dos ganhos e perdas actuariais e a quantia dos ganhos e perdas actuariais a serem reconhecidos (ver parágrafos 92.-95.);

e) quando tenha sido introduzido ou alterado um plano, determinar o custo do serviço passado resultante (ver parágrafos 96.-101.); e

f) quando um plano tenha sido cortado ou liquidado, determinar o ganho ou perda resultante (ver parágrafos 109.-115.).

Quando uma entidade tiver mais de um plano de benefícios definidos, a entidade aplica estes procedimentos separadamente a cada um dos planos que seja material.

▼B

51. Nalguns casos, as estimativas, as médias e as simplificações de cálculo podem proporcionar uma aproximação credível dos cálculos pormenorizados ilustrados nesta Norma.

Contabilização da obrigação construtiva

52. Uma entidade deve contabilizar não somente a sua obrigação legal segundo os termos formais de um plano de benefícios definidos, mas também qualquer obrigação construtiva que surja a partir das práticas informais da entidade. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver outra alternativa realista senão a de pagar os benefícios dos empregados. É um exemplo de uma obrigação construtiva quando uma alteração nas práticas informais da entidade causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

53. Os termos formais de um plano de benefícios definidos podem permitir que uma entidade dê como finda a sua obrigação segundo o plano. Contudo, é usualmente muito difícil para uma entidade cancelar um plano se os empregados são para ser mantidos. Portanto, na falta de prova em contrário a contabilização dos benefícios pós-emprego pressupõe que uma entidade que esteja actualmente a prometer tais benefícios continuará a fazê-lo durante as restantes vidas de trabalho dos empregados.

▼M5

Demonstração da posição financeira

▼B

54. A quantia reconhecida como um passivo de benefícios definidos deve ser o total líquido das seguintes quantias:

a) o valor presente da obrigação de benefícios definidos ►M5 no fim do período de relato ◄ (ver parágrafo 64.);

b) mais quaisquer ganhos actuariais (menos quaisquer perdas actuariais) não reconhecidos devido ao tratamento estabelecido nos parágrafos 92. e 93.;

c) menos qualquer custo do serviço passado ainda não reconhecido (ver parágrafo 96.);

d) menos o justo valor ►M5 no fim do período de relato ◄ dos activos do plano (se os houver) dos quais as obrigações devem ser liquidadas directamente (ver parágrafos 102.-104.).

55. O valor presente da obrigação de benefícios definidos é a obrigação bruta, antes de deduzir o justo valor de quaisquer activos do plano.

56. Uma entidade deve determinar o valor presente das obrigações de benefícios definidos e o justo valor de quaisquer activos do plano com suficiente regularidade a fim de que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras não difiram materialmente das quantias que seriam determinadas ►M5 no fim do período de relato ◄.

57. Esta Norma encoraja, mas não exige, que uma entidade envolva um actuário qualificado na mensuração de todas as obrigações materiais de benefícios pós-emprego. Por razões práticas, uma entidade pode pedir a um actuário qualificado que leve a efeito uma valorização pormenorizada da obrigação antes da data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄. Contudo, os resultados dessa valorização são actualizados devido a quaisquer transacções materiais e outras alterações materiais nas circunstâncias (incluindo alterações nos preços de mercado e nas taxas de juro) até ►M5 no fim do período de relato ◄.

▼B

58. A quantia determinada segundo o parágrafo 54. pode ser negativa (um activo). Uma entidade deve mensurar o activo resultante pelo mais baixo de:

a) a quantia determinada segundo o parágrafo 54.; e

b) o total de:

i) quaisquer perdas actuariais e custo do serviço passado acumulados, líquidos e não reconhecidos (ver parágrafos 92., 93. e 96.), e

ii) o valor presente de quaisquer benefícios económicos disponíveis na forma de reembolsos do plano ou reduções em contribuições futuras para o plano. O valor presente destes benefícios económicos deve ser determinado usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 78.

58.A. A aplicação do parágrafo 58. não deve resultar no reconhecimento de um ganho apenas como resultado de uma perda actuarial ou do custo do serviço passado no período corrente nem no reconhecimento de uma perda apenas como resultado de um ganho actuarial no período corrente. A entidade deve, portanto, reconhecer imediatamente o que se segue, nos termos do parágrafo 54., na medida em que ocorram quando o activo de benefícios definidos é determinado em conformidade com o parágrafo 58.b):

a) perdas actuariais líquidas do período corrente e o custo do serviço passado do período corrente na medida em que excedam qualquer redução no valor presente dos benefícios económicos especificados no parágrafo 58.b)ii). Se não houver alteração ou aumento no valor presente dos benefícios económicos, a totalidade das perdas actuariais líquidas do período corrente e do custo do serviço passado do período corrente deve ser imediatamente reconhecida nos termos do parágrafo 54.

b) ganhos actuariais líquidos do período corrente após dedução do custo do serviço passado do período corrente na medida em que excedam qualquer aumento no valor presente dos benefícios económicos especificados no parágrafo 58.b)ii). Se não houver alteração ou redução no valor presente dos benefícios económicos, a totalidade dos ganhos actuariais líquidos do período corrente após dedução do custo do serviço passado do período corrente deve ser imediatamente reconhecida nos termos do parágrafo 54.

58.B. O parágrafo 58.A aplica-se a uma entidade apenas se esta apresentar, no início ou fim do período contabilístico, um excedente [1] num plano de benefícios definido e não puder, com base nos termos actuais do plano, recuperar esse excesso na sua totalidade através de reembolsos ou reduções em futuras contribuições. Nestes casos, o custo do serviço passado e as perdas actuariais que ocorram durante o período, cujo reconhecimento seja diferido nos termos do parágrafo 54., farão aumentar o montante especificado no parágrafo 58.b)i). Se esse aumento não for compensado por uma igual redução no valor presente de benefícios económicos que se qualificam para reconhecimento nos termos do parágrafo 58.b)ii), haverá um aumento no total líquido especificado no parágrafo 58.b) e, portanto, um ganho reconhecido. O parágrafo 58.A. proíbe o reconhecimento de um ganho nestas circunstâncias. O efeito contrário ocorre com os ganhos actuariais que ocorram durante o período, cujo reconhecimento seja diferido nos termos do parágrafo 54., na medida em que os ganhos actuariais reduzem as perdas actuariais acumuladas não reconhecidas. O parágrafo 58.A. proíbe o reconhecimento de uma perda nestas circunstâncias. Para obter exemplos da aplicação deste parágrafo, consulte o Apêndice C.

[1] Um excedente é um excesso do justo valor dos activos do plano sobre o valor presente da obrigação de benefícios definidos.

▼B

59. Um activo pode surgir quando um plano de benefícios definidos tenha sido contribuído em excesso ou em certos casos quando sejam reconhecidos ganhos actuariais. Uma entidade reconhece um activo em tais casos porque:

a) a entidade controla um recurso, que é a capacidade de usar o excesso para gerar benefícios futuros;

b) esse controlo é o resultado de acontecimentos passados (contribuições pagas pela entidade e serviço prestado pelo empregado); e

c) estão disponíveis benefícios económicos futuros para a entidade na forma de uma redução em contribuições futuras ou de uma restituição de dinheiro, quer directamente para a entidade, quer indirectamente para outro plano em défice.

60. O limite do parágrafo 58.b) não derroga o reconhecimento posterior de determinadas perdas actuariais (ver parágrafos 92. e 93.) e determinado custo do serviço passado (ver parágrafo 96.), excepto o especificado no parágrafo 58.A. Porém, esse limite derroga a opção transitória do parágrafo 155.b). O parágrafo 120.A.f)iii) exige que uma entidade divulgue qualquer quantia não reconhecida como um activo por causa do limite do parágrafo 58.b).

Exemplo ilustrativo do parágrafo 60.

Um plano de benefícios definidos tem as seguintes características:

Valor presente da obrigação	1 100
Justo valor dos activos do plano	(1 190)
	(90)
Perdas actuariais não reconhecidas	(110)
Custo do serviço passado não reconhecido	(70)
Aumento não reconhecido no passivo relativo à adopção inicial da Norma segundo o parágrafo 155.b)	(50)
Quantia negativa determinada segundo o parágrafo 54.	(320)
Valor presente de restituições futuras disponíveis e de reduções em contribuições futuras	90
O limite segundo o parágrafo 58.b) calcula-se como segue:	
Perdas actuariais não reconhecidas	*110*
Custo do serviço passado não reconhecido	*70*
Valor presente de restituições futuras disponíveis e de reduções em contribuições futuras	*90*
Limite	*270*

270 é inferior a 320. Portanto, a entidade reconhece um activo de 270 e divulga que o limite reduziu a quantia escriturada do activo em 50 [ver parágrafo 120.A.f)iii)].

▼B

Lucros ou prejuízos

61. Uma entidade deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias nos lucros ou prejuízos, excepto na medida em que outra Norma exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:

a) custo do serviço corrente (ver parágrafos 63.-91.);

b) custo de juros (ver parágrafo 82.);

c) o retorno esperado de quaisquer activos do plano (ver parágrafos 105.-107.) e sobre quaisquer direitos de reembolso (ver parágrafo 104.A.);

d) ganhos e perdas actuariais, tal como exigido de acordo com a política contabilística da entidade (ver parágrafos 92.-93.D.);

e) custo do serviço passado (ver parágrafo 96.);

f) o efeito de quaisquer cortes ou liquidações (ver parágrafos 109. e 110.); e

g) o efeito do limite do parágrafo 58.b), a não ser que seja reconhecido fora dos lucros ou prejuízos de acordo com o parágrafo 93.C.

62. Outras Normas exigem a inclusão de determinados custos de benefícios de empregados dentro do custo de activos tais como inventários ou activos fixos tangíveis (ver a IAS 2 e a IAS 16). Quaisquer custos de benefícios pós-emprego incluídos no custo de tais activos incluem a proporção apropriada dos componentes listados no parágrafo 61.

Reconhecimento e mensuração: valor presente das obrigações de benefícios definidos e custo do serviço corrente

63. O custo final de um plano de benefícios definidos pode ser influenciado por muitas variáveis, tais como ordenados finais, rotação e mortalidade dos empregados, tendências de custos médicos e, relativamente a um plano com fundo constituído, os resultados de investimento nos activos do plano. O custo final do plano é incerto e esta incerteza é provável que persista durante um longo período de tempo. A fim de mensurar o valor presente das obrigações de benefício pós-emprego e o respectivo custo de serviço corrente é necessário:

a) aplicar um método de valorização actuarial (ver parágrafos 64.-66.);

b) atribuir benefício aos períodos de serviço (ver parágrafos 67.-71.); e

c) fazer pressupostos actuariais (ver parágrafos 72.-91.).

Método de valorização actuarial

64. Uma entidade deve usar o Método da Unidade de Crédito Projectada para determinar o valor presente das suas obrigações de benefícios definidos e respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, o custo do serviço passado.

▼B

65. O Método da Unidade de Crédito Projectada (também conhecido como método de benefícios acrescidos com *pro rata* do serviço ou como método benefício/anos de serviço) vê cada período de serviço como dando origem a uma unidade adicional do direito do benefício (ver parágrafos 67.-71.) e mensura cada unidade separadamente para construir a obrigação final (ver parágrafos 72.-91.).

Exemplo ilustrativo do parágrafo 65.

Um benefício de quantia única é pagável na cessação de emprego e igual a 1 % do ordenado final de cada ano de serviço. O ordenado do ano 1 é de 10 000 e presume-se aumentar todos os anos 7 % (composto). A taxa de desconto utilizada é de 10 % ao ano. A tabela que se segue mostra como a obrigação se constitui para um empregado que se espera que saia no final do ano 5, pressupondo que não há alterações nos pressupostos actuariais. Por simplicidade, este exemplo ignora o ajustamento adicional necessário para reflectir a probabilidade de um empregado poder deixar a entidade numa data mais cedo ou mais tarde.

Ano	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Benefício atribuído a:					
— *anos anteriores*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *ano corrente (1 % do ordenado final)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *anos corrente e anteriores*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Obrigação de abertura	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Juro a 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Custo do serviço corrente	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Obrigação de fecho	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Nota:

1. *A obrigação de abertura é o valor presente do benefício atribuído a anos anteriores.*

2. *O custo do serviço corrente é o valor presente do benefício atribuído ao ano corrente.*

3. *A obrigação de fecho é o valor presente do benefício atribuído aos anos corrente e anteriores.*

66. ►**M5** Uma entidade desconta o total de uma obrigação de benefícios pós-emprego, mesmo se parte da obrigação se vencer dentro de doze meses depois do período de relato. ◄

Atribuição do benefício a períodos de serviço

67. Na determinação do valor presente das sua obrigações de benefícios definidos e do respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, do custo do serviço passado, uma entidade deve atribuir benefício a períodos de serviço de acordo com a fórmula de benefícios do plano. Porém, se o serviço de um empregado nos últimos anos conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefício que em anos anteriores, uma entidade deve atribuir benefício numa base de linha recta desde:

a) a data em que o serviço do empregado dá lugar pela primeira vez a benefícios segundo o plano (quer os benefícios estejam, quer não condicionados por serviço futuro); até

▼B

b) a data em que o futuro serviço de um empregado não dará lugar a uma quantia material de benefícios adicionais segundo o plano, que não sejam provenientes de novos aumentos de ordenado.

68. O Método da Unidade de Crédito Projectada exige que uma entidade atribua benefício ao período corrente (a fim de determinar o custo do serviço corrente) e aos períodos corrente e anteriores (a fim de determinar o valor presente das obrigações de benefícios definidos). Uma entidade atribui benefício aos períodos em que surge a obrigação de proporcionar benefícios pós-emprego. Essa obrigação surge à medida que os empregados prestam serviços em compensação de os benefícios pós-emprego que a entidade espera pagar em futuros períodos de relato. As técnicas actuariais permitem que uma entidade mensure essa obrigação com credibilidade suficiente para justificar o reconhecimento de um passivo.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 68.

1. Um plano de benefícios definidos proporciona um benefício de quantia única de 100 pagável à reforma por cada ano de serviço.

   É atribuído um benefício de 100 a cada ano. O custo do serviço corrente é o valor presente desse benefício. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente de 100, multiplicado pelo número de anos de serviço até à data da ►**M5** *demonstração da posição financeira* ◄.

   Se o benefício for pagável imediatamente quando o empregado deixa a entidade, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefício definido reflectem a data em que se espera que o empregado saia. Assim, devido ao efeito de desconto, eles são inferiores às quantias que seriam determinadas se o empregado saísse ►**M5** *no fim do período de relato* ◄.

2. Um plano proporciona uma pensão mensal de 0,2 % do ordenado final por cada ano de serviço. A pensão é pagável a partir da idade de 65 anos.

   É atribuído a cada ano de serviço um benefício igual ao valor presente, à data esperada de reforma, de uma pensão mensal de 0,2 % do ordenado final estimado pagável a partir da data esperada de reforma até à data esperada de morte. O custo do serviço corrente é o valor presente desse benefício. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente dos pagamentos mensais de pensão de 0,2 % do ordenado final, multiplicado pelo número de anos de serviço até à data da ►**M5** *demonstração da posição financeira* ◄. *O custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefício definido são descontados porque os pagamentos da pensão começam aos 65 anos.*

69. O serviço do empregado dá origem a uma obrigação segundo um plano de benefícios definidos mesmo se os benefícios estiverem condicionados a futuro emprego (por outras palavras, eles não estão adquiridos ou conferidos). O serviço dos empregados antes da data de aquisição dá origem a uma obrigação construtiva porque ►**M5** no fim de cada sucessivo período de relato ◄ se reduz a quantidade de serviço futuro que um empregado tem de prestar antes de ter direito ao benefício. Ao mensurar a sua obrigação de benefícios definidos, uma entidade considera a probabilidade de que alguns

▼B

empregados possam não satisfazer quaisquer requisitos de aquisição. De forma semelhante, embora determinados benefícios pós-emprego, por exemplo, benefícios médicos pós-emprego apenas se tornem pagáveis se ocorrer um acontecimento especificado quando o empregado já não está empregado, cria-se uma obrigação quando o empregado presta serviço que proporcionará o direito ao benefício se ocorrer o acontecimento especificado. A probabilidade de que o acontecimento especificado ocorrerá afecta a mensuração da obrigação, mas não determina se a obrigação existe ou não.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 69.

1. Um plano paga um benefício de 100 por cada ano de serviço. Os benefícios adquirem-se após 10 anos de serviço.

   É atribuído um benefício de 100 a cada ano. Em cada um dos dez primeiros anos o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação reflectem a probabilidade de o empregado poder não completar 10 anos de serviço.

2. Um plano paga um benefício de 100 por cada ano de serviço, excluindo o serviço antes dos 25 anos. Os benefícios adquirem-se imediatamente.

   Nenhum benefício é atribuído ao serviço antes dos 25 anos porque o serviço antes dessa data não dá lugar a benefícios (condicionados ou não condicionados). É atribuído um benefício de 100 a cada ano subsequente.

70. A obrigação aumenta até à data em que o serviço adicional prestado pelo empregado dê lugar a quantia não material de benefícios futuros. Portanto, todo o benefício é atribuído aos períodos que terminem em ou antes dessa data. O benefício é atribuído a períodos contabilísticos individuais segundo a forma de benefício do plano. Porém, se o serviço do empregado em anos posteriores conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefício do que em anos mais recentes, uma entidade atribui o benefício numa base de linha recta até à data em que o serviço adicional do empregado dê lugar a uma quantia não material de benefícios adicionais. Isto é devido a que o serviço do empregado durante a totalidade do período dará em ultima análise lugar a benefício a esse nível mais alto.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 70.

1. Um plano paga um benefício de quantia única de 1 000 que se adquire após 10 anos de serviço. O plano não prevê benefício adicional para serviço subsequente.

   Um benefício de 100 (1 000 dividido por dez) é atribuído a cada um dos primeiros 10 anos. O custo do serviço corrente em cada um dos 10 primeiros anos reflecte a probabilidade de o empregado não completar 10 anos de serviço. Nenhum benefício é atribuído a anos subsequentes.

2. Um plano paga um benefício de reforma de quantia única de 2 000 a todos os empregados que ainda estejam empregados aos 55 anos após vinte anos de serviço, ou que ainda estejam empregados aos 65, independentemente da duração do seu serviço.

▼B

Para os empregados que sejam admitidos antes dos 35, o serviço dá primeiro lugar aos benefícios segundo o plano dos 35 anos (um empregado pode deixar com 30 anos e retornar aos 33 sem efeito na quantia ou tempestividade de benefícios). Esses benefícios estão condicionados a serviço futuro. Também o serviço para além dos 55 não dará lugar a quantia material de benefícios futuros. Para estes empregados, a entidade atribui um benefício de 100 (2 000 dividido por 20) a cada ano desde os 35 até aos 55 anos.

Para os empregados que sejam admitidos entre os 35 e os 45 anos, o serviço para além de 20 anos não dará lugar a quantia material de benefícios adicionais. Para esses empregados, a entidade atribui benefício de 100 (2 000 dividido por 20) a cada um dos primeiros 20 anos.

Para um empregado que seja admitido aos 55, o serviço para além de 10 anos não dará lugar a quantia material de benefícios futuros. Para este empregado, a entidade atribui benefício de 200 (2 000 dividido por 10) a cada um dos 10 primeiros anos.

Para todos os empregados, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação reflectem a probabilidade de o empregado poder não completar o necessário período de serviço.

3. Um plano médico pós-emprego reembolsa 40 % dos custos médicos pós-emprego de um empregado se um empregado sair após mais de dez e menos de vinte anos de serviço e 50 % desses custos se o empregado sair após vinte ou mais anos de serviço.

Segundo a fórmula de benefícios do plano, a entidade atribui 4 % do valor presente dos custos médicos esperados (40 % dividido por dez) a cada um dos primeiros 10 anos e 1 % (10 % dividido por 10) a cada um dos segundos 10 anos. O custo do serviço corrente em cada ano reflecte a probabilidade de o empregado poder não completar o período de serviço necessário para obter parte ou todos os benefícios. Para os empregados que se espera que saiam dentro de dez anos, nenhum benefício é atribuído.

4. Um plano médico pós-emprego reembolsa 10 % dos custos médicos pós-emprego de um empregado se um empregado sair após mais de dez e menos de vinte anos de serviço e 50 % desses custos se o empregado sair após vinte ou mais anos de serviço.

O serviço em anos mais afastados conduzirá a um nível de benefícios materialmente mais elevado do que em anos recentes. Portanto, para os empregados que se espera que saiam após vinte ou mais anos, a entidade atribui benefício numa base de linha recta segundo o parágrafo 68. O serviço para além de vinte anos não dará lugar a quantia material de benefícios futuros. Portanto, o benefício atribuído a cada um dos primeiros vinte anos é de 2,5 % do valor presente dos custos médicos esperados (50 % dividido por vinte).

▼B

Para os empregados que se espera que saiam entre dez e vinte anos, o benefício atribuído a cada um dos primeiros 10 anos é de 1 % do valor presente dos custos médicos esperados. Para estes empregados, nenhum benefício é atribuído ao serviço entre o final do décimo ano e a data estimada de saída.

Para os empregados que se espera que saiam dentro de dez anos, nenhum benefício é atribuído.

71. Quando a quantia de um benefício é uma proporção constante do ordenado final relativo a cada ano de serviço, os aumentos futuros dos ordenados afectarão a quantia necessária para liquidar a obrigação que existe relativa ao serviço antes da data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄, mas não criam uma obrigação adicional. Portanto:

a) para a finalidade do parágrafo 67.b), os aumentos de ordenado não conduzem a benefícios adicionais, mesmo se a quantia dos benefícios for dependente do ordenado final; e

b) a quantia do benefício atribuído a cada período é uma proporção constante do ordenado ao qual o benefício está ligado.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 71.

Os empregados têm direito a um benefício de 3 % do ordenado final por cada ano de serviço antes dos 55 anos.

O benefício de 3 % do ordenado final estimado é atribuído a cada ano até aos 55. Esta é a data em que o serviço adicional prestado pelo empregado não dará lugar a uma quantia material de benefícios futuros segundo o plano. Nenhum benefício é atribuído ao serviço após essa idade.

Pressupostos actuariais

72. Os pressupostos actuariais não devem ser preconceituosos e devem ser mutuamente compatíveis.

73. Os pressupostos actuariais são as melhores estimativas da entidade das variáveis que determinarão o custo final de proporcionar benefícios pós-emprego. Os pressupostos actuariais compreendem:

a) pressupostos demográficos acerca das características futuras de empregados (e seus dependentes) correntes e antigos que sejam elegíveis para os benefícios. Os pressupostos demográficos tratam matérias tais como:

   i) mortalidade, tanto durante como após o emprego,

   ii) taxas de rotação, de incapacidade e de reforma antecipada dos empregados,

   iii) a proporção dos membros do plano quando dependentes que sejam elegíveis para os benefícios, e

   iv) taxas de reivindicação segundo os planos médicos; e

b) pressupostos financeiros, tratando de itens tais como:

   i) a taxa de desconto (ver parágrafos 78.-82.),

▼B

ii) níveis de ordenados futuros e de benefícios (ver parágrafos 83.-87.),

iii) no caso de benefícios médicos, custos médicos futuros incluindo, quando material, o custo de administrar reivindicações e pagamentos de benefícios (ver parágrafo 88.-91.), e

iv) taxa esperada de retorno dos activos do plano (ver parágrafos 105.-107.).

74. Os pressupostos actuariais não são preconceituosos se eles não forem nem imprudentes nem excessivamente conservadores.

75. Os pressupostos actuariais são mutuamente compatíveis se reflectirem os relacionamentos económicos entre factores tais como inflação, taxas de aumento dos ordenados, taxa de retorno dos activos do plano e de desconto. Por exemplo, todos os pressupostos que dependem de um dado nível de inflação (tais como pressupostos sobre taxas de juro e aumentos de ordenados e de benefícios) em qualquer dado período futuro pressupõem o mesmo nível de inflação nesse período.

76. Uma entidade determina a taxa de desconto e outros pressupostos financeiros em termos nominais (declarados), salvo se forem mais credíveis estimativas em termos reais (ajustadas pela inflação), por exemplo, numa economia hiperinflacionária (ver a IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*) ou quando o benefício está indexado e existe um mercado activo em obrigações indexadas de mesmos moeda e prazo.

77. Os pressupostos financeiros devem basear-se em expectativas de mercado, ►**M5** no fim do período de relato ◄, relativamente ao período durante o qual se liquidam as obrigações.

Pressupostos actuariais: taxa de desconto

78. A taxa usada para descontar as obrigações de benefícios pós-emprego (com fundo ou sem fundo) deve ser determinada por referência aos rendimentos do mercado ►**M5** no fim do período de relato ◄ em obrigações de alta qualidade de sociedades. Nos países em que não haja um mercado activo em tais obrigações, devem ser usados os rendimentos de mercado (►**M5** no fim do período de relato ◄) em obrigações governamentais. A moeda e o prazo das obrigações das sociedades ou das obrigações governamentais devem ser consistentem com a moeda e o prazo esperados das obrigações de benefício pós-emprego.

79. Um pressuposto actuarial que tem um efeito material é a taxa de desconto. A taxa de desconto reflecte o valor temporal do dinheiro mas não o risco actuarial ou de investimento. Além disso, a taxa de desconto não reflecte o risco de crédito específico da entidade suportado pelos credores da entidade, nem reflecte o risco de a experiência futura poder diferir dos pressupostos actuariais.

80. A taxa de desconto reflecte a tempestividade estimada de pagamentos de benefícios. Na prática, uma entidade consegue muitas vezes isto ao aplicar uma única taxa de desconto média ponderada que reflicta a tempestividade e a quantia estimadas dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.

▼B

81. Nalguns casos, não existe um mercado activo em obrigações com uma maturidade suficientemente longa para balancear com a maturidade estimada a todos os pagamentos de benefício. Em tais casos, uma entidade usa taxas de mercado corrente do prazo apropriado para descontar pagamentos a prazos mais curtos, e estima a taxa de desconto para vencimentos mais longos ao extrapolar taxas de mercado correntes ao longo da curva de rendimentos. O valor presente total numa obrigação de benefícios definidos não é provável ser particularmente sensível à taxa de desconto aplicada à porção dos benefícios que seja pagável para além da maturidade final das obrigações das sociedades ou das obrigações governamentais disponíveis.

82. O custo dos juros é calculado multiplicando a taxa de desconto tal como determinada no início do período pelo valor presente da obrigação de benefícios definidos ao longo desse período, tomando em conta quaisquer alterações significativas na obrigação. O valor presente da obrigação diferirá do passivo reconhecido ►**M5** no fim do período de relato ◄ porque o passivo é reconhecido após deduzir o justo valor de quaisquer activos do plano e devido a que alguns ganhos e perdas actuariais, e a algum custo do serviço passado, não são reconhecidos imediatamente. [O Apêndice A ilustra, entre outras coisas, o cálculo do custo dos juros.]

Pressupostos actuariais: ordenados, benefícios e custos médicos

83. As obrigações de benefícios pós-emprego devem ser mensuradas numa base que reflicta:

a) aumentos estimados de ordenados futuros;

b) os benefícios estabelecidos nos termos do plano (ou que resultem de qualquer obrigação construtiva que vá para além desses termos) à data da ►**M5** demonstração da posição financeira ◄; e

c) alterações futuras estimadas no nível de quaisquer benefícios estatais que afectem os benefícios pagáveis segundo um plano de benefícios definido, se, e só se:

   i) essas alterações forem decretadas antes da data ►**M5** da demonstração da posição financeira ◄, ou

   ii) o passado histórico, ou outra evidência credível, indicie que esses benefícios estatais se alterarão de uma maneira de algum modo previsível, por exemplo, em linha com alterações futuras nos níveis gerais de preços ou níveis gerais de ordenado.

84. As estimativas de aumentos de ordenados futuros tomam em conta a inflação, a experiência, as promoções e outros factores relevantes, tais como oferta e procura no mercado de emprego.

85. Se os termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) exijam que uma entidade altere benefícios em períodos futuros, a mensuração da obrigação reflecte essas alterações. Este é o caso quando, por exemplo:

a) a entidade tem um passado histórico de benefícios crescentes, por exemplo, para mitigar os efeitos da inflação, e não existe indicação de que esta prática se alterará no futuro; ou

b) já foram reconhecidos ganhos actuariais nas demonstrações financeiras e a entidade é obrigada, seja pelos termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) ou por legislação, a usar quaisquer excedentes do plano no benefício dos participantes do plano [ver parágrafo 98.c)].

▼B

86. Os pressupostos actuariais não reflectem alterações em benefícios futuros que não estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de uma obrigação construtiva) ►M5 no fim do período de relato ◄. Tais alterações resultarão de:

a) custo do serviço passado, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço antes da alteração; e

b) custo do serviço corrente relativo a períodos após a alteração na medida em que eles alterem benefícios relativos a serviços após a alteração.

87. Alguns benefícios pós-emprego estão ligados a variáveis tais como o nível de benefícios de reforma estatais ou de cuidados médicos estatais. A mensuração de tais benefícios reflecte as alterações esperadas em tais variáveis baseadas no passado histórico e em outra evidência credível.

88. Os pressupostos acerca de custos médicos devem tomar em conta as alterações futuras estimadas no custo dos serviços médicos, que resultem não só da inflação como de alterações específicas nos custos médicos.

89. A mensuração de benefícios médicos pós-emprego exige pressupostos acerca do nível e da frequência de reivindicações futuras e do custo de satisfazer essas reivindicações. Uma entidade estima os custos médicos futuros na base de dados históricos acerca da própria experiência da entidade, suplementada sempre que necessário por dados históricos de outras entidades, de empresas de seguros de fornecedores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros consideram o efeito dos avanços tecnológicos, das alterações na utilização dos cuidados de saúde ou de modelos de prestação desses cuidados e alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.

90. O nível e a frequência das reivindicações são particularmente sensíveis à idade, às condições de saúde e sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e podem ser sensíveis a outros factores, tais como localização geográfica. Por conseguinte, os dados históricos são ajustados na medida em que o conjunto demográfico da população difere do da população usada como base dos dados históricos. São também ajustados sempre que haja evidência credível de que as tendências históricas não continuarão.

91. Alguns planos de cuidados de saúde pós-emprego exigem que os empregados contribuam para os custos médicos cobertos pelo plano. As estimativas de custos médicos futuros tomam em conta quaisquer dessas contribuições, com base nos termos do plano ►M5 no fim do período de relato ◄ (ou com base em qualquer obrigação construtiva que vá para além desses termos). As alterações nas contribuições desses empregados têm como consequência custo do serviço passado ou, quando aplicável, cortes. O custo de satisfazer as reivindicações pode ser reduzido por benefícios provenientes do estado ou de outros prestadores de serviços médicos [ver parágrafos 83.c) e 87.].

Ganhos e perdas actuariais

92. Ao mensurar o seu passivo de benefícios definidos de acordo com o parágrafo 54., uma entidade deve, sujeita ao parágrafo 58.A, reconhecer uma porção (como especificado no parágrafo 93.) dos seus ganhos e perdas actuariais como rendimento ou gasto se o líquido acumulado dos ganhos e perdas actuariais não reconhecidos no final do período de relato anterior exceder o maior de:

a) 10 % do valor presente da obrigação de benefícios definidos nessa data (antes da dedução dos activos do plano); e

▼B

b) 10 % do justo valor de quaisquer activos do plano nessa data.

Estes limites devem ser calculados e aplicados separadamente relativamente a cada plano de benefício definido.

93. A porção de ganhos e perdas actuariais a ser reconhecida relativamente a cada plano de benefício definido é o excesso determinado de acordo com o parágrafo 92., dividido pelas médias esperadas das restantes vidas de trabalho dos empregados participantes nesse plano. No entanto, uma entidade pode adoptar qualquer método sistemático que resulte num acelerado reconhecimento dos ganhos e perdas actuariais, na condição de que a mesma base seja aplicada tanto a ganhos como a perdas e que a base seja aplicada consistentemente de período para período. Uma entidade pode aplicar tais métodos sistemáticos aos ganhos e perdas actuariais mesmo se eles estiverem dentro dos limites especificados no parágrafo 92.

►M5 93.A. Se, tal como permitido pelo parágrafo 93, uma entidade adoptar uma política de reconhecimento de ganhos e perdas actuariais no período em que ocorram, ela pode reconhecê-los em outro rendimento integral, de acordo com os parágrafos 93B-93D, desde que ◄ o faça para:

a) todos os seus planos de benefícios definidos; e

b) todos os seus ganhos e perdas actuariais.

▼M5

93.B. Os ganhos e perdas actuariais reconhecidos em outro rendimento integral tal como permitido pelo parágrafo 93A devem ser apresentados na demonstração do rendimento integral.

93.C. Uma entidade que reconheça ganhos e perdas actuariais de acordo com o parágrafo 93A deve também reconhecer quaisquer ajustamentos resultantes do limite do parágrafo 58(b) em outro rendimento integral.

93.D. Os ganhos e perdas actuariais e os ajustamentos resultantes do limite do parágrafo 58(b) que tenham sido reconhecidos em outro rendimento integral devem ser reconhecidos imediatamente nos resultados retidos. Não devem ser reclassificados nos lucros ou prejuízos num período posterior.

▼B

94. Os ganhos e perdas actuariais podem resultar de aumentos ou diminuições seja no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos seja no justo valor de quaisquer activos do plano relacionados. As causas de ganhos e perdas actuariais incluem, por exemplo:

a) taxas inesperadamente altas ou baixas de rotação dos empregados, de reformas antecipadas ou de mortalidade ou de aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;

b) o efeito de alterações nas estimativas de futuras rotações dos empregados, de reformas antecipadas ou de mortalidade ou de aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;

c) o efeito de alterações na taxa de desconto; e

d) diferenças entre o retorno real dos activos do plano e o retorno esperado dos activos do plano (ver parágrafos 105.-107.).

▼B

95. A longo prazo, os ganhos e perdas actuariais podem compensar-se uns com os outros. Por conseguinte, as estimativas das obrigações de benefícios pós-emprego podem ser vistas como um intervalo (ou «corridor») à volta da melhor estimativa. Permite-se, mas não se exige que uma entidade reconheça ganhos e perdas actuariais que caiam dentro desse intervalo. Esta Norma exige que uma entidade reconheça, como mínimo, uma porção especificada dos ganhos e perdas actuariais que caiam fora de um «corridor» de mais ou menos 10 %. [O Apêndice A ilustra, entre outras coisas, o tratamento de ganhos e perdas actuariais.] A Norma permite também métodos sistemáticos de reconhecimento acelerado, na condição de que esses métodos satisfaçam as condições estabelecidas no parágrafo 93. Tais métodos permitidos incluem, por exemplo, o reconhecimento imediato de todos os ganhos e perdas actuariais, tanto dentro como fora do «corridor». O parágrafo 155.b)iii) explica a necessidade de considerar qualquer parte não reconhecida do passivo de transição na contabilização dos subsequentes ganhos actuariais.

Custo do serviço passado

96. Ao mensurar o seu passivo de benefícios definidos segundo o parágrafo 54., uma entidade deve, sujeita ao parágrafo 58.A., reconhecer o custo do serviço passado como um gasto numa base de linha recta durante o período médio até que os benefícios se tornem adquiridos. Na medida em que os benefícios já estão adquiridos imediatamente a seguir à introdução de, ou alterações a, um plano de benefícios definidos, uma entidade deve reconhecer o custo do serviço passado imediatamente.

▼M8

97. O custo do serviço passado surge quando uma entidade introduz um plano de benefício definido que atribui benefícios ao serviço passado ou altera os benefícios a pagar por esse serviço ao abrigo de um plano de benefício definido existente. Tais alterações são em paga do serviço dos empregados durante o período até os respectivos benefícios serem adquiridos. Por conseguinte, a entidade reconhece o custo do serviço passado durante esse período, independentemente do facto de o custo se referir ao serviço dos empregados em períodos anteriores. A entidade afere o custo do serviço passado como a alteração no passivo resultante da emenda (ver parágrafo 64). Surge um custo do serviço passado negativo quando uma entidade modifica os benefícios atribuíveis ao serviço passado por forma a que o valor presente da obrigação de benefício definido diminua.

▼B

Exemplo ilustrativo do parágrafo 97.

Uma entidade opera um plano de pensões que proporciona uma pensão de 2 % do ordenado final por cada ano de serviço. Os benefícios tornam-se adquiridos após cinco anos de serviço. Em 1 de Janeiro de 20X5, a entidade melhora a pensão para 2,5 % do ordenado final por cada ano de serviço que se tenha iniciado desde 1 de Janeiro de 20X1. À data da melhoria, o valor presente dos benefícios adicionais relativos ao serviço de 1 de Janeiro de 20X1 a 1 de Janeiro de 20X5 é como se segue:

Empregados com mais de cinco anos de serviço em 1/1/X5	150
Empregados com menos de cinco anos de serviço em 1/1/X5 (período médio até à aquisição: três anos)	120
	270

▼B

A entidade reconhece 150 imediatamente porque esses benefícios já estão adquiridos. A entidade reconhece 120 numa base de linha recta durante três anos a partir de 1 de Janeiro de 20X5.

▼M8

98. O custo do serviço passado exclui:

(a) o efeito de diferenças, entre aumentos de ordenados reais e os anteriormente pressupostos, na obrigação de pagar benefícios relativos ao serviço em anos anteriores (não há custo do serviço passado porque os pressupostos actuariais contemplam ordenados projectados);

(b) as estimativas por defeito e por excesso de aumentos discricionários das pensões quando uma entidade tem a obrigação construtiva de conceder tais aumentos (não há custo do serviço passado porque os pressupostos actuariais têm em conta tais aumentos);

(c) as estimativas de melhorias de benefícios que resultem de ganhos actuariais que já foram reconhecidos nas demonstrações financeiras se a entidade estiver obrigada, quer pelos termos formais de um plano (ou por uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) quer pela legislação, a usar qualquer excedente no plano em benefício dos seus participantes, mesmo se o aumento dos benefícios não tiver ainda sido formalmente concedido (o aumento resultante da obrigação é uma perda actuarial e não um custo do serviço passado, ver parágrafo 85(b));

(d) o aumento de benefícios adquiridos quando, na ausência de benefícios novos ou melhorados, os empregados satisfaçam os requisitos de aquisição (não há custo do serviço passado porque a entidade reconheceu o custo estimado dos benefícios como custo do serviço corrente à medida que o serviço foi prestado); e

(e) o efeito de alterações do plano que reduzam os benefícios relativos a serviço futuro (um corte).

▼B

99. Uma entidade estabelece o mapa de amortizações relativo ao custo do serviço passado quando os benefícios são introduzidos ou alterados. Seria impraticável manter os registos pormenorizados necessários para identificar e implementar alterações subsequentes nesse mapa das amortizações. Além disso, só é provável que o efeito seja material quando haja um corte ou uma liquidação. Por conseguinte, uma entidade só altera o mapa de amortizações relativo ao custo do serviço passado se houver um corte ou liquidação.

100. Quando uma entidade reduz os benefícios a pagar segundo um plano de benefícios existente, a redução resultante no passivo de benefícios definidos é reconhecida como custo do serviço passado (negativo) durante o período médio até que a porção reduzida dos benefícios se torna adquirida.

101. Quando uma entidade reduz determinados benefícios a pagar segundo um plano de benefícios existente e, ao mesmo tempo aumenta, outros benefícios a pagar segundo o plano para os mesmo empregados, a entidade trata a alteração como uma alteração líquida única.

▼B

Reconhecimento e mensuração: activos do plano

Justo valor dos activos do plano

102. O justo valor de quaisquer activos do plano é deduzido na determinação da quantia reconhecida ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄ segundo o parágrafo 54. Quando não estiver disponível preço de mercado, o justo valor dos activos do plano é estimado; por exemplo, descontando os fluxos de caixa futuros esperados usando uma taxa de desconto que reflicta não só o risco associado aos activos do plano e a maturidade ou data de alienação esperada desses activos (ou, se não tiverem maturidade, o período esperado até à liquidação da respectiva obrigação).

103. Os activos do plano excluem contribuições não pagas devidas para o fundo pela entidade que relata, bem como quaisquer instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade e detidos pelo fundo. Os activos do plano são reduzidos por quaisquer passivos do fundo que não se relacionem com os benefícios dos empregados, por exemplo, contas a pagar e passivos comerciais e activos resultantes de instrumentos financeiros derivados.

104. Quando os activos do plano incluírem apólices de seguro elegíveis que exactamente balanceiam a quantia e a tempestividade de alguns ou todos os benefícios a pagar segundo o plano, o justo valor dessas apólices de seguro é considerado ser o valor presente das respectivas obrigações, como descrito no parágrafo 54. (sujeito a qualquer redução necessária se as quantias a receber segundo as apólices de seguro não sejam recuperáveis na totalidade).

Reembolsos

104.A. Quando, e só quando, for virtualmente certo que uma outra parte reembolsará alguns ou todos os dispêndios necessários para liquidar uma obrigação de benefícios definidos, uma entidade deve reconhecer o seu direito ao reembolso como um activo separado. A entidade deve mensurar o activo ao justo valor. Em todos ou outros aspectos, uma entidade deve tratar esse activo do mesmo modo que os activos do plano. Na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄, o gasto relativo a um plano de benefícios definidos deve ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.

104.B. Algumas vezes, uma entidade está em condições de pedir que uma outra parte, tal como uma seguradora, pague parte ou a totalidade do dispêndio necessário para liquidar uma obrigação de benefícios definidos. Apólices de seguros elegíveis, como definidas no parágrafo 7., são activos do plano. Uma entidade contabiliza apólices de seguros elegíveis da mesma maneira que os outros activos do plano e o parágrafo 104. A não se aplica (ver parágrafos 39.-42. e 104.).

▼B

104.C. Quando uma apólice de seguro não for uma apólice de seguro elegível não é um activo do plano. O parágrafo 104.A trata de tais casos: a entidade reconhece o seu direito ao reembolso de acordo com a apólice de seguro como um activo separado, e não como uma dedução ao determinar o passivo de benefícios definidos reconhecidos de acordo com o parágrafo 54.; em todos os outros aspectos, a entidade trata esse activo do mesmo modo que os activos do plano. Em particular, o passivo de benefícios definidos reconhecido de acordo com o parágrafo 54. é aumentado (reduzido) até ao ponto em que os ganhos (perdas) actuariais acumulados líquidos da obrigação de benefícios definidos e do respectivo direito ao reembolso fiquem por reconhecer de acordo com os parágrafos 92. e 93. O parágrafo 120.A.f)iv) exige que a entidade divulgue uma breve descrição da ligação entre o direito ao reembolso e a respectiva obrigação.

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 104.A-104.C

Valor presente da obrigação	1 241
Ganhos actuariais não reconhecidos	17
Passivo reconhecido ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄	1 258
Direitos de acordo com as apólices de seguro que balanceiam exactamente a quantia e a data de alguns dos benefícios a pagar de acordo com o plano. Esses benefícios têm um valor presente de 1 092	1 092

Os ganhos actuariais não reconhecidos de 17 são os ganhos actuariais acumulados líquidos sobre a obrigação e sobre os direitos de reembolso.

104.D. Se o direito ao reembolso provier segundo uma apólice de seguros que balanceie exactamente a quantia e a data de todos ou alguns dos benefícios a pagar segundo um plano de benefícios definidos, o justo valor do direito de reembolso considera-se ser o valor presente da respectiva obrigação, como descrito no parágrafo 54. (sujeito a qualquer redução necessária se o reembolso não for recuperável na totalidade).

Retorno dos activos do plano

105. O retorno esperado dos activos do plano é uma componente do gasto reconhecido ►**M5** nos lucros ou prejuízos ◄. A diferença entre o retorno esperado dos activos do plano e o retorno real dos activos do plano é um ganho ou perda actuarial; é incluída nos ganhos e perdas actuariais da obrigação de benefícios definidos ao determinar a quantia líquida que é comparada com os limites do «corridor» de 10 % especificado no parágrafo 92.

106. O retorno esperado dos activos do plano baseia-se em expectativas do mercado, no começo do período, relativas a retornos durante a vida inteira da respectiva obrigação. O retorno esperado dos activos do plano reflecte alterações no justo valor dos activos do plano durante o período em consequência das contribuições reais pagas para o fundo e benefícios reais pagos do fundo.

▼B

Exemplo ilustrativo do parágrafo 106.

Em 1 de Janeiro de 20X1, o justo valor dos activos do plano era 10 000 e os ganhos actuariais líquidos acumulados não reconhecidos eram 760. Em 30 de Junho de 20X1, o plano pagou benefícios de 1 900 e recebeu contribuições de 4 900. Em 31 de Dezembro de 20X1, o justo valor dos activos do plano era de 15 000 e o valor presente da obrigação de benefícios definidos era de 14 792. As perdas actuariais sobre a obrigação com respeito a 20X1 eram 60.

Em 1 de Janeiro de 20X1, a entidade que relata fez as seguintes estimativas, baseadas em preços de mercado nessa data

	%
Rendimento de juros e dividendos, após impostos a pagar pelo fundo	9,25
Ganhos realizados e não realizados nos activos do plano (após impostos)	2,00
Custos de administração	(1,00)
Taxa esperada de retorno	10,25
Relativamente a 20X1, os retornos esperados e reais dos activos do plano são como se segue:	
Retorno em 10 000 detidos durante 12 meses a 10,25 %	*1 025*
Retorno em 3 000 detidos durante seis meses a 5 % (equivalente a 10,25 % anualmente, composto de 6 em 6 meses)	*150*
Retorno esperado dos activos do plano em 20X1	*1 175*
Justo valor dos activos do plano em 31 de Dezembro de 20X1	*15 000*
Menos justo valor dos activos do plano em 1 de Janeiro de 20X1	*(10 000)*
Menos contribuições recebidas	*(4 900)*
Adicionar benefícios pagos	*1 900*
Retorno efectivo dos activos do plano	*2 000*

A diferença entre o retorno esperado dos activos do plano (1 175) e o retorno real dos activos do plano (2 000) é um ganho actuarial de 825. Portanto, os ganhos actuariais acumulados líquidos não reconhecidos são 1 525 (760 mais 825 menos 60). Segundo o parágrafo 92, os limites do «corridor» estão fixados em 1 500 [maior de: i) 10 % de 15 000 e ii) 10 % de 14 792]. No ano seguinte (20X2), a entidade reconhece ►**M5** *nos lucros ou prejuízos* ◄ *um ganho actuarial de 25 (1 525 menos 1 500) dividido pela vida de trabalho esperada média remanescente dos respectivos empregados.*

O retorno esperado dos activos do plano para 20X2 será baseado nas expectativas de mercado em 1/1/X2 para retornos durante a vida inteira da obrigação.

▼B

107. Ao determinar o retorno real e esperado dos activos do plano, uma entidade deduz os custos esperados de administração, que não sejam os incluídos nos pressupostos actuariais usados para mensurar a obrigação.

Concentrações de actividades empresariais

108. Numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece activos e passivos resultantes de benefícios pós-emprego pelo valor presente da obrigação menos o justo valor de quaisquer activos de plano (ver IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*). O valor presente da obrigação inclui tudo o que se segue, mesmo que a adquirida ainda não os tenha reconhecido à data de aquisição:

a) ganhos e perdas actuariais que surgiram antes da data de aquisição (quer tenham caído ou não dentro do «corridor» de 10 %);

b) custo de serviço passado que surgiu de alterações nos benefícios, ou da introdução de um plano, antes da data de aquisição; e

c) quantias que, segundo as disposições transitórias da alínea b) do parágrafo 155., a adquirida não tivesse reconhecido.

Cortes e liquidações

109. Uma entidade deve reconhecer ganhos ou perdas no corte ou na liquidação de um plano de benefícios definidos quando o corte ou liquidação ocorrer. O ganho ou perda de um corte ou liquidação deve compreender:

a) qualquer alteração resultante no valor presente da obrigação de benefícios definidos;

b) qualquer alteração resultante no justo valor dos activos do plano;

c) quaisquer ganhos e perdas actuariais e custo do serviço passado relacionados que, segundo os parágrafos 92. e 96., não tivessem sido previamente reconhecidos.

110. Antes de determinar o efeito de um corte ou liquidação, uma entidade deve remensurar a obrigação (e os respectivos activos do plano, se existirem) usando pressupostos actuariais correntes (incluindo taxas de juro de mercado correntes e outros preços de mercado correntes).

▼M8

111. Um corte ocorre quando uma entidade:

(a) está demonstravelmente comprometida a fazer uma redução significativa no número de empregados cobertos por um plano; ou

(b) altera os termos de um plano de benefício definido de forma tal que um elemento significativo do serviço futuro dos empregados actuais deixará de se qualificar para benefícios, ou se qualificará apenas para benefícios reduzidos.

Pode surgir um corte a partir de um evento isolado, como o encerramento de uma fábrica, a interrupção de uma operação ou o termo ou suspensão de um plano, ou uma redução da medida em que os aumentos salariais futuros estão ligados aos benefícios a pagar pelo serviço passado. Os cortes estão muitas vezes ligados a reestruturações. Neste caso, uma entidade contabiliza um corte na mesma altura que a respectiva reestruturação.

▼M8

111.A. Quando uma alteração do plano reduz os benefícios, apenas o efeito da redução para o serviço futuro é um corte. O efeito de qualquer redução do serviço passado é um custo do serviço passado negativo.

▼B

112. Ocorre uma liquidação quando uma entidade celebra uma transacção que elimina todas as futuras obrigações construtivas ou legais relativamente a parte ou todos os benefícios proporcionados por um plano de benefícios definidos, por exemplo quando um pagamento único em dinheiro é feito a, ou a favor de, os participantes do plano, em troca dos seus direitos de receber benefícios pós-emprego especificados.

113. Em alguns casos, uma entidade adquire uma apólice de seguros para contribuir para o fundo alguns ou a totalidade dos benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados nos períodos corrente e anteriores. A aquisição de tal apólice não é uma liquidação se a entidade retiver uma obrigação legal ou construtiva (ver parágrafo 39) de pagar os benefícios dos empregados especificados na apólice de seguros. Os parágrafos 104.A-104.D tratam do reconhecimento e mensuração dos direitos de reembolso de acordo com as apólices de seguro que não sejam activos do plano.

114. Ocorre uma liquidação juntamente com um corte se um plano for terminado de forma tal que a obrigação é liquidada e o plano deixa de existir. Porém, o término de um plano não é um corte ou liquidação se o plano for substituído por um novo plano que ofereça benefícios que, em substância, sejam idênticos.

115. Quando um corte se relacione apenas com alguns dos empregados cobertos por um plano ou quando apenas parte de uma obrigação seja liquidada, o ganho ou perda inclui uma fracção proporcional do custo do serviço passado e dos ganhos e perdas actuariais anteriormente por reconhecer [e as quantias transitórias remanescentes por reconhecer de acordo com a alínea b) do parágrafo 155]. A fracção proporcional é determinada na base do valor presente das obrigações antes e após o corte ou liquidação, salvo se outra base for mais racional nas circunstâncias. Por exemplo, pode ser apropriado aplicar qualquer ganho que surja num corte ou liquidação do mesmo plano a eliminar em primeiro lugar qualquer custo do serviço passado por reconhecer relativo ao mesmo plano.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 115.

Uma entidade descontinua um segmento operacional e os empregados do segmento descontinuado não obterão benefícios futuros. Isto é um corte sem liquidação. Usando pressupostos actuariais correntes (incluindo taxas de juro de mercado correntes e outros preços de mercado correntes) imediatamente antes do corte, a entidade tem uma obrigação de benefícios definidos com um valor presente líquido de 1 000, activos do plano com um justo valor de 820 e ganhos actuariais líquidos acumulados não reconhecidos de 50. A entidade adoptou pela primeira vez a Norma há um ano. Isto aumentou o passivo líquido em 100, que a entidade escolheu reconhecer ao longo de cinco anos (ver alínea b) do parágrafo 155). O corte reduz o valor presente líquido da obrigação de 100 ficando em 900.

▼B

Dos ganhos actuariais e quantias transitórias anteriormente por reconhecer, 10 % (100/1 000) relaciona-se com a parte da obrigação que foi eliminada por meio do corte. Por conseguinte, o efeito do corte é como segue:

	Antes do corte	*Ganho do corte*	*Depois do corte*
Valor presente líquido da obrigação	*1 000*	*(100)*	*900*
Justo valor dos activos do plano	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Ganhos actuariais não reconhecidos	*50*	*(5)*	*45*
Quantia transitória não reconhecida (100 × 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
Passivo líquido reconhecido ►**M5** *na demonstração da posição financeira* ◄	*150*	*(97)*	*53*

Apresentação

Compensação

116. Uma entidade deve compensar um activo relativo a um plano com um passivo relativo a outro plano quando, e só quando, a entidade:

a) tenha um direito legalmente executável de usar um excedente num plano para liquidar obrigações do outro plano; e

b) pretenda quer liquidar as obrigações numa base líquida, quer realizar simultaneamente o excedente de um plano e liquidar a sua obrigação de acordo com o outro plano.

117. Os critérios de compensação são semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*.

Distinção corrente/não corrente

118. Algumas entidades distinguem activos e passivos correntes de activos e passivos não correntes. Esta norma não especifica se uma entidade deve distinguir as fracções corrente e não corrente de activos e passivos provenientes de benefícios pós-emprego.

Componentes financeiros de custos de benefício pós-emprego

119. Esta Norma não especifica se uma entidade deve apresentar o custo do serviço corrente, o custo de juros e o retorno esperado dos activos do plano como componentes de um elemento único dos rendimentos ou gastos no rosto da ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄.

Divulgação

120. Uma entidade deve divulgar informações que permitam aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza dos seus planos de benefícios definidos e os efeitos financeiros das alterações nesses planos durante o período.

▼M5

120.A. Uma entidade deve divulgar a seguinte informação sobre planos de benefícios definidos:

▼B

a) a política contabilística da entidade para reconhecer ganhos e perdas actuariais;

b) uma descrição geral do tipo de plano;

c) uma reconciliação dos saldos de abertura e de fecho do valor presente da obrigação de benefícios definidos mostrando separadamente, se aplicável, os efeitos durante o período atribuíveis a cada um dos seguintes:

i) custo do serviço corrente,

ii) custo de juros,

iii) contribuições de participantes do plano,

iv) ganhos e perdas actuariais,

v) alterações cambiais nos planos mensurados numa moeda diferente da moeda de apresentação da entidade,

vi) benefícios pagos,

vii) custo do serviço passado,

viii) concentrações de actividades empresariais,

ix) cortes e

x) liquidações;

d) uma análise da obrigação de benefícios definidos por quantias resultantes de planos que estão totalmente sem fundo e por quantias resultantes de planos que estão total ou parcialmente com fundo constituído;

e) uma reconciliação dos saldos de abertura e de fecho do justo valor dos activos do plano e dos saldos de abertura e de fecho de qualquer direito de reembolso reconhecido como activo de acordo com o parágrafo 104.A., mostrando separadamente, se aplicável, os efeitos durante o período atribuíveis a cada um dos seguintes:

i) retorno esperado dos activos do plano,

ii) ganhos e perdas actuariais,

iii) alterações cambiais nos planos mensurados numa moeda diferente da moeda de apresentação da entidade,

iv) contribuições do empregador,

v) contribuições de participantes do plano,

vi) benefícios pagos,

vii) concentrações de actividades empresariais e

viii) liquidações;

f) uma reconciliação do valor presente da obrigação de benefícios definidos da alínea c) e do justo valor dos activos do plano da alínea e) com os activos e passivos reconhecidos ►M5 na demonstração da posição financeira ◄, mostrando pelo menos:

i) os ganhos ou perdas actuariais líquidos não reconhecidos ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ (ver parágrafo 92.),

▼B

ii) o custo do serviço passado não reconhecido ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ (ver parágrafo 96.),

iii) qualquer quantia não reconhecida como um activo, por causa do limite do parágrafo 58.b),

iv) o justo valor ►M5 no fim do período de relato ◄ de qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 104.A. (com uma breve descrição da ligação entre o direito de reembolso e a respectiva obrigação), e

v) as outras quantias reconhecidas ►M5 na demonstração da posição financeira ◄;

g) o gasto total reconhecido nos lucros ou prejuízos para cada um dos elementos seguintes, e a linha de item na qual estão incluídos:

i) custo do serviço corrente,

ii) custo de juros,

iii) retorno esperado dos activos do plano,

iv) o retorno esperado de qualquer direito de reembolso reconhecido como activo de acordo com o parágrafo 104.A.,

v) ganhos e perdas actuariais,

vi) custo do serviço passado,

vii) o efeito de qualquer corte ou liquidação, e

viii) o efeito do limite do parágrafo 58.b);

▼M5

h) a quantia total reconhecida em outro rendimento integral para cada um dos seguintes itens:

▼B

i) ganhos e perdas actuariais, e

ii) o efeito do limite do parágrafo 58.b);

▼M5

i) para entidades que reconhecem ganhos e perdas actuariais em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 93A, a quantia cumulativa de ganhos e perdas actuariais reconhecida em outro rendimento integral;

▼B

j) para cada categoria principal de activos do plano, que devem incluir, entre outros, instrumentos de capital próprio, instrumentos de dívida, propriedade, e todos os outros activos, a percentagem ou quantia de cada categoria principal constituindo o justo valor do total dos activos do plano;

k) as quantias incluídas no justo valor dos activos do plano para:

i) cada categoria dos próprios instrumentos financeiros da entidade, e

ii) qualquer propriedade ocupada, ou outros activos utilizados, pela entidade;

▼B

l) uma descrição narrativa da base usada para determinar a taxa esperada global de retorno dos activos, incluindo o efeito das principais categorias de activos do plano;

m) o retorno real dos activos do plano, bem como o retorno real sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 104.A;

n) os principais pressupostos actuariais usados ►M5 no fim do período de relato ◄, incluindo, quando aplicável:

i) as taxas de desconto,

ii) as taxas esperadas do retorno em quaisquer activos do plano para os períodos apresentados nas demonstrações financeiras,

iii) as taxas esperadas de retorno relativas aos períodos apresentados nas demonstrações financeiras sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 104.A.,

iv) as taxas esperadas de aumentos de ordenado (e de alterações num índice ou outra variável especificada nos termos de um plano formal ou construtivo como a base para futuros aumentos de benefícios),

v) taxas de tendência dos custos médicos, e

vi) quaisquer outros pressupostos actuariais materiais usados.

Uma entidade deve divulgar cada pressuposto actuarial em termos absolutos (por exemplo, como uma percentagem absoluta) e não apenas como uma margem entre diferentes percentagens ou outras variáveis;

o) o efeito de um aumento de um ponto percentual e o efeito de um decréscimo de um ponto percentual nas taxas de tendência dos custos médicos assumidos:

i) no agregado do custo do serviço corrente e de componentes de custo de juros dos custos médicos pós-emprego periódicos líquidos, e

ii) na obrigação acumulada de benefícios pós-emprego relativa a custos médicos.

Para a finalidade desta divulgação, todos os outros pressupostos devem permanecer constantes. Relativamente aos planos que operam num ambiente de elevada inflação, a divulgação deve ser o efeito de um aumento ou decréscimo de percentagem na taxa de tendência dos custos médicos assumidos de uma importância semelhante a um ponto percentual num ambiente de baixa inflação;

p) as quantias do período anual corrente e dos quatro períodos anuais anteriores de:

i) o valor presente da obrigação de benefícios definidos, o justo valor dos activos do plano e o excedente ou défice do plano, e

▼B

ii) os ajustamentos de experiência resultantes do seguinte:

a) os passivos do plano expressos quer como (1) uma quantia quer como (2) uma percentagem dos passivos do plano ►M5 no fim do período de relato ◄; e

b) os activos do plano expressos quer como (1) uma quantia quer como (2) uma percentagem dos activos do plano ►M5 no fim do período de relato ◄;

q) a melhor estimativa do empregador, assim que possa ser razoavelmente determinada, das contribuições que se espera que sejam pagas ao plano durante o período anual que começa após a data da ►M5 demonstração da posição financeira ◄.

121. O parágrafo 120.A.b) exige uma descrição geral do tipo de plano. Tal descrição distingue, por exemplo, planos de pensões de ordenado nivelado de planos de pensões de ordenado final e de planos médicos pós-emprego. A descrição do plano deve incluir práticas informais que dêem origem a obrigações construtivas incluídas na mensuração da obrigação de benefícios definidos de acordo com o parágrafo 52. Mais detalhe não é necessário.

122. Quando uma entidade tenha mais do que um plano de benefícios definidos, podem ser feitas divulgações em total, separadamente para cada plano, ou agrupadas como sejam considerados como sendo o mais útil. Pode ser útil para distinguir agrupamentos por critérios tais como os seguintes:

a) a localização geográfica dos planos, por exemplo distinguindo planos domésticos de planos estrangeiros; ou

b) se os planos estão sujeitos a riscos materialmente diferentes, por exemplo, distinguindo planos de pensões de ordenado nivelado de planos de pensões de ordenado final e de planos médicos pós-emprego.

Quando uma entidade proporciona divulgações pelo total para um agrupamento de planos, tais divulgações são fornecidas sob a forma de média ponderada ou de intervalos relativamente estreitos.

123. O parágrafo 30. exige divulgações adicionais sobre planos de benefícios definidos multiempregador que sejam tratados como se fossem planos de contribuição definida.

124. Quando exigido pela IAS 24, uma entidade divulga informação sobre:

a) transacções com partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego; e

b) benefícios pós-emprego para o pessoal-chave da gerência.

125. Quando exigido pela IAS 37, uma entidade divulga informação sobre passivos contingentes resultantes de obrigações de benefícios pós-emprego.

OUTROS BENEFÍCIOS A LONGO PRAZO DE EMPREGADOS

126. Outros benefícios a longo prazo de empregados incluem, por exemplo:

a) ausências permitidas de longo prazo tais como licença por serviço duradouro ou sabática;

▼B

b) benefícios de jubileu ou por outro serviço duradouro;

c) benefícios a longo prazo de incapacidade;

d) participação nos lucros e gratificações pagáveis doze meses ou mais após o fim do período no qual os empregados prestam o respectivo serviço; e

e) remunerações diferidas pagas doze meses ou mais após o fim do período no qual seja obtida.

127. A mensuração de outros benefícios a longo prazo de empregados não é geralmente sujeita ao mesmo grau de incerteza que a mensuração de benefícios pós-emprego. Além disso, a introdução de, ou alterações a, outros benefícios a longo prazo de empregados raramente dá origem a uma quantia material de custo do serviço passado. Por estas razões, esta Norma exige um método simplificado de contabilização para outros benefícios a longo prazo de empregados. Este método difere da contabilização exigida para benefícios pós-emprego como se segue:

a) ganhos e perdas actuariais são imediatamente reconhecidos e não se aplica o «corridor»; e

b) todo o custo do serviço passado é imediatamente reconhecido.

Reconhecimento e mensuração

128. A quantia reconhecida como um passivo relativa a outros benefícios a longo prazo de empregados deve ser o total líquido das seguintes quantias:

a) o valor presente da obrigação de benefícios definidos ►**M5** no fim do período de relato ◄ (ver parágrafo 64.);

b) menos o justo valor ►**M5** no fim do período de relato ◄ dos activos do plano (se os houver) dos quais as obrigações devem ser liquidadas directamente (ver parágrafos 102.-104.).

Ao mensurar o passivo, uma entidade deve aplicar os parágrafos 49.--91., excluindo os parágrafos 54. e 61. Uma entidade deve aplicar o parágrafo 104.A ao reconhecer e mensurar qualquer direito de reembolso.

129. Para outros benefícios a longo prazo de empregados, uma entidade deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias como gasto ou (sujeito ao parágrafo 58.) rendimento, excepto na medida em que outra Norma exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:

a) custo do serviço corrente (ver parágrafos 63.-91.);

b) custo de juros (ver parágrafo 82.);

c) o retorno esperado em quaisquer activos do plano (ver parágrafos 105.-107.) e sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo (ver parágrafo 104.A.);

d) ganhos e perdas actuariais, que devem ser todos imediatamente reconhecidos;

e) custo do serviço passado, que deve ser todo imediatamente reconhecido; e

f) o efeito de quaisquer cortes ou liquidações (ver parágrafos 109. e 110.).

▼B

130. Uma forma de outros benefícios a longo prazo do empregado é benefício de incapacidade a longo prazo. Se o nível do benefício depende da duração do serviço, uma obrigação surge quando o serviço é prestado. A mensuração dessa obrigação reflecte a probabilidade desse pagamento ser obrigatório e a duração do tempo durante o qual se espera que o pagamento seja feito. Se o nível do benefício for o mesmo para qualquer empregado inválido independentemente dos anos de serviço, o custo esperado desses benefícios é reconhecido quando ocorre um acontecimento que cause uma incapacidade a longo prazo.

Divulgação

131. Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca de outros benefícios a longo prazo de empregados, outras Normas podem exigir divulgações, por exemplo, quando o gasto resultante desses benefícios for material e dessa forma exigisse divulgação de acordo com a IAS 1. Quando exigido pela IAS 24, uma entidade divulga informação acerca de outros benefícios a longo prazo de empregados para o pessoal-chave da gerência.

BENEFÍCIOS DE CESSAÇÃO DE EMPREGO

132. Esta Norma trata de benefícios de cessação de emprego em separado de outros benefícios dos empregados devido a que o acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação em vez do serviço do empregado.

Reconhecimento

133. Uma entidade deve reconhecer benefícios de cessação de emprego como um passivo e um gasto quando, e somente quando, a entidade esteja comprometida de uma forma demonstrável, ou a:

a) cessar o emprego de um empregado ou grupo de empregados antes da data normal de reforma; ou

b) proporcionar benefícios de cessação como resultado de uma oferta feita a fim de encorajar a redundância voluntária.

134. Uma entidade está demonstravelmente comprometida a uma cessação de emprego quando, e somente quando, a entidade tem um plano formal pormenorizado para a cessação e não exista possibilidade realista de retirada. O plano detalhado deve incluir, como mínimo:

a) a localização, a função, e o número aproximado de empregados cujos serviços estão para ser cessados;

b) o benefício de cessação para cada classificação ou função de emprego; e

c) o momento em que o plano será implementado. A implementação deve começar com a maior brevidade possível e o período de tempo para completar a implementação deve ser tal que não sejam prováveis alterações materiais para o plano.

▼B

135. Uma entidade pode estar comprometida, pela legislação, por acordos contratuais ou outros com empregados ou os seus representantes ou por uma obrigação construtiva baseada na prática da entidade, costume ou um desejo de agir com equidade, a fazer pagamentos (ou proporcionar outros benefícios) aos empregados quando dá por cessado o seu emprego. Tais pagamentos são benefícios de cessação. Benefícios de cessação de emprego são tipicamente pagamentos de quantia única, mas por vezes também incluem:

a) um alargamento de benefícios de reforma ou de outros benefícios pós-emprego, quer indirectamente através de um plano de benefícios do empregado ou directamente; e

b) ordenados até ao final de um período de aviso especificado se o empregado não prestar mais serviço adicional que proporcione benefícios económicos para a entidade.

136. Alguns benefícios dos empregados são pagáveis independentemente da razão para a saída do empregado. O pagamento de tais benefícios é certo (sujeito a quaisquer requisitos de aquisição ou de serviço mínimo) mas a tempestividade do seu pagamento é incerta. Embora tais benefícios sejam descritos nalguns países como indemnizações de cessação de emprego, ou liberalidades de cessação de emprego, eles são benefícios pós-emprego, em vez de benefícios de cessação de emprego e uma entidade contabiliza-os como benefícios pós-emprego. Algumas entidades proporcionam um nível mais baixo de benefícios para cessação de emprego voluntário a pedido do empregado (em substância, um benefício pós-emprego) do que para cessação de emprego involuntário a pedido da entidade. O benefício adicional a pagar da cessação involuntária é um benefício de cessação de emprego.

137. Os benefícios de cessação de emprego não proporcionam a uma entidade futuros benefícios económicos e são reconhecidos como um gasto imediatamente.

138. Quando uma entidade reconheça benefícios de cessação, a entidade pode também ter necessidade de contabilizar um corte de benefícios de reforma ou outros benefícios dos empregados (ver parágrafo 109.).

Mensuração

139. Sempre que benefícios de cessação de emprego se vençam a mais de 12 meses ►**M5** após o período de relato ◄, eles devem ser descontados usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 78.

140. No caso de uma oferta feita para encorajar a redundância voluntária, a mensuração dos benefícios de cessação de emprego deve basear-se no número de empregados que se espera que aceitem a oferta.

Divulgação

141. Quando existir uma incerteza acerca do número de empregados que aceitarão uma oferta de benefícios de cessação de emprego, existe um passivo contingente. Conforme exigido pela IAS 37, uma entidade divulga informação acerca do passivo contingente salvo se a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação for remota.

142. Conforme exigido pela IAS 1, uma entidade divulga a natureza e a quantia de um gasto se for material. Os benefícios de cessação de emprego podem resultar num gasto que exija divulgação a fim de cumprir este requisito.

▼B

143. Quando exigido pela IAS 24, uma entidade divulga informação sobre benefícios de cessação de emprego relativos ao pessoal-chave da gerência.

144.-152. [Eliminados]

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

153. Esta secção especifica o tratamento transitório para planos de benefícios definidos. Quando uma entidade adoptar pela primeira vez esta Norma para outros benefícios dos empregados, a entidade aplica a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.*

154. Quando adoptar pela primeira vez esta Norma, uma entidade deve determinar o seu passivo de transição para planos de benefícios definidos nessa data como:

a) o valor presente da obrigação (ver parágrafo 64.) na data de adopção;

b) menos o justo valor, na data de adopção, dos activos do plano (se os houver) dos quais as obrigações deverão ser directamente liquidadas (ver parágrafos 102.-104.);

c) menos quaisquer custo do serviço passado que, sob o parágrafo 96., deva ser reconhecido em períodos posteriores.

155. Se o passivo de transição for maior do que o passivo que teria sido reconhecido na mesma data segundo a anterior política contabilística da entidade, a entidade deve fazer uma escolha irrevogável para reconhecer esse aumento como parte do seu passivo de benefícios definidos segundo o parágrafo 54.:

a) imediatamente, segundo a IAS 8; ou

b) como um gasto numa base de linha recta durante e até cinco anos da data de adopção. Se uma entidade escolher b), a entidade deve:

i) aplicar o limite descrito no parágrafo 58.b) ao mensurar qualquer activo reconhecido ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄,

ii) divulgar em cada data ►**M5** da demonstração da posição financeira ◄: (1) a quantia do aumento que fique por reconhecer; e (2) a quantia reconhecida no período corrente,

iii) limitar o reconhecimento de subsequentes ganhos actuariais (mas não custo do serviço passado negativo) como se segue. Se um ganho actuarial é para ser reconhecido segundo os parágrafos 92. e 93., uma entidade somente deve reconhecer esse ganho actuarial na medida em que os ganhos actuariais acumulados líquidos não reconhecidos (antes do reconhecimento desse ganho actuarial) excedam a parte não reconhecida do passivo de transição, e

iv) incluir a parte relacionada do passivo de transição não reconhecido na determinação de qualquer subsequente ganho ou perda em liquidação ou corte.

Se o passivo de transição for menor do que o passivo que teria sido reconhecido à mesma data segundo a anterior política contabilística da entidade, a entidade deve reconhecer essa diminuição imediatamente segundo a IAS 8.

▼B

156. Na adopção inicial da Norma, o efeito da alteração na política contabilística inclui todos os ganhos e perdas actuariais que surjam em períodos anteriores mesmo se eles caírem dentro de 10 % do «corridor» especificado no parágrafo 92.

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 154. a 156.

Em 31 de Dezembro de 1998, ►M5 a demonstração da posição financeira ◄ de uma entidade inclui um passivo de pensão de 100. A entidade adopta a Norma a partir de 1 de Janeiro de 1999, quando o valor presente da obrigação segundo a Norma é de 1 300 e o justo valor dos activos do plano é de 1 000. Em 1 de Janeiro de 1993, a entidade melhorou as pensões (custo para benefícios não adquiridos: 160; e período médio restante nessa data até a aquisição: 10 anos).

O efeito de transição é o seguinte:

Valor presente da obrigação	*1 300*
Justo valor dos activos do plano	*(1 000)*
Menos: custo do serviço passado a ser reconhecido nos períodos posteriores (160 × 4/10)	*(64)*
Passivo de transição	*236*
Passivo já reconhecido	*100*
Aumento no passivo	*136*

A entidade pode escolher reconhecer o aumento de 136 ou imediatamente ou durante até 5 anos. A escolha é irrevogável.

Em 31 de Dezembro de 1999, o valor presente da obrigação segundo a Norma é de 1 400 e o justo valor dos activos do plano é de 1 050. Ganhos actuariais líquidos acumulados não reconhecidos desde a data de adopção da Norma são de 120. A média esperada da restante vida de trabalho dos empregados que participam no plano é de oito anos. A entidade tem adoptado uma política de reconhecer todos os ganhos e perdas actuariais imediatamente, como permitido pelo parágrafo 93.

O efeito do limite no parágrafo 155.b)iii) é como segue:

Ganhos actuariais acumulados líquidos não reconhecidos	*120*
Parte não reconhecida do passivo de transição (136 × 4/5)	*(109)*
Ganho máximo a ser reconhecido [parágrafo 155.b)iii)]	*11*

DATA DE EFICÁCIA

157. Esta Norma entra em vigor para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999, excepto conforme especificado nos parágrafos 159.-159.C. É encorajada a adopção mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a custos de benefícios de reforma para demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 1999, a entidade deve divulgar o facto de que aplica esta Norma em vez da IAS 19 *Benefícios dos Empregados* aprovada em 1993.

▼B

158. Esta Norma substitui a IAS 19 *Benefícios dos Empregados* aprovada em 1993.

159. O que se segue torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais ([1]) que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001:

a) a definição revista de activos do plano do parágrafo 7. e as respectivas definições de activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados e de apólice de seguros elegíveis; e

b) os requisitos de reconhecimento e mensuração relativos a reembolsos dos parágrafos 104.A., 128. e 129. e respectivas divulgações dos parágrafos 120.A.f)iv), 120.A.g)iv), 120.A.m) e 120.A.n)iii).

É encorajada a adopção mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma entidade deve divulgar esse facto.

159.A. A emenda do parágrafo 58.A. torna-se operacional para demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que terminem em ou após 31 de Maio de 2002. É encorajada a adopção mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma entidade deve divulgar esse facto.

159.B. Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos 32.A., 34.-34.B., 61. e 120.-121. a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar estas emendas a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela deve divulgar esse facto.

159.C. A opção dos parágrafos 93.A.-93.D. pode ser usada para períodos anuais que terminem em ou após 16 de Dezembro de 2004. Uma entidade que use a opção para períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2006 deve também aplicar as emendas dos parágrafos 32.A., 34.-34.B., 61. e 120.-121.

▼M8

159.D. Os parágrafos 7, 8 (b), 32B, 97, 98 e 111 foram alterados e o parágrafo 111A foi adicionado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos 7, 8(b), 32B aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos 97, 98, 111 e 111A às alterações dos benefícios ocorridas em ou após 1 de Janeiro de 2009.

160. A IAS 8 é aplicada quando uma entidade altera as suas políticas contabilísticas para reflectir as alterações especificadas nos parágrafos 159-159D. Ao aplicar essas alterações retrospectivamente, conforme requerido pela IAS 8, a entidade trata essas alterações como se tivessem sido aplicadas ao mesmo tempo que o resto da presente norma. A excepção consiste no facto de uma entidade poder divulgar as quantias exigidas pelo parágrafo 120A(p) à medida que as quantias são determinadas prospectivamente para cada período anual, a partir do primeiro período anual apresentado nas demonstrações financeiras em que a entidade tenha aplicado pela primeira vez as emendas ao parágrafo 120A.

([1]) Os parágrafos 159. e 159.A referem-se a «demonstrações financeiras anuais» em linha com uma linguagem mais explícita para a escrita de datas de eficácia adoptadas em 1998. O parágrafo 157. refere-se a «demonstrações financeiras».

▼**M5**

161. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 93A-93D, 106 (Exemplo) e 120A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 20

Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais

ÂMBITO ►M8 (1) ◄

1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios governamentais e na divulgação de outras formas de apoio governamental.

2. Esta Norma não trata de:

a) os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios governamentais em demonstrações financeiras que reflictam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementar de uma natureza semelhante;

▼M8

b) government assistance that is provided for an entity in the form of benefits that are available in determining taxable profit or tax loss, or are determined or limited on the basis of income tax liability. Examples of such benefits are income tax holidays, investment tax credits, accelerated depreciation allowances and reduced income tax rates;

▼B

c) a participação do governo na propriedade (capital) da entidade; e

d) os subsídios governamentais cobertos pela IAS 41 *Agricultura*.

DEFINIÇÕES

3. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Governo refere-se ao governo, agências do governo e organismos semelhantes, sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

Apoio governamental é a acção concebida pelo governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio governamental, para os fins desta Norma, não inclui os benefícios única e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Subsídios governamentais são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio governamental às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o governo que não possam ser distinguidas das transacções comerciais normais da entidade (2).

(1) No quadro dos *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, documento emitido em Maio de 2008, e a fim de assegurar a coerência com as outras IFRS, o Conselho alterou a terminologia utilizada nesta Norma do seguinte modo:
(a) «rendimento colectável» foi alterado para «lucro tributável ou perda fiscal»,
(b) «reconhecidos como rendimentos/gastos» foi alterado para «reconhecidos como lucros ou perdas»,
(c) «directamente creditados ao capital próprio» foi alterado para «reconhecidos fora dos lucros ou perdas»; e
(d) «revisão de uma estimativa contabilística» foi alterada para «alteração de uma estimativa contabilística».

(2) Ver também a SIC-10 *Apoios Governamentais —Sem Relação Específica com Actividades Operacionais*.

▼B

Subsídios relacionados com activos são subsídios governamentais cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

Subsídios relacionados com rendimentos são subsídios governamentais que não sejam os que estão relacionados com activos.

Empréstimos perdoáveis são empréstimos em que o mutuante se compromete a renunciar ao seu reembolso sob certas condições prescritas.

Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

4. O apoio governamental toma muitas formas variando quer na natureza da assistência dada quer nas condições que estão geralmente ligadas a ele. O propósito dos apoios pode ser o de encorajar uma entidade a seguir um certo rumo que ela normalmente não teria tomado se o apoio não fosse proporcionado.

5. A aceitação de apoio governamental por uma entidade pode ser significativo para a preparação das demonstrações financeiras por duas razões. Primeira, porque se os recursos tiverem sido transferidos, deve ser encontrado um método apropriado de contabilização para a transferência. Segunda, porque é desejável dar uma indicação da extensão pela qual a entidade beneficiou de tal apoio durante o período de relato. Isto facilita as comparações das demonstrações financeiras da entidade com as de períodos anteriores e com as de outras entidades.

6. Os subsídios governamentais são algumas vezes denominados por outros nomes, como dotações, subvenções ou prémios.

SUBSÍDIOS GOVERNAMENTAIS

7. Os subsídios governamentais, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

a) a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e

b) os subsídios serão recebidos.

8. Um subsídio governamental não é reconhecido até que haja segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido. O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas.

9. A maneira por que um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro, quer como redução de um passivo para com o governo.

10. Um empréstimo perdoável do governo é tratado como um subsídio governamental quando haja segurança razoável de que a entidade satisfará as condições de perdão do empréstimo.

▼M8

10.A. O benefício de um empréstimo governamental com uma taxa de juro inferior à do mercado é tratado como um subsídio governamental. O empréstimo deve ser reconhecido e aferido em conformidade com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros*: *Reconhecimento e Mensuração*. O benefício da taxa de juro inferior à do mercado deve ser medido como a diferença entre a quantia escriturada inicial do empréstimo determinada em conformidade com a IAS 39 e os proventos recebidos. O benefício é contabilizado em conformidade com a presente norma. A entidade deve ter em conta as condições e obrigações que foram, ou devem ser, satisfeitas ao identificar os custos que o benefício do empréstimo visa compensar.

▼B

11. Uma vez que o subsídio governamental seja reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

▼M8

12. Os subsídios governamentais devem ser reconhecidos como lucros ou perdas numa base sistemática durante os períodos nos quais a entidade reconhece como gastos os custos relativos, que os subsídios visam compensar.

13. Existem duas abordagens gerais relativamente à contabilidade dos subsídios governamentais: a abordagem pelo capital, ao abrigo da qual um subsídio é reconhecido fora dos lucros ou perdas, e a abordagem pelos rendimentos, no âmbito da qual um subsídio é reconhecido como lucro ou perda durante um ou mais períodos.

14. Aqueles que apoiam a abordagem pelo capital argumentam como se segue:

(a) os subsídios governamentais são um dispositivo de financiamento e devem ser tratados como tal na declaração da posição financeira em vez de serem reconhecidos como lucros ou perdas para compensar os itens de gastos que financiam. Porque não se espera qualquer reembolso, tais subsídios devem ser reconhecidos fora dos lucros ou perdas.

(b) é inapropriado reconhecer os subsídios governamentais como lucros ou perdas, dado que não são obtidos, mas representam, pelo contrário, um incentivo proporcionado pelo governo sem custos relacionados.

15. Os argumentos em suporte da abordagem pelos rendimentos são os seguintes:

(a) porque os subsídios do governo são recebimentos de uma fonte que não os accionistas, não devem ser reconhecidos directamente no capital próprio, mas devem ser reconhecidos nos lucros ou perdas em períodos adequados.

(b) os subsídios governamentais raramente são gratuitos. A entidade obtém-nos ao cumprir as suas condições e a satisfazer as obrigações previstas. Devem, por conseguinte, ser reconhecidos como lucros ou perdas durante os períodos nos quais a entidade reconhece como gastos os custos associados que o subsídio visa compensar.

(c) porque o rendimento e outros impostos são gastos, é lógico tratar igualmente os subsídios governamentais, que são uma extensão das políticas fiscais, como lucros ou perdas.

▼M8

16. É fundamental para a abordagem pelos rendimentos que os subsídios governamentais sejam reconhecidos como lucros ou perdas numa base sistemática durante os períodos nos quais a entidade reconhece como gastos os custos associados que o subsídio visa compensar. O reconhecimento dos subsídios governamentais como lucros ou perdas na base de recebimentos não está de acordo com o princípio contabilístico do acréscimo (ver IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*) e tal só seria aceitável se não existisse qualquer outra base para imputar os subsídios a períodos, que não fosse a de os imputar aos períodos em que são recebidos.

17. Na maioria dos casos, os períodos durante quais uma entidade reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio governamental podem ser determinados rapidamente. Desta forma, os subsídios concedidos para cobrir gastos específicos são reconhecidos como lucros ou perdas no mesmo período que os gastos relevantes. Do mesmo modo, os subsídios relacionados com os activos depreciáveis são geralmente reconhecidos em lucro ou perda durante os períodos e nas proporções nas quais o gasto de depreciação desses activos é reconhecido.

18. Os subsídios relacionados com os activos não depreciáveis podem também requerer o cumprimento de certas obrigações, sendo então reconhecidos em lucro ou perda durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Como exemplo, um subsídio de terrenos pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo em lucro ou perda durante a vida do edifício.

▼B

19. Os subsídios são algumas vezes recebidos como um pacote de ajudas financeiras ou fiscais a que está associado um certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e gastos que determinam os períodos durante os quais o subsídio será obtido. Pode ser apropriado imputar parte de um subsídio numa determinada base e parte numa outra.

▼M8

20. Um subsídio governamental que se torna recebível como compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para a finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer futuro custo relacionado deve ser reconhecido com lucro ou perda do período em que se tornar recebível.

21. Em algumas circunstâncias, um subsídio governamental pode ser concedido para a finalidade de dar suporte financeiro imediato a uma entidade e não como um incentivo para realizar dispêndios específicos. Tais subsídios podem ser limitados a uma entidade individual e podem não estar disponíveis para toda uma classe de beneficiários. Estas circunstâncias podem garantir o reconhecimento de um subsídio como lucro ou perda do período em que a entidade se qualificar para o receber, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

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

▼B

Subsídios governamentais não monetários

23. Um subsídio governamental pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio, quer o activo por esse justo valor. Um processo alternativo que algumas vezes se segue é o de registar tanto o activo como o subsídio por uma quantia nominal.

Apresentação de subsídios relacionados com activos

24. Os subsídios governamentais relacionados com activos, incluindo os subsídios não monetários pelo justo valor, devem ser apresentados ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ quer tomando o subsídio como rendimento diferido, quer deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do activo.

25. São vistos como alternativas aceitáveis dois métodos de apresentação nas demonstrações financeiras de subsídios (ou as partes apropriadas de subsídios) relacionadas com activos.

▼M8

26. Um método reconhece o subsídio como rendimentos diferidos que são reconhecidos como lucro ou perda numa base sistemática durante a vida útil do activo.

27. O outro método deduz o subsídio para chegar à quantia escriturada do activo. O subsídio é reconhecido como lucro ou perda durante a vida de um activo depreciável como um gasto de depreciação reduzido.

▼B

28. A compra de activos e o recebimento dos subsídios relacionados podem causar movimentos importantes no fluxo de caixa de uma entidade. Por esta razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em activos, tais movimentos são muitas vezes divulgados como itens separados na demonstração dos fluxos de caixa sem atender a se o subsídio é ou não deduzido do respectivo activo ►M5 para finalidades de apresentação na demonstração da posição financeira ◄.

Apresentação de subsídios relacionados com o rendimento

29. Os subsídios relacionados com rendimentos são algumas vezes apresentados como créditos na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄, quer separadamente, quer sob um título geral tal como «outros rendimentos»; alternativamente, eles são deduzidos ao relatar o gasto relacionado.

▼M5

29.A. Se uma entidade apresentar os componentes dos lucros ou prejuízos numa demonstração dos resultados separada, tal como descrito no parágrafo 81 da IAS 1 (tal como revista em 2007), ela apresenta os subsídios relacionados com rendimentos conforme exigido no parágrafo 29 nessa demonstração separada.

▼B

30. Os que apoiam o primeiro método reivindicam que não é apropriado compensar os elementos de rendimentos e de gastos e que a separação do subsídio dos gastos facilita a comparação com outros gastos não afectados por um subsídio. Pelo segundo método, é argumentado que os gastos poderiam muito bem não ter sido incorridos pela entidade se o subsídio não tivesse ficado disponível sendo por isso enganosa a apresentação do gasto sem compensar o subsídio.

▼B

31. Ambos os métodos são vistos como aceitáveis para a apresentação dos subsídios relacionados com rendimentos. A divulgação do subsídio pode ser necessária para a devida compreensão das demonstrações financeiras. É geralmente apropriada a divulgação do efeito do subsídio em qualquer item do rendimento ou do gasto que seja necessário divulgar separadamente.

Reembolso de subsídios governamentais

▼M8

32. Um subsídio governamental que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma alteração de uma estimativa contabilística (ver a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*). O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos deve ser aplicado em primeiro lugar contra qualquer crédito diferido não amortizado reconhecido com respeito ao subsídio. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como lucro ou perda. O reembolso de um subsídio relacionado com um activo deve ser reconhecido aumentando a quantia escriturada do activo ou reduzindo o saldo do rendimento diferido pela quantia reembolsável. A depreciação adicional acumulada que teria sido reconhecida como lucro ou perda até à data na ausência do subsídio deve ser reconhecida imediatamente como lucro ou perda.

▼B

33. Perante as circunstâncias que dão origem ao reembolso de um subsídio relacionada com um activo, pode ser necessário tomar em consideração a possível imparidade da nova quantia escriturada do activo.

APOIOS GOVERNAMENTAIS

34. Certas formas de apoio governamental que não possam ter um valor razoavelmente atribuído são excluídas da definição de apoio governamental dada no parágrafo 3, assim como as transacções com o governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

35. São exemplos de apoio que não podem de uma maneira razoável ter valor atribuído os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos e a concessão de garantias. Um exemplo de apoio que não pode ser distinguido das operações comerciais normais da entidade é o da política de aquisições do governo a qual seja responsável por parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível mas qualquer tentativa de segregar as actividades comerciais das do apoio governamental pode muito bem ser arbitrária.

36. O significado do benefício nos exemplos atrás pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas.

▼M8

_____

▼B

38. Nesta Norma, o apoio governamental não inclui o fornecimento de infra-estruturas através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de meios melhorados, tais como irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis numa base contínua e indeterminada para o benefício de toda uma comunidade local.

▼B

DIVULGAÇÃO

39. Devem ser divulgados os assuntos seguintes:

a) a política contabilística adoptada para os subsídios governamentais, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;

b) a natureza e a extensão dos subsídios governamentais reconhecidos nas demonstrações financeiras e a indicação de outras formas de apoio governamental de que a entidade tenha directamente beneficiado; e

c) condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio governamental que tenham sido reconhecidas.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

40. Uma entidade que adopte a Norma pela primeira vez deve:

a) cumprir os requisitos de divulgação, quando apropriados; e

b) ou:

i) ajustar as demonstrações financeiras pelas alterações na política contabilística de acordo com a IAS 8, ou

ii) aplicar as disposições contabilísticas da Norma só a subsídios ou a partes de subsídios que se tornem recebíveis ou reembolsáveis após a data de eficácia da Norma.

DATA DE EFICÁCIA

41. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1984.

▼M5

42. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, adicionou o parágrafo 29A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M8

43. O parágrafo 37 foi suprimido e o parágrafo 10A foi adicionado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente a empréstimos governamentais obtidos em períodos que começam em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

OBJECTIVO

1. Uma entidade pode levar a efeito actividades estrangeiras de duas maneiras. Pode ter transacções em moeda estrangeira ou pode ter unidades operacionais estrangeiras. Além disso, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda estrangeira. O objectivo desta Norma é prescrever como se deve incluir transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e como se deve transpor demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.

2. As principais questões prendem-se com a(s) taxa(s) de câmbio a usar e com o relato dos efeitos das alterações nas taxas de câmbio nas demonstrações financeiras.

ÂMBITO

3. Esta Norma deve ser aplicada ([1]):

   a) ao contabilizar transacções e saldos em moedas estrangeiras, excepto para as transacções e saldos de derivados que estejam dentro do âmbito da IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

   b) ao transpor os resultados e a posição financeira de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial; e

   c) ao transpor os resultados e a posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.

4. A IAS 39 aplica-se a muitos derivados em moeda estrangeira e, consequentemente, estes estão excluídos do âmbito desta Norma. Contudo, os derivados em moeda estrangeira que não estejam dentro do âmbito da IAS 39 (por exemplo, alguns derivados em moeda estrangeira que estão embutidos noutros contratos) encontram-se dentro do âmbito desta Norma. Além disso, esta Norma aplica-se quando uma entidade transpõe quantias relacionadas com derivados da sua moeda funcional para a sua moeda de apresentação.

5. Esta Norma não se aplica à contabilidade de cobertura de itens em moeda estrangeira, incluindo a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. A IAS 39 aplica-se à contabilidade de cobertura.

6. Esta Norma aplica-se à apresentação das demonstrações financeiras de uma entidade numa moeda estrangeira e estabelece os requisitos para que as demonstrações financeiras resultantes sejam descritas como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Para transposições de informação financeira para uma moeda estrangeira que não satisfaçam estes requisitos, esta Norma especifica a informação a divulgar.

7. Esta Norma não se aplica à apresentação numa demonstração dos fluxos de caixa resultantes de transacções numa moeda estrangeira nem à transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver a IAS 7 *Demonstrações dos Fluxos de Caixa*).

([1]) Ver também a SIC-7 *Introdução do Euro*.

▼B

DEFINIÇÕES

8. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Taxa de fecho é a taxa de câmbio à vista ►M5 no fim do período de relato ◄.

Diferença de câmbio é a diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio.

Taxa de câmbio é o rácio de troca de duas moedas.

Justo valor é a quantia pela qual um activo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

Moeda estrangeira é uma moeda que não seja a moeda funcional da entidade.

Unidade operacional estrangeira é uma entidade que seja subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal de uma entidade que relata, cujas actividades sejam baseadas ou conduzidas num país ou numa moeda que não seja o país ou a moeda da entidade que relata.

Moeda funcional é a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera.

Um *grupo* é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Itens monetários são unidades monetárias detidas e activos e passivos a receber ou a pagar num número fixado ou determinável de unidades de moeda.

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira é a quantia do interesse da entidade que relata nos activos líquidos dessa unidade operacional.

Moeda de apresentação é a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

Taxa de câmbio à vista é a taxa de câmbio para entrega imediata.

Elaboração das definições

Moeda funcional

9. O ambiente económico principal no qual uma entidade opera é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta caixa. Uma entidade considera os seguintes factores ao determinar a sua moeda funcional:

a) a moeda:

   i) que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes, esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços estão denominados e são liquidados), e

   ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam principalmente os preços de venda dos seus bens e serviços;

b) a moeda que influencia principalmente a mão-de-obra, o material e outros custos do fornecimento de bens e serviços (esta será muitas vezes a moeda na qual estes custos estão denominados e liquidados).

▼B

10. Os seguintes factores podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade:

a) a moeda na qual os fundos de actividades de financiamento (i.e., a emissão de instrumentos de dívida e de capital próprio) são gerados;

b) a moeda na qual os recebimentos relativos a actividades operacionais são normalmente retidos.

11. Os seguintes factores adicionais são considerados ao determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira, e se a sua moeda funcional for a mesma que a da entidade que relata (a entidade que relata, neste contexto, é a entidade que tem a unidade operacional estrangeira como subsidiária, sucursal, associada ou empreendimento conjunto):

a) se as actividades de uma unidade operacional estrangeira forem realizadas como extensão da entidade que relata, em vez de serem realizadas com um grau significativo de autonomia. Um exemplo da primeira situação é quando a unidade operacional estrangeira apenas vende bens importados da entidade que relata e remete os proventos para esta. Um exemplo da segunda situação é quando a unidade operacional acumula caixa e outros itens monetários, incorre em gastos, gera rendimento e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local;

b) se as transacções com a entidade que relata forem uma proporção alta ou baixa das actividades da unidade operacional estrangeira;

c) se os fluxos de caixa das actividades da unidade operacional estrangeira afectarem directamente os fluxos de caixa da entidade que relata e se estiverem facilmente disponíveis para serem remetidos à mesma;

d) se os fluxos de caixa resultantes das actividades da unidade operacional estrangeira forem suficientes para servir o cumprimento da dívida existente e normalmente esperada sem que sejam disponibilizados fundos pela entidade que relata.

12. Quando os indicadores atrás forem mistos e a moeda funcional não for óbvia, a gerência usa o seu julgamento para determinar a moeda funcional que mais fidedignamente representa os efeitos económicos das transacções, acontecimentos e condições subjacentes. Como parte desta abordagem, a gerência dá prioridade aos indicadores primários do parágrafo 9. antes de considerar os indicadores dos parágrafos 10. e 11., que foram concebidos para proporcionar evidência adicional de suporte para determinar a moeda funcional de uma entidade.

13. A moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a mesma. Em conformidade, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a não ser que ocorra uma alteração nessas transacções, acontecimentos e condições subjacentes.

14. Se a moeda funcional for a moeda de uma economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras da entidade são reexpressas em conformidade com a IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*. Uma entidade não pode evitar a reexpressão em conformidade com a IAS 29, por exemplo, ao adoptar como sua moeda funcional uma moeda diferente da moeda funcional determinada de acordo com esta Norma (tal como a moeda funcional da sua empresa-mãe).

▼B

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira

15. Uma entidade pode ter um item monetário que seja a receber de ou a pagar a uma unidade operacional estrangeira. Um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra num futuro previsível faz parte, em substância, do investimento líquido da entidade nessa unidade operacional estrangeira, sendo contabilizado em conformidade com os parágrafos 32. e 33. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimos de longo prazo. Não incluem contas a receber comerciais nem contas a pagar comerciais.

15.A. A entidade que tenha um item monetário a receber de ou a pagar a uma unidade operacional estrangeira, descrito no parágrafo 15., pode ser qualquer subsidiária do grupo. Por exemplo, uma entidade tem duas subsidiárias, A e B, sendo a subsidiária B uma unidade operacional estrangeira. A subsidiária A concede um empréstimo à subsidiária B. O empréstimo da subsidiária A a receber da subsidiária B fará parte do investimento líquido da entidade na subsidiária B, se a liquidação do empréstimo não estiver planeada nem for provável que venha a ocorrer num futuro previsível. Tal aplicar-se-á igualmente se a própria subsidiária A for uma unidade operacional estrangeira.

Itens monetários

16. A característica essencial de um item monetário é um direito de receber (ou uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Exemplos incluem: pensões e outros benefícios de empregados a serem pagos em numerário; provisões que devam ser liquidadas em numerário; e dividendos em numerário que sejam reconhecidos como um passivo. Da mesma forma, um contrato para receber (ou entregar) um número variável dos instrumentos de capital próprio da entidade ou uma quantidade variável de activos dos quais o justo valor a receber (ou a entregar) equivalha a um número fixo ou determinável de unidades monetárias é um item monetário. Pelo contrário, a característica essencial de um item não monetário é a ausência de um direito de receber (ou de uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Exemplos incluem: quantias pré-pagas de bens e serviços (por exemplo, a renda pré-paga); *goodwill*; activos intangíveis; inventários; activos fixos tangíveis; e provisões que devam ser liquidadas pela entrega de um activo não monetário.

RESUMO DA ABORDAGEM EXIGIDA POR ESTA NORMA

17. Ao preparar demonstrações financeiras, cada entidade — seja uma entidade autónoma, uma entidade com unidades operacionais estrangeiras (como uma empresa-mãe) ou uma unidade operacional estrangeira (como uma subsidiária ou uma sucursal) — determina a sua moeda funcional em conformidade com os parágrafos 9.-14. A entidade transpõe os itens de moeda estrangeira para a sua moeda funcional e relata os efeitos dessa transposição de acordo com os parágrafos 20.-37. e 50.

▼B

18. Muitas entidades que relatam compreendem um número de entidades individuais (por exemplo, um grupo é composto por uma empresa-mãe e uma ou mais subsidiárias). Vários tipos de entidades, sejam membros de um grupo ou diferentemente, podem ter investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos. Também podem ter sucursais. É necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que relata sejam transpostos para a moeda na qual a entidade que relata apresenta as suas demonstrações financeiras. Esta Norma permite que a moeda de apresentação de uma entidade que relata seja qualquer moeda (ou moedas). Os resultados e a posição financeira de qualquer entidade individual da entidade que relata e cuja moeda funcional difira da moeda de apresentação são transpostos de acordo com os parágrafos 38.-50.

19. Esta Norma também permite que uma entidade autónoma que prepare demonstrações financeiras ou uma entidade que prepare demonstrações financeiras separadas de acordo com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* apresente as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação da entidade diferir da sua moeda funcional, os seus resultados e posição financeira também são transpostos para a moeda de apresentação de acordo com os parágrafos 38.-50.

RELATO DE TRANSACÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA NA MOEDA FUNCIONAL

Reconhecimento inicial

20. Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que resultem de quando uma entidade:

a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;

b) pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam denominadas numa moeda estrangeira; ou

c) de outra forma adquire ou aliena activos ou incorre em ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

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

22. A data de uma transacção é a data na qual a transacção se qualifica inicialmente para reconhecimento de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime da taxa real à data da transacção; por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mês para todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorram durante esse período. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

▼M5

Relato no fim dos períodos de relato posteriores

▼B

23. ►M5 No fim de cada período de relato ◄:

a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;

b) os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção; e

c) os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso de taxas de câmbio à data em que o justo valor foi determinado.

24. A quantia escriturada de um item é determinada em conjunto com outras Normas relevantes. Por exemplo, os activos fixos tangíveis podem ser mensurados em termos de justo valor ou custo histórico de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Quer a quantia escriturada seja determinada na base do custo histórico, quer na base do justo valor, se a quantia for determinada numa moeda estrangeira, ela deve ser transposta para a moeda funcional de acordo com esta Norma.

25. A quantia escriturada de alguns itens é determinada pela comparação de duas ou mais quantias. Por exemplo, a quantia escriturada de inventários é a menor do custo e do valor realizável líquido de acordo com a IAS 2 *Inventários*. Da mesma forma, de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos,* a quantia escriturada de um activo para o qual exista a indicação de imparidade é a menor da sua quantia escriturada antes de considerar as possíveis perdas por imparidade e da sua quantia recuperável. Quando um tal activo é não monetário e é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia escriturada é determinada comparando:

a) o custo ou quantia escriturada, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que a quantia foi determinada (i.e., a taxa à data da transacção para um item mensurado em termos de custo histórico); e

b) o valor realizável líquido ou quantia recuperável, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que o valor foi determinado (por exemplo, a taxa de fecho ►M5 no fim do período de relato ◄).

O efeito desta comparação pode ser que uma perda por imparidade seja reconhecida na moeda funcional, mas não seja reconhecida na moeda estrangeira, ou vice-versa.

26. Quando estão disponíveis várias taxas de câmbio, a taxa usada é aquela pela qual os futuros fluxos de caixa representados pela transacção ou saldo poderiam ter sido liquidados se esses fluxos de caixa tivessem ocorrido na data da mensuração. Se a capacidade de câmbio entre duas moedas estiver temporariamente suspensa, a taxa usada é a primeira taxa subsequente pela qual os câmbios podem ser efectuados.

Reconhecimento de diferenças de câmbio

27. Tal como se refere no parágrafo 3., a IAS 39 aplica-se à contabilidade de cobertura para itens em moeda estrangeira. A aplicação da contabilidade de cobertura exige que uma entidade contabilize algumas diferenças de câmbio diferentemente do tratamento de diferenças de câmbio exigido nesta Norma. Por exemplo, a IAS 39 exige que as diferenças de câmbio em itens monetários que se qualifiquem como instrumentos de cobertura numa cobertura de fluxo de caixa sejam ►M5 inicialmente reconhecidas em outro rendimento integral ◄ até ao ponto em que a cobertura seja eficaz.

▼B

28. As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou da transposição de itens monetários a taxas diferentes daquelas a que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos lucros ou prejuízos do período em que ocorram, excepto tal como descrito no parágrafo 32.

29. Quando itens monetários resultam de uma transacção em moeda estrangeira e ocorre uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transacção e a data da liquidação, o resultado é uma diferença de câmbio. Quando a transacção é liquidada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transacção é liquidada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

30. Quando um ganho ou uma perda num item não monetário é ►M5 reconhecida em outro rendimento integral ◄, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser ►M5 reconhecida em outro rendimento integral ◄. Pelo contrário, quando um ganho ou uma perda com um item não monetário é reconhecido nos lucros ou prejuízos, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos.

31. Outras Normas exigem que alguns ganhos ou perdas sejam ►M5 reconhecidas em outro rendimento integral ◄. Por exemplo, a IAS 16 exige que alguns ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de activos fixos tangíveis sejam ►M5 reconhecidas em outro rendimento integral ◄. Quando um tal activo é mensurado numa moeda estrangeira, o parágrafo 23.c) desta Norma exige que a quantia revalorizada seja transposta usando a taxa à data em que o valor é determinado, resultando numa diferença de câmbio que também é ►M5 reconhecida em outro rendimento integral ◄.

32. As diferenças de câmbio resultantes de um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata (ver parágrafo 15.) devem ser reconhecidas nos lucros ou prejuízos nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata ou nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira, conforme apropriado. Nas demonstrações financeiras que incluam a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (por exemplo, as demonstrações financeiras consolidadas quando a unidade operacional estrangeira for uma subsidiária), essas diferenças de câmbio devem ser ►M5 reconhecidas inicialmente em outro rendimento integral e reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos ◄ aquando da alienação do investimento líquido de acordo com o parágrafo 48.

33. Quando um item monetário fizer parte do investimento líquido de uma unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata e estiver denominado na moeda funcional da entidade que relata, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira de acordo com o parágrafo 28. Se esse item estiver denominado na moeda funcional da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata de acordo com o parágrafo 28. Se esse item estiver denominado numa moeda diferente da moeda funcional, tanto da entidade que relata como da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata e nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira, de acordo com o parágrafo 28. Essas diferenças de câmbio são ►M5 reconhecidas em outro rendimento integral ◄ nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (i.e., as demonstrações financeiras nas quais a unidade operacional estrangeira está consolidada, proporcionalmente consolidada ou contabilizada usando o método da equivalência patrimonial).

▼B

34. Quando uma entidade mantiver os seus livros e registos numa moeda diferente da sua moeda funcional, no momento em que a entidade preparar as suas demonstrações financeiras, todas as quantias são transpostas para a moeda funcional de acordo com os parágrafos 20.-26. Isto resulta nas mesmas quantias na moeda funcional que teriam ocorrido se os itens tivessem sido registados inicialmente na moeda funcional. Por exemplo, os itens monetários são transpostos para a moeda funcional usando a taxa de fecho, e os itens não monetários que são mensurados numa base do custo histórico são transpostos usando a taxa de câmbio à data da transacção que resultou no seu reconhecimento.

Alteração na moeda funcional

35. Quando ocorrer uma alteração na moeda funcional de uma entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de transposição aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir da data da alteração.

36. Conforme referido no parágrafo 13., a moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a entidade. Em conformidade, uma vez determinada a moeda funcional, ela só pode ser alterada se ocorrer uma alteração nessas transacções, acontecimentos e condições subjacentes. Por exemplo, uma alteração na moeda que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços pode levar a uma alteração na moeda funcional de uma entidade.

37. O efeito de uma alteração na moeda funcional é contabilizado prospectivamente. Por outras palavras, uma entidade transpõe todos os itens para a nova moeda funcional usando a taxa de câmbio à data da alteração. As quantias transpostas resultantes para itens não monetários são tratadas como o seu custo histórico. ►**M5** As diferenças de câmbio resultantes da transposição de uma unidade operacional estrangeira anteriormente reconhecida em outro rendimento integral de acordo com os parágrafos 32 e 39(c) não são reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos até à alienação da unidade operacional. ◄

USO DE UMA MOEDA DE APRESENTAÇÃO DIFERENTE DA MOEDA FUNCIONAL

Transposição para a moeda de apresentação

38. Uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação diferir da moeda funcional da entidade, ela transpõe os seus resultados e posição financeira para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo contiver entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os resultados e a posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

39. Os resultados e posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:

a) os activos e passivos de cada ►**M5** demonstração da posição financeira ◄ apresentada (i.e., incluindo comparativos) devem ser transpostos ►**M5** à taxa de fecho na data dessa demonstração da posição financeira ◄;

b) os rendimentos e gastos de ►**M5** cada demonstração do rendimento integral ou demonstração dos resultados separada apresentada ◄ (i.e., incluindo comparativos) devem ser transpostos às taxas de câmbio nas datas das transacções; e

▼B

c) todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas ►M5 em outro rendimento integral ◄.

40. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio à data das transacções, por exemplo, uma taxa média do período, para transpor os itens de rendimentos e de gastos. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

41. As diferenças de câmbio referidas no parágrafo 39.c) resultam:

▼M5

a) da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transacções e de activos e passivos à taxa de fecho;

▼B

b) da transposição dos activos líquidos de abertura a uma taxa de fecho que difira da taxa de fecho anterior.

►M5 Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas nos lucros ou prejuízos porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das operações. A quantia cumulativa das diferenças de câmbio é apresentada num componente separado de capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira. Quando as diferenças de câmbio se relacionam com uma unidade operacional estrangeira que esteja consolidada mas não totalmente detida ◄, as diferenças de câmbio acumuladas resultantes da transposição e atribuíveis a ►M11 interesses que não controlam ◄ são imputadas a, e reconhecidas como parte de, ►M11 interesses que não controlam ◄ ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ consolidada.

42. Os resultados e posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:

a) todas as quantias (i.e., activos, passivos, itens de capital próprio, rendimento e gastos, incluindo comparativos) devem ser transpostas à taxa de fecho na data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ mais recente, excepto que

b) quando as quantias são transpostas para a moeda de uma economia não hiperinflacionária, as quantias comparativas devem ser aquelas que tenham sido apresentadas como quantias do ano corrente nas demonstrações financeiras relevantes do ano anterior (i.e., não ajustadas para alterações subsequentes no nível de preço ou alterações subsequentes nas taxas de câmbio).

43. Quando a moeda funcional de uma entidade é a moeda de uma economia hiperinflacionária, a entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29 antes de aplicar o método de transposição definido no parágrafo 42., excepto no caso de quantias comparativas que sejam transpostas para uma moeda de uma economia não hiperinflacionária [ver parágrafo 42.b)]. Quando a economia deixar de ser hiperinflacionária e a entidade já não reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29, ela deve usar como custos históricos para a transposição para a moeda de apresentação as quantias reexpressas ao nível de preço à data em que a entidade cessou de reexpressar as suas demonstrações financeiras.

▼B

Transposição de uma unidade operacional estrangeira

44. Os parágrafos 45.-47., além dos parágrafos 38.-43., aplicam-se quando os resultados e a posição financeira de uma unidade operacional estrangeira são transpostos para uma moeda de apresentação a fim de que a unidade operacional estrangeira possa ser incluída nas demonstrações financeiras da entidade que relata pela consolidação, consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial.

45. A incorporação dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira com os da entidade que relata segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos intragrupo e de transacções intragrupo de uma subsidiária (ver a IAS 27 e a IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*). Contudo, um activo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou activo) intragrupo sem que sejam mostrados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas. Isto resulta do facto de o item monetário representar um compromisso para converter uma moeda noutra e expor a entidade que relata a um ganho ou perda através das flutuações cambiais. ►M5 Em conformidade, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, essa diferença de câmbio é reconhecida nos lucros ou prejuízos ou, se derivar das circunstâncias descritas no parágrafo 32, é reconhecida em outro rendimento integral e acumulada num componente separado de capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira. ◄

46. Quando as demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira se referem a uma data diferente da data da entidade que relata, a unidade operacional estrangeira prepara muitas vezes demonstrações adicionais da mesma data que a data das demonstrações financeiras da entidade que relata. Quando tal não se verificar, ►M5 a IAS 27 permite o uso de uma data diferente desde que a diferença não seja superior a três meses e os ajustamentos sejam feitos para os efeitos de qualquer transacção significativa ou outros acontecimentos que ocorram entre as diferentes datas. ◄ Em tal caso, os activos e passivos da unidade operacional estrangeira são transpostos à taxa de câmbio na data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ da unidade operacional estrangeira. Os ajustamentos são feitos para alterações significativas nas taxas de câmbio até ►M5 no fim do período de relato ◄ da entidade que relata de acordo com a IAS 27. A mesma abordagem é usada na aplicação do método de equivalência patrimonial a associadas e empreendimentos conjuntos e na aplicação da consolidação proporcional a empreendimentos conjuntos de acordo com a IAS 28 *Investimentos em Associadas* e a IAS 31.

47. Qualquer *goodwill* proveniente da aquisição de uma unidade operacional estrangeira e quaisquer ajustamentos do justo valor nas quantias escrituradas de activos e passivos provenientes da aquisição dessa unidade operacional estrangeira serão tratados como activos e passivos da unidade operacional estrangeira. Desse modo, serão expressos na moeda funcional da unidade operacional estrangeira e serão transpostos à taxa de fecho de acordo com os parágrafos 39. e 42.

▼M11

Alienação ou alienação parcial de uma unidade operacional estrangeira

▼M5

48. Com a alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia cumulativa das diferenças de câmbio relacionadas com essa unidade operacional estrangeira, reconhecida em outro rendimento integral e acumulada num componente separado do capital próprio, deve ser reclassificada do capital próprio para os lucros ou prejuízos (como ajustamento de reclassificação) quando o ganho ou perda resultante da alienação for reconhecido (ver IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)).

▼**M11**

48.A. Além da alienação do interesse total de uma entidade numa unidade operacional estrangeira, os seguintes elementos são contabilizados como alienações mesmo que a entidade retenha um interesse numa ex-subsidiária, associada ou entidade conjuntamente controlada:

(a) a perda de controlo de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira;

(b) a perda de influência significativa sobre uma associada que inclua uma unidade operacional estrangeira; e

(c) a perda do controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada que inclua uma unidade operacional estrangeira.

48.B. Na alienação de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio relacionadas com a unidade operacional estrangeira que tenham sido atribuídas aos interesses que não controlam deve ser desreconhecida, mas não deve ser reclassificada nos lucros ou prejuízos.

48.C. Na alienação parcial de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reatribuir a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecida em outro rendimento integral aos interesses que não controlam nessa unidade operacional estrangeira. Em qualquer outra alienação parcial de uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reclassificar nos lucros ou prejuízos apenas a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecidas em outro rendimento integral.

48.D. Uma alienação parcial do interesse de uma entidade numa unidade operacional estrangeira é qualquer redução no interesse de propriedade de uma entidade numa unidade operacional estrangeira, excepto as reduções indicadas no parágrafo 48 A que sejam contabilizadas como alienações.

▼**M7**

49. Uma entidade pode alienar total ou parcialmente os seus interesses numa unidade operacional estrangeira pela venda, pela liquidação, pelo reembolso do capital por acções ou pelo abandono de parte ou da totalidade dessa entidade. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira, quer devido às suas próprias perdas ou por causa de uma imparidade reconhecida pelo investidor, não constitui uma alienação parcial. Em conformidade, nenhuma parte do ganho ou perda cambial reconhecida em outro rendimento integral é reclassificada nos lucros ou prejuízos no momento da redução.

▼**B**

EFEITOS FISCAIS DE TODAS AS DIFERENÇAS DE CÂMBIO

50. Os ganhos e perdas com transacções em moeda estrangeira e as diferenças de câmbio resultantes da transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade (incluindo uma unidade operacional estrangeira) para outra moeda podem ter efeitos fiscais. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* aplica-se a estes efeitos fiscais.

DIVULGAÇÃO

51. Nos parágrafos 53. e 55.-57., as referências a «moeda funcional» aplicam-se, no caso de um grupo, à moeda funcional da empresa-mãe.

▼B

52. As entidades devem divulgar:

a) a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos lucros ou prejuízos excepto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos de acordo com a IAS 39; e

▼M5

b) as diferenças de câmbio líquidas reconhecidas em outro rendimento integral e acumuladas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período.

▼B

53. Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, esse facto deve ser declarado, junto com a divulgação da moeda funcional e a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente.

54. Quando houver uma alteração na moeda funcional tanto da entidade que relata como de uma unidade operacional estrangeira significativa, esse facto e a razão para a alteração na moeda funcional devem ser divulgados.

55. Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda que seja diferente da sua moeda funcional, ela só deve descrever as demonstrações financeiras como conformes com as Normas Internacionais de Relato Financeiro se elas cumprirem todos os requisitos de cada Norma aplicável e de cada Interpretação dessas Normas aplicável, incluindo o método de transposição descrito nos parágrafos 39. e 42.

56. Por vezes, uma entidade apresenta as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que não seja a sua moeda funcional sem satisfazer os requisitos do parágrafo 55. Por exemplo, uma entidade pode converter noutra moeda apenas itens seleccionados das suas demonstrações financeiras. Ou uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária pode converter as demonstrações financeiras noutra moeda através da transposição de todos os itens à taxa de fecho mais recente. Essas conversões não estão em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, sendo necessárias as divulgações definidas no parágrafo 57.

57. Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que seja diferente tanto da sua moeda funcional como da sua moeda de apresentação e os requisitos do parágrafo 55. não são sejam satisfeitos, ela deve:

a) identificar claramente a informação como informação suplementar para distingui-la da informação que satisfaça as Normas Internacionais de Relato Financeiro;

b) divulgar a moeda na qual a informação suplementar seja apresentada; e

c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de transposição usado para determinar a informação suplementar.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

58. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼B

58.A. *Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira* (Emenda à IAS 21), emitida em Dezembro de 2005, tendo sido aditado o parágrafo 15.A e alterado o parágrafo 33. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo.

59. Uma entidade deve aplicar o parágrafo 47. prospectivamente a todas as aquisições que ocorram após o início do período de relato financeiro em que esta Norma seja aplicada pela primeira vez. É permitida a aplicação retrospectiva do parágrafo 47. a aquisições anteriores. Para a aquisição de uma unidade operacional estrangeira tratada prospectivamente mas que tenha ocorrido antes da data em que esta Norma tenha sido aplicada pela primeira vez, a entidade não deve reexpressar os anos anteriores e em conformidade pode, quando apropriado, tratar os ajustamentos no *goodwill* e no justo valor que resultem dessa aquisição como activos e passivos da entidade em vez de activos e passivos da unidade operacional estrangeira. Assim sendo, esses ajustamentos no *goodwill* e no justo valor ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio à data da aquisição.

60. Todas as outras alterações resultantes da aplicação desta Norma devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

▼M5

60.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 e 52. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M11

60.B. A IAS 27 (tal como emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) adicionou os parágrafos 48A—48D. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼B

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

61. Esta Norma substitui a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* (revista em 1993).

62. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

a) SIC-11 *Moeda Estrangeira — Capitalização de Perdas Resultantes de Desvalorizações Monetárias Bruscas*;

b) SIC-19 *Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo a IAS 21 e a IAS 29*; e

c) SIC-30 *Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação*.

▼M1

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 23

Custos de Empréstimos Obtidos

PRINCÍPIO NUCLEAR

1 Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica formam parte do custo desse activo. Outros custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto.

ÂMBITO

2 Uma entidade deve aplicar esta Norma na contabilização dos custos de empréstimos obtidos.

3 A Norma não trata do custo real ou imputado do capital próprio, incluindo o capital preferencial não classificado como passivo.

4 Uma entidade não tem a obrigação de aplicar a Norma a custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de:

(a) um activo que se qualifica mensurado pelo justo valor, por exemplo, um activo biológico; ou

(b) inventários que sejam fabricados, ou de outro modo produzidos, em grandes quantidades de uma forma repetitiva.

DEFINIÇÕES

5 Esta Norma usa os seguintes termos com os significados especificados:

Custos de empréstimos obtidos são os custos de juros e outros incorridos por uma entidade relativamente a pedidos de empréstimos de fundos.

Um *activo que se qualifica* é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda.

▼M8

6 Os custos de empréstimos obtidos incluem:

(a) gastos com juros calculados com base na utilização do método do juro efectivo, tal como descrito na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*;

(b) [eliminado]

(c) [eliminado]

(d) encargos financeiros respeitantes a locações financeiras reconhecidas de acordo com a IAS 17 *Locações*; e

(e) diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira na medida em que sejam consideradas um ajustamento dos custos com juros.

▼M1

7 Dependendo das circunstâncias, qualquer dos seguintes elementos podem constituir activos que se qualificam:

(a) inventários

(b) instalações industriais

▼M1

(c) instalações de geração de energia

(d) activos intangíveis

(e) propriedades de investimento.

Os activos financeiros, e os inventários que sejam fabricados, ou de outro modo produzidos, durante um curto período de tempo não são activos que se qualificam. Os activos que estejam prontos para o seu uso pretendido ou para a sua venda quando adquiridos não são activos que se qualificam.

RECONHECIMENTO

8 Uma entidade deve capitalizar os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica como parte do custo desse activo. Uma entidade deve reconhecer outros custos de empréstimos obtidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

9 Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica são incluídos no custo desse activo. Tais custos dos empréstimos obtidos são capitalizados como parte do custo do activo quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e os custos possam ser fiavelmente mensurados. Quando uma entidade aplicar a IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*, ela reconhece como gasto a parte dos custos de empréstimos obtidos que compensa a inflação durante o mesmo período, em conformidade com o parágrafo 21 dessa Norma.

Custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização

10 Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica são os custos de empréstimos obtidos que teriam sido evitados se o dispêndio no activo que se qualifica não tivesse sido feito. Quando uma entidade pede fundos emprestados especificamente com o fim de obter um determinado activo que se qualifica, os custos dos empréstimos obtidos que estejam relacionados directamente com esse activo que se qualifica podem ser prontamente identificados.

11 Pode ser difícil identificar um relacionamento directo entre certos empréstimos obtidos e um activo que se qualifica e determinar os empréstimos obtidos que poderiam de outra maneira ser evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a actividade financeira de uma entidade for centralmente coordenada. Também surgem dificuldades quando um grupo usa uma variedade de instrumentos de dívida para pedir fundos emprestados a taxas de juro variáveis e empresta esses fundos em bases variadas a outras entidades no grupo. Outras complicações surgem através do uso de empréstimos estabelecidos em ou ligados a moedas estrangeiras, quando o grupo opera em economias altamente inflacionárias, e de flutuações em taxas de câmbio. Como consequência, a determinação da quantia dos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição de um activo que se qualifica é difícil sendo de exigir o exercício de julgamento.

12 Na medida em que uma entidade peça fundos emprestados especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica, a entidade deve determinar a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento resultante do investimento temporário desses empréstimos.

▼M1

13 Os acordos de financiamento de um activo que se qualifica podem fazer com que uma entidade obtenha fundos emprestados e incorra em custos de empréstimos associados antes de alguns ou todos os fundos serem usados para dispêndios no activo que se qualifica. Em tais circunstâncias, os fundos são muitas vezes temporariamente investidos aguardando o seu dispêndio no activo que se qualifica. Ao determinar a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização durante um período, qualquer rendimento do investimento gerado de tais fundos é deduzido dos custos incorridos nos empréstimos obtidos.

14 Na medida em que uma entidade peça fundos emprestados de uma forma geral e os use com o fim de obter um activo que se qualifica, a entidade deve determinar a quantia de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização mediante a aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse activo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos obtidos feitos especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica. A quantia dos custos de empréstimos obtidos que uma entidade capitaliza durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante esse período.

15 Em algumas circunstâncias, é apropriado incluir todos os empréstimos obtidos da empresa-mãe e das suas subsidiárias quando seja calculada uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos; noutras circunstâncias, é apropriado para cada subsidiária usar uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos aplicáveis aos seus próprios empréstimos obtidos.

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

16 Quando a quantia escriturada ou o último custo esperado do activo que se qualifica exceda a sua quantia recuperável ou o seu valor realizável líquido, a quantia escriturada é reduzida ou anulada de acordo com as exigências de outras Normas. Em certas circunstâncias, a quantia da redução ou do abate é revertida de acordo com essas outras Normas.

Começo da capitalização

17 Uma entidade deve começar a capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica na data de começo. A data de começo da capitalização é a data em que a entidade passa a satisfazer todas as seguintes condições:

(a) incorre em dispêndios com o activo;

(b) incorre em custos de empréstimos obtidos; e

(c) realiza actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para a sua venda.

▼M1

18 Os dispêndios de um activo que se qualifica incluem somente os dispêndios que tenham resultado em pagamentos por caixa, transferência de outros activos ou a assunção de passivos que incorram em juros. Os dispêndios são reduzidos por quaisquer pagamentos progressivos recebidos e por subsídios recebidos relacionados com o activo (ver a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*). A quantia escriturada média do activo durante um período, incluindo os custos de empréstimos obtidos previamente capitalizados, é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.

19 As actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para a sua venda englobam mais do que a construção física do activo. Elas englobam o trabalho técnico e administrativo anterior ao começo da construção física, tais como as actividades associadas à obtenção de licenças antes do começo da construção física. Porém, tais actividades excluem a detenção de um activo quando nenhuma produção ou desenvolvimento que altere a condição do activo esteja a ter lugar. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto o terreno esteja em desenvolvimento são capitalizados durante o período em que as actividades relacionadas com o desenvolvimento estejam a decorrer. Porém, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto os terrenos adquiridos para fins de construção sejam detidos sem qualquer actividade associada de desenvolvimento não são qualificáveis para capitalização.

Suspensão da capitalização

20 Uma entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos obtidos durante períodos prolongados em que suspenda o desenvolvimento activo de um activo que se qualifica.

21 Uma entidade poderá incorrer em custos de empréstimos obtidos durante um período prolongado em que suspenda as actividades necessárias para preparar um activo para o seu uso pretendido ou para a sua venda. Tais custos são custos de detenção de activos parcialmente concluídos e não são qualificáveis para capitalização. Porém, uma entidade não suspende normalmente a capitalização de custos de empréstimos obtidos durante um período em que realize trabalho técnico e administrativo substancial. Uma entidade também não suspende a capitalização de custos de empréstimos obtidos quando uma demora temporária seja uma parte necessária do processo de preparar um activo para o seu uso pretendido ou para a sua venda. Por exemplo, a capitalização continua durante o período prolongado em que os níveis altos das águas atrasam a construção de uma ponte, se esses níveis de água altos forem usuais durante o período da construção na região geográfica envolvida.

Cessação da capitalização

22 Uma entidade deve cessar a capitalização de custos de empréstimos obtidos quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo que se qualifica para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas.

23 Um activo está normalmente pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda quando a construção física do activo estiver concluída ainda que o trabalho administrativo de rotina possa continuar. Se modificações menores, tais como a decoração de uma propriedade conforme as especificações do comprador ou do utente, sejam tudo o que está por completar, isto indica que substancialmente todas as actividades estão concluídas.

▼M1

24 Quando uma entidade concluir a construção de um activo que se qualifica por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras partes, a entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos obtidos quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas.

25 Um parque empresarial compreendendo vários edifícios em que cada um deles pode ser usado individualmente é um exemplo de um activo que se qualifica relativamente ao qual cada parte está em condições de ser usada embora a construção continue noutras partes. Um exemplo de um activo que se qualifica que necessita de estar concluído antes que cada parte possa ser usada é uma instalação industrial que envolve vários processos que devem ser executados sequencialmente em diferentes partes da fábrica dentro do mesmo local, tal como uma laminagem de aço.

DIVULGAÇÃO

26 Uma entidade deve divulgar:

(a) a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e

(b) a taxa de capitalização usada para determinar a quantia dos custos dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

27 Quando a aplicação desta Norma constituir uma alteração na política contabilística, uma entidade deve aplicar a Norma a custos de empréstimos obtidos relacionados com activos que se qualificam cuja data de começo da capitalização seja em ou após a data de eficácia.

28 Porém, uma entidade pode designar qualquer data antes da data de eficácia e aplicar a Norma a custos de empréstimos obtidos relacionados com todos os activos que se qualificam cuja data de começo da capitalização seja em ou após essa data.

DATA DE EFICÁCIA

29 Uma entidade deve aplicar a Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a Norma a partir de uma data antes de 1 de Janeiro de 2009, ela deve divulgar esse facto.

▼M8

29A O parágrafo 6 foi alterado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼M1

RETIRADA DA IAS 23 (REVISTA EM 1993)

30 Esta Norma substitui a IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* revista em 1993.

▼M26

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 24

Divulgações de Partes Relacionadas

OBJECTIVO

1 O objectivo desta Norma é assegurar que as demonstrações financeiras de uma entidade contenham as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que a sua posição financeira e lucros ou prejuízos possam ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos pendentes, incluindo compromissos, com tais partes.

ÂMBITO

2 **Esta Norma deve ser aplicada ao:**

(a) identificar relacionamentos e transacções com partes relacionadas;

(b) identificar saldos pendentes, incluindo compromissos, entre uma entidade e as suas partes relacionadas;

(c) identificar as circunstâncias em que é exigida a divulgação dos itens das alíneas a) e b); e

(d) determinar as divulgações a fazer relativamente a esses itens.

3 **Esta Norma exige a divulgação de relacionamentos, transacções e saldos pendentes, incluindo compromissos, com partes relacionadas nas demonstrações financeiras consolidadas e separadas de uma empresa-mãe, empreendedor ou investidor apresentadas em conformidade com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*. Esta Norma é também aplicável às demonstrações financeiras individuais.**

4 As transacções com partes relacionadas e os saldos pendentes com outras entidades de um grupo são divulgados nas demonstrações financeiras de uma entidade. As transacções e saldos pendentes com partes relacionadas intragrupo são eliminados na preparação das demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

FINALIDADE DAS DIVULGAÇÕES DE PARTES RELACIONADAS

5 Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e negócios. Por exemplo, as entidades realizam frequentemente partes das suas actividades através de subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas. Nestas circunstâncias, a entidade tem a capacidade de afectar as políticas financeiras e operacionais da investida por via da presença de controlo, controlo conjunto ou influência significativa.

6 Um relacionamento com partes relacionadas pode ter um efeito nos lucros ou prejuízos e na posição financeira de uma entidade. As partes relacionadas podem efectuar transacções que partes não relacionadas não realizariam. Por exemplo, uma entidade que venda bens à sua empresa-mãe pelo custo poderá não vender nesses termos a outro cliente. Além disso, as transacções entre partes relacionadas podem não ser feitas pelas mesmas quantias que entre partes não relacionadas.

▼M26

7 Os lucros ou prejuízos e a posição financeira de uma entidade podem ser afectados por um relacionamento com partes relacionadas mesmo que não ocorram transacções com partes relacionadas. A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afectar as transacções da entidade com outras partes. Por exemplo, uma subsidiária pode cessar relações com um parceiro comercial aquando da aquisição pela empresa-mãe de uma subsidiária colega dedicada à mesma actividade que o parceiro comercial anterior. Como alternativa, uma parte pode abster-se de agir por causa da influência significativa de outra — por exemplo, uma subsidiária pode ser instruída pela sua empresa-mãe a não se dedicar a actividades de pesquisa e desenvolvimento.

8 Por estas razões, o conhecimento das transacções, saldos pendentes, incluindo compromissos, e relacionamentos com partes relacionadas pode afectar as avaliações das suas operações pelos utentes, incluindo avaliações dos riscos e de oportunidades que se deparem à entidade.

DEFINIÇÕES

9 **Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:**

Uma *parte relacionada* é uma pessoa ou entidade relacionada com a entidade que está a preparar as suas demonstrações financeiras (referida nesta Norma como a «entidade relatora»).

(a) uma pessoa ou um membro íntimo da sua família é relacionado com uma entidade relatora se:

(i) tiver o controlo ou controlo conjunto da entidade relatora;

(ii) tiver uma influência significativa sobre a entidade relatora; ou

(iii) for membro do pessoal-chave da gerência da entidade relatora ou de uma empresa-mãe dessa entidade relatora;

(b) uma entidade é relacionada com uma entidade relatora se estiver cumprida qualquer uma das seguintes condições:

(i) a entidade e a entidade relatora são membros de um mesmo grupo (o que implica que as empresas-mãe, subsidiárias e subsidiárias colegas estão relacionadas entre si);

(ii) uma entidade é associada ou constitui um empreendimento comum da outra entidade (ou é associada ou constitui um empreendimento comum de um membro de um grupo a que pertence a outra entidade);

(iii) ambas as entidades são empreendimentos comuns da mesma parte terceira;

(iv) uma entidade representa um empreendimento comum da entidade terceira e a outra entidade é associada da entidade terceira;

(v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego a favor dos empregados da entidade relatora ou de uma entidade relacionada com a entidade relatora. Se uma entidade relatora for ela própria um plano desse tipo, os empregadores promotores são também relacionados com a entidade relatora;

▼M26

(vi) a entidade é controlada ou conjuntamente controlada por uma pessoa identificada na alínea a);

(vii) uma pessoa identificada na alínea (a)(i) detém uma influência significativa sobre a entidade ou é membro do pessoal-chave da gerência da entidade (ou de uma empresa-mãe da entidade).

Uma *transacção com partes relacionadas* é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre uma entidade relatora e uma entidade relacionada, independentemente de haver ou não um débito de preço.

Membros íntimos da família de uma pessoa são aqueles membros da família que se espera possam influenciar ou ser influenciados por essa pessoa nos seus negócios com a entidade, incluindo:

(a) os filhos e o cônjuge ou parceiro doméstico da pessoa em causa;

(b) os filhos do cônjuge ou parceiro doméstico da pessoa em causa; e

(c) os dependentes da pessoa em causa ou do seu cônjuge ou parceiro doméstico.

Remuneração inclui todos os benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*), incluindo os benefícios dos empregados a que se aplica a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*. Os benefícios dos empregados são todas as formas de retribuição paga, pagável ou proporcionada pela entidade, ou por conta da entidade, em troca de serviços prestados à entidade. Incluem também as retribuições pagas em nome de uma entidade empresa-mãe com respeito à entidade. A remuneração inclui:

(a) benefícios a curto prazo de empregados, tais como ordenados, salários e contribuições para a segurança social, licença anual paga e baixa por doença paga, participação nos lucros e bónus (se pagáveis num período de doze meses após o fim do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados em actividade;

(b) benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;

(c) outros benefícios a longo prazo de empregados, incluindo licença por anos de serviço ou licença sabática, benefícios por jubileu ou outros benefícios ligados à antiguidade no serviço, benefícios de invalidez a longo prazo e, se não forem pagáveis na totalidade num período de doze meses após o final do período, participação nos lucros, bónus e remuneração diferida;

(d) benefícios de cessação de emprego; e

(e) pagamento com base em acções.

Controlo é o poder de orientar as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.

▼M26

Controlo conjunto **é a partilha do controlo, acordada contratualmente, de uma actividade económica.**

Pessoal chave de gerência **são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, directa ou indirectamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.**

Influência significativa **é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais de uma entidade, mas não é o controlo sobre essas políticas. Influência significativa pode ser obtida por posse de acções, estatuto ou acordo.**

Administração pública **refere-se à administração pública e às suas agências e organismos similares, sejam eles locais, nacionais ou internacionais.**

Uma *entidade relacionada com o Estado* é uma entidade controlada, controlada conjuntamente ou sob a influência significativa de uma administração pública.

10 Ao considerar cada possível relacionamento com partes relacionadas, a atenção é dirigida para a substância do relacionamento e não meramente para a sua forma legal.

11 No contexto desta Norma, não são partes relacionadas:

(a) duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal-chave da gerência em comum ou por um membro do pessoal-chave da gerência de uma entidade ter influência significativa sobre a outra entidade.

(b) dois empreendedores simplesmente por partilharem o controlo conjunto sobre um empreendimento conjunto.

(c) (i) entidades que proporcionam financiamentos,

(ii) sindicatos,

(iii) empresas de serviços públicos, e

(iv) departamentos e agências de uma administração pública que não exercem controlo, controlo conjunto ou influência significativa sobre a entidade relatora.

simplesmente em virtude dos seus negócios normais com uma entidade (embora possam afectar a liberdade de acção de uma entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões).

(d) um cliente, fornecedor, franchisador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transaccione um volume de negócios significativo, meramente em virtude da dependência económica resultante.

12 Na definição de uma parte relacionada, tanto os associados como os empreendimentos conjuntos incluem as respectivas subsidiárias. Assim, por exemplo, uma subsidiária de uma associada e um investidor que disponha de uma influência significativa sobre essa associada são partes relacionadas entre si.

▼**M26**

DIVULGAÇÕES

Todas as entidades

13 **Os relacionamentos entre uma empresa-mãe e as suas subsidiárias devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transacções entre elas. Uma entidade deve divulgar o nome da sua empresa-mãe e, se for diferente, da parte controladora final. Se nem a empresa-mãe da entidade nem a parte controladora final produzirem demonstrações financeiras disponíveis para uso público, deve também ser divulgado o nome da empresa-mãe superior seguinte que as produza.**

14 Para permitir aos utentes de demonstrações financeiras ter uma visão acerca dos efeitos dos relacionamentos com partes relacionadas numa entidade, é apropriado divulgar o relacionamento com partes relacionadas onde exista controlo, tenha havido ou não transacções entre as partes relacionadas.

15 O requisito de divulgação dos relacionamentos com partes terceiras entre uma empresa-mãe e as suas subsidiárias é adicional aos requisitos de divulgação impostos pelas IAS 27, IAS 28 *Investimentos em Associadas* e IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.

16 O parágrafo 13 faz referência à empresa-mãe superior seguinte. Essa referência respeita à primeira empresa-mãe do grupo, acima da empresa-mãe imediata, que produz demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público.

17 **Uma entidade deve divulgar a remuneração do pessoal-chave da gerência no total e para cada uma das seguintes categorias:**

(a) benefícios a curto prazo de empregados;

(b) benefícios pós-emprego;

(c) outros benefícios a longo prazo;

(d) benefícios de cessação de emprego; e

(e) pagamento com base em acções.

18 **Se uma entidade tiver levado a cabo transacções com partes relacionadas durante os períodos abrangidos pelas demonstrações financeiras, deve divulgar a natureza do relacionamento com essas partes, assim como informação sobre as transacções e saldos pendentes, incluindo compromissos, necessária para a compreensão do potencial efeito do relacionamento nas demonstrações financeiras por parte dos respectivos utentes. Estes requisitos de divulgação são adicionais aos previstos no parágrafo 17. No mínimo, as divulgações devem incluir:**

(a) a quantia das transacções;

(b) a quantia dos saldos pendentes, incluindo compromissos, e:

(i) os seus termos e condições, incluindo se estão ou não seguros, e a natureza da retribuição a ser proporcionada aquando da liquidação; e

(ii) pormenores de quaisquer garantias dadas ou recebidas;

▼M26

(c) provisões para dívidas duvidosas relacionadas com a quantia dos saldos pendentes; e

(d) os gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou duvidosas devidas por partes relacionadas.

19 **As divulgações exigidas no parágrafo 18 devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias:**

(a) a empresa-mãe;

(b) entidades com controlo conjunto ou influência significativa sobre a entidade;

(c) subsidiárias;

(d) associadas;

(e) empreendimentos conjuntos nos quais a entidade seja um empreendedor;

(f) pessoal-chave da gerência da entidade ou da respectiva entidade-mãe; e

(g) outras partes relacionadas.

20 A classificação de quantias a pagar a, e a receber de, partes relacionadas em diferentes categorias conforme exigido no parágrafo 19 é uma extensão do requisito de divulgação determinado na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* relativamente à informação a apresentar na demonstração da posição financeira ou nas notas. As categorias são alargadas para proporcionar uma análise mais exaustiva dos saldos das partes relacionadas e aplicam-se a transacções com partes relacionadas.

21 Seguem-se exemplos de transacções que são divulgadas se forem feitas com uma parte relacionada:

(a) compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);

(b) compras ou vendas de imóveis e outros activos;

(c) prestação ou recepção de serviços;

(d) locações;

(e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;

(f) transferências segundo acordos de licenciamento.

(g) transferências ao abrigo de acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);

(h) prestação de garantias ou de colaterais;

(i) compromissos no sentido de fazer algo se um determinado evento ocorrer ou não ocorrer no futuro, nomeadamente contratos executórios (*) (reconhecidos e não reconhecidos); e

(*) A IAS 37 *Provisões, passivos eventuais e activos contingentes* define os contratos executórios como contratos pelos quais nenhuma das partes cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão.

▼M26

(j) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome dessa parte relacionada.

22 A participação de uma empresa-mãe ou subsidiária num plano de benefícios definidos que partilha riscos entre entidades de grupo é uma transacção entre partes relacionadas (ver o parágrafo 34B da IAS 19).

23 As divulgações de que as transacções com partes relacionadas foram feitas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transacções em que não existe relacionamento entre as partes são feitas apenas se esses termos puderem ser comprovados.

24 **Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados de forma agregada, excepto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade.**

Entidades ligadas à administração pública

25 **Uma entidade relatora está isenta dos requisitos de divulgação do parágrafo 18 no que respeita às transacções e saldos pendentes, incluindo compromissos, com as seguintes partes relacionadas:**

(a) uma administração pública que controle, controle conjuntamente ou tenha influência significativa sobre a entidade relatora; e

(b) outra entidade que seja parte relacionada pelo facto de a mesma administração pública controlar, controlar conjuntamente ou ter influência significativa tanto sobre a entidade relatora quanto sobre essa outra entidade.

26 **Se uma entidade relatora aplicar a isenção prevista no parágrafo 25, deve divulgar os seguintes elementos no que respeita às transacções e aos respectivos saldos pendentes referidos nesse parágrafo:**

(a) nome da administração pública e natureza da sua relação com a entidade relatora (isto é, controlo, controlo conjunto ou influência significativa);

(b) a seguinte informação, com um grau de pormenor suficiente para permitir aos utentes das demonstrações financeiras da entidade a compreensão dos efeitos das transacções com a parte relacionada nessas demonstrações financeiras:

(i) natureza e quantia de cada transacção individualmente significativa; e

(ii) em relação a outras transacções que sejam no seu conjunto mas não individualmente significativas, uma indicação qualitativa ou quantitativa da respectiva dimensão. Os tipos de transacção em causa incluem as transacções referidas no parágrafo 21.

27 Ao utilizar o seu julgamento para decidir do nível de pormenor a divulgar em conformidade com os requisitos do parágrafo 26(b), a entidade relatora deve tomar em consideração o grau de proximidade com a parte relacionada e outros factores relevantes para a determinação do nível de relevância das transacções, verificando nomeadamente se são:

(a) significativas em termos de dimensão;

(b) conduzidas em condições que não são as condições de mercado;

▼**M26**

(c) distintas das operações comerciais normais, como a aquisição ou alienação de empresas;

(d) divulgadas a autoridades de regulação ou de supervisão;

(e) comunicadas à gerência de topo;

(f) sujeitas a aprovação pelos accionistas.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

28 Uma entidade deve aplicar esta Norma de forma retroactiva aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. É permitida a aplicação mais cedo, tanto da Norma no seu todo como da isenção parcial prevista nos parágrafos 25-27 no que respeita às entidades ligadas à administração pública. Se uma entidade aplicar esta Norma no seu todo ou essa isenção parcial a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2011, deve divulgar esse facto.

RETIRADA DA IAS 24 (2003)

29 Esta Norma substitui a IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* (conforme revista em 2003).

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 26

Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma

ÂMBITO

1. Esta Norma deve ser aplicada nas demonstrações financeiras dos planos de benefícios de reforma sempre que tais demonstrações financeiras forem preparadas.

2. Os planos de benefícios de reforma são muitas vezes referidos por vários outros nomes, tais como «esquemas de pensão», «esquemas supra anuais» ou «esquemas de benefício de reforma». Esta Norma vê um plano de benefício de reforma como uma entidade de relato separada da dos empregadores dos participantes no plano. Todas as outras Normas se aplicam às demonstrações financeiras de planos que não sejam derrogadas por esta Norma.

3. Esta Norma trata da contabilização e relato do plano para todos os participantes como um grupo. Não trata de relatórios para participantes individuais acerca dos seus direitos de benefícios de reforma.

4. A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* está conotada com a determinação do custo de benefícios de reforma nas demonstrações financeiras de empregadores que tenham planos. Daqui que esta Norma seja complementar da IAS 19.

5. Os planos de benefícios de reforma podem ser definidos como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido. Muitos requerem a criação de fundos separados, que podem ou não ter identidade jurídica separada e podem não ter *trustees,* a quem são feitas as contribuições e pelos quais são pagos os benefícios de reforma. Esta Norma aplica-se independentemente de tal fundo estar ou não criado e independentemente de existir ou não trustees.

6. Os planos de benefícios de reforma com activos investidos em empresas de seguros estão sujeitos aos mesmos requisitos contabilísticos e de afectação de activos *(funding)* que os acordos investidos de maneira privada. Concordantemente, eles situam-se no âmbito desta Norma a menos que o contrato com a empresa de seguros esteja em nome de um determinado participante ou de um grupo de participantes e a obrigação de benefícios de reforma seja exclusivamente da responsabilidade da empresa de seguros.

7. Esta Norma não trata de outras formas de benefícios de emprego, tais como indemnizações por cessação de emprego, acordos de retribuição diferida, benefícios aos que deixam a entidade após longos anos de serviço, planos especiais de reforma antecipada ou de redundância, planos de saúde e de bem-estar ou planos de bonificações/-gratificações. Os acordos tipo segurança social do governo também são excluídos do âmbito desta Norma.

▼B

DEFINIÇÕES

8. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Planos de benefícios de reforma são acordos, pelos quais uma entidade proporciona benefícios aos empregados na ou após a cessação do serviço (quer na forma de um rendimento anual, quer como uma quantia total) quando tais benefícios, ou as contribuições para eles, puderem ser determinados ou estimados de antemão em relação à reforma a partir das cláusulas de um documento ou das práticas da entidade.

Planos de contribuição definida são planos de benefícios de reforma pelos quais as quantias a serem pagas como benefícios de reforma são determinadas pelas contribuições para um fundo juntamente com os respectivos ganhos de investimento.

Planos de benefícios definidos são planos de benefícios de reforma pelos quais as quantias a serem pagas como benefício de reforma são geralmente determinadas por referência a uma fórmula usualmente baseada nos ganhos do empregado e/ou nos anos de serviço.

Contribuição para o fundo é a transferência de activos para uma entidade (o *fundo*) separada da entidade do empregador para satisfazer obrigações futuras de pagamento dos benefícios de reforma.

Para os fins desta Norma são também usados os termos seguintes:

Participantes são os membros de um plano de benefícios de reforma bem como outros que tenham direito a benefícios segundo o plano.

Activos líquidos disponíveis para benefícios são os activos menos os passivos de um plano que não sejam o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.

Valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos é o valor presente dos pagamentos esperados através de um plano de benefícios de reforma a empregados existentes e antigos, atribuível aos serviços já prestados.

Benefícios adquiridos (conferidos) são benefícios cujos direitos, de acordo com as condições de um plano de benefício de reforma, não estejam condicionados a emprego continuado.

9. Alguns planos de benefícios de reforma têm patrocinadores diferentes dos empregadores; esta Norma também se aplica às demonstrações financeiras desses planos.

10. A maior parte dos planos de benefícios de reforma é baseada em acordos formais. Alguns planos são informais mas adquiriram um grau de obrigação como resultado das práticas estabelecidas do empregador. Enquanto que alguns planos permitem ao empregador limitar as suas obrigações fixadas nos planos, geralmente é difícil para um empregador cancelar um plano se quiser reter os empregados. O mesmo regime de contabilidade e relato aplica-se tanto a um plano informal como a um plano formal.

▼B

11. Muitos planos de benefícios de reforma proporcionam o estabelecimento de fundos separados para os quais são feitas contribuições e dos quais são pagos benefícios. Tais fundos podem ser administrados por terceiras partes que actuam independentemente na gestão dos activos do fundo. Essas terceiras partes são chamadas *trustees* em alguns países. O termo *trustee* é usado nesta Norma para descrever tais terceiras partes sem atenção a se se formou ou não *trust*.

12. Os planos de benefícios de reforma são normalmente descritos quer como planos de contribuição definida, quer como planos de benefícios definidos, tendo cada um deles as suas próprias características distintas. Existem ocasionalmente planos que contêm características de ambos. Tais planos híbridos consideram-se que são planos de benefícios definidos para os fins desta Norma.

PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA

13. As demonstrações financeiras de um plano de contribuição definida devem conter uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma descrição da política de constituição do fundo.

14. Por um plano de contribuição definida, a quantia dos benefícios futuros de um participante é determinada pelas contribuições pagas pelo empregador, pelo participante, ou por ambos, e pela eficiência operacional e ganhos de investimento do fundo. As obrigações do empregador são geralmente desoneradas pelas contribuições para o fundo. Não é normalmente necessário o conselho de um actuário, se bem que tal conselho seja algumas vezes utilizado para estimar os benefícios futuros que possam ser atingíveis com base nas contribuições actuais e nos níveis de variação das contribuições futuras e ganhos do investimento.

15. Os participantes estão interessados nas actividades do plano porque elas afectam directamente o nível dos seus benefícios futuros. Os participantes estão interessados em saber se as contribuições foram recebidas e se foi exercido controlo apropriado para proteger os direitos dos beneficiários. Um empregador está interessado no funcionamento eficiente e adequado do plano.

16. O objectivo do relatório de um plano de contribuição definida é proporcionar periodicamente informação acerca do plano e do desempenho dos seus investimentos. Esse objectivo é geralmente atingido ao serem proporcionadas demonstrações financeiras incluindo o seguinte:

a) uma descrição das actividades significativas do período e o efeito de quaisquer alterações relacionadas com o plano, e com os seus membros e seus termos e condições;

b) demonstrações relatando sobre as operações e o desempenho dos investimentos do período e a posição financeira do plano no fim do período; e

c) uma descrição das políticas de investimento.

PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

17. As demonstrações financeiras de um plano de benefícios definidos devem conter ou:

a) uma demonstração que mostre:

i) os activos líquidos disponíveis para benefícios,

▼B

ii) o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, distinguindo entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos, e

iii) o excesso ou o défice resultante; ou

b) uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios incluindo ou:

i) uma nota a divulgar o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, distinguindo entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos, ou

ii) uma referência a esta informação num relatório actuarial que a acompanhe.

Se uma avaliação actuarial não tiver sido preparada à data das demonstrações financeiras, a avaliação mais recente deve ser usada como base e divulgada a data da avaliação.

18. Para os fins do parágrafo 17., o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos deve ser baseado nos benefícios prometidos segundo as cláusulas do plano, sobre os serviços prestados até à data usando quer níveis de salário corrente, quer níveis de salário projectado com divulgação da base usada. O efeito de quaisquer alterações nos pressupostos actuariais que tenha tido um efeito significativo no valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos deve também ser divulgado.

19. As demonstrações financeiras devem explicar a relação entre o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos e os activos líquidos disponíveis para benefícios e a política da constituição do fundo de benefícios prometidos.

20. Por um plano de benefícios definidos, o pagamento dos benefícios de reforma prometidos depende da posição financeira do plano e da capacidade dos contribuintes fazerem contribuições futuras para o plano assim como o desempenho do investimento e eficiência operacional do plano.

21. Um plano de benefícios definidos necessita do conselho periódico de um actuário para determinar a condição financeira do plano, rever os pressupostos e recomendar níveis de contribuição futura.

22. O objectivo do relatório de um plano de benefícios definidos é periodicamente proporcionar informação acerca dos recursos e actividades do plano que seja útil na determinação das relações entre a acumulação de recursos e os benefícios do plano ao longo do tempo. Este objectivo é geralmente atingido ao serem proporcionadas demonstrações financeiras incluindo o seguinte:

a) uma descrição das actividades significativas do período e o efeito de quaisquer alterações relacionadas com o plano, e com os seus membros e seus termos e condições;

b) demonstrações relatando sobre as operações e o desempenho dos investimentos do período e a posição financeira do plano no fim do período;

c) informação actuarial seja como parte das demonstrações, seja por meio de um relatório separado; e

d) uma descrição das políticas de investimento.

▼B

Valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos

23. O valor presente dos pagamentos esperados segundo um plano de benefícios de reforma pode ser calculado e relatado usando níveis salariais correntes ou níveis de salário projectados para o momento da reforma dos participantes.

24. As razões dadas para adoptar uma abordagem pelos salários correntes incluem:

a) o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, que é a soma das quantias presentemente atribuíveis a cada um dos participantes do plano, pode ser calculado mais objectivamente do que com níveis de salário projectados, porque isso envolve menos pressupostos;

b) os aumentos nos benefícios atribuíveis a um aumento salarial tornam-se numa obrigação do plano no momento do aumento de salário; e

c) a quantia do valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos usando os níveis de salário correntes está geralmente mais intimamente relacionada com a quantia a pagar no caso de o plano terminar ou ser interrompido.

25. As razões dadas para a adopção de uma abordagem pelo salário projectado incluem:

a) a informação financeira deve ser preparada na base do princípio da continuidade empresarial sem atender aos pressupostos e estimativas que tenham de ser feitos;

b) pelos planos de pagamento finais, os benefícios são determinados com referência a salários em ou perto da data de reforma; daqui que os salários, níveis de contribuição e taxas de retorno devam ser projectados; e

c) a falha de incorporar projecções de salários, quando a maior parte da constituição de fundos é baseada em projecções salariais, pode resultar no relato de um evidente sobrefinanciamento do fundo quando o plano não está sobrefinanciado, ou no relato de uma constituição do fundo adequada quando o plano está subfinanciado.

26. O valor presente actuarial de benefícios de reforma prometidos baseados nos salários correntes é divulgado nas demonstrações financeiras do plano para indicar a obrigação dos benefícios obtidos à data das demonstrações financeiras. O valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos baseados nos salários projectados é divulgado para indicar a grandeza da obrigação potencial segundo o princípio da continuidade da entidade o qual é geralmente a base da constituição do fundo. Adicionalmente à divulgação do valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, pode ser necessário dar explanação suficiente a fim de indicar claramente o contexto em que deve ser lido o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. Tal explanação pode ser na forma de informação acerca da adequação da prevista constituição futura do fundo e da política da constituição do fundo baseada nas projecções salariais. Isto pode ser incluído nas demonstrações financeiras ou no relatório do actuário.

▼B

Frequência das valorizações actuariais

27. Em muitos países, as valorizações actuariais não são obtidas mais frequentemente do que de três em três anos. Se uma avaliação actuarial não tiver sido preparada na data das demonstrações financeiras, a avaliação mais recente é usada como base, sendo divulgada a data da avaliação.

Conteúdo das demonstrações financeiras

28. Para planos de benefícios definidos, a informação é apresentada numa das formas seguintes que reflectem práticas diferentes na divulgação e na apresentação da informação actuarial:

a) é incluída nas demonstrações financeiras uma demonstração que mostre os activos líquidos disponíveis para benefícios, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos e o excesso ou défice resultante. As demonstrações financeiras do plano também contêm demonstrações de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios e alterações no valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. As demonstrações financeiras podem ser acompanhadas por um relatório separado do actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos;

b) demonstrações financeiras que incluam uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios. O valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos é divulgado numa nota às demonstrações. As demonstrações financeiras também podem ser acompanhadas por um relatório de um actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos; e

c) demonstrações financeiras que incluam uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios com o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos contido num relatório actuarial separado.

Em cada forma de apresentação pode também acompanhar as demonstrações financeiras um relatório dos mandatários *(trustees),* semelhante a um relatório de direcção ou da gerência, e um relatório sobre os investimentos.

29. Os que são a favor das formas de apresentação descritas nos parágrafos 28.a) e b) crêem que a quantificação dos benefícios de reforma prometidos e as outras informações proporcionadas por essas abordagens ajudam os utilizadores a estimar a situação corrente do plano e a probabilidade de serem satisfeitas as obrigações do plano. Crêem também que as demonstrações financeiras devem ser completas em si próprias e não confiarem nas demonstrações que as acompanhem. Porém, alguns crêem que as formas descritas no parágrafo 28.a) podem dar a impressão que existe uma obrigação, quando o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos não tem na sua opinião todas as características de um passivo.

▼B

30. Os que são a favor da forma de apresentação descrita no parágrafo 28. c) crêem que o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos não deve ser incluído numa demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios como na forma de apresentação descrita no parágrafo 28.a) ou mesmo ser divulgado numa nota como em 28.b) porque será comparado directamente com os activos do plano e tal comparação pode não ser válida. Eles contestam que os actuários não comparam necessariamente o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos com os valores de mercado dos investimentos mas em lugar disso podem estimar o valor presente dos fluxos de caixa esperados dos investimentos. Por isso, os que são a favor desta forma crêem improvável que tal comparação reflicta a estimativa global do plano pelo actuário e que isso possa ser mal entendido. Também, alguns crêem que, independentemente de estar ou não quantificada, a informação acerca dos benefícios de reforma prometidos deve estar contida unicamente no relatório actuarial separado desde que possa ser proporcionada explanação apropriada.

31. Esta Norma aceita os pontos de vista a favor da permissão de divulgação da informação respeitante aos benefícios de reforma prometidos num relatório actuarial separado. Rejeita os argumentos contra a quantificação do valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. Concordantemente, as formas de apresentação descritas nos parágrafos 28.a) e b) são consideradas aceitáveis nesta Norma bem como a descrita no parágrafo 28.c) na medida em que as demonstrações financeiras contenham uma referência a, e sejam acompanhadas por, um relatório actuarial que inclua o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.

TODOS OS PLANOS

Valorização dos activos do plano

32. Os investimentos do plano de benefícios de reforma devem ser escriturados pelo justo valor. No caso dos títulos negociáveis, o justo valor é o valor de mercado. Quando sejam detidos investimentos do plano para os quais não seja possível uma estimativa do justo valor, deve ser feita a divulgação da razão por que é que não é usado o justo valor.

33. No caso de títulos negociáveis o justo valor é geralmente o valor de mercado porque este é considerado a medida mais útil para os títulos à data do relatório e para o desempenho do investimento no período. Os títulos que tenham um valor fixo de resgate e que tenham sido adquiridos para fazer face às obrigações do plano, ou partes específicas do mesmo, podem ser escriturados por quantias baseadas no seu valor de resgate presumindo uma taxa constante de retorno até ao vencimento. Quando sejam mantidos planos de investimento para os quais uma estimativa do justo valor não seja possível, tal como detenção total de uma entidade, é feita divulgação da razão por que o justo valor não é usado. O justo valor é também geralmente divulgado na medida em que os investimentos sejam escriturados por outras quantias que não sejam as do valor de mercado ou do justo valor. Os activos usados nas operações do fundo são contabilizados de acordo com as Normas aplicáveis.

Divulgação

34. As demonstrações financeiras de um plano de benefícios de reforma, quer de benefícios definidos, quer de contribuição definida, devem também conter as informações seguintes:

a) uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios;

▼B

b) um resumo das políticas contabilísticas significativas; e

c) uma descrição do plano e os efeitos de quaisquer alterações no plano durante o período.

35. As demonstrações financeiras proporcionadas pelos planos de benefícios de reforma podem incluir o que se segue, se aplicável:

a) uma demonstração dos activos líquidos disponíveis divulgando:

i) activos no fim do período convenientemente classificados,

ii) a base de valorização dos activos,

iii) pormenores de qualquer investimento singular excedendo 5 % dos activos líquidos disponíveis para benefícios ou 5 % de qualquer classe ou tipo de títulos,

iv) pormenores de qualquer investimento no empregador, e

v) passivos que não sejam o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos;

b) uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios mostrando o que se segue:

i) contribuições do empregador,

ii) contribuições do empregado,

iii) rendimentos do investimento tais como juros e dividendos,

iv) outros rendimentos,

v) benefícios pagos ou a pagar (analisados, por exemplo, como benefícios de reforma, por morte e por incapacidade, bem como pagamentos de quantias globais),

vi) gastos administrativos,

vii) outros gastos,

viii) impostos sobre o rendimento,

ix) lucros e prejuízos pela alienação de investimentos e alterações no valor dos investimentos, e

x) transferência de e para outros planos;

c) uma descrição da política de constituição do fundo;

d) para os planos de benefícios definidos, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos (que podem distinguir entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos) baseado nos benefícios prometidos segundo as cláusulas do plano, nos serviços prestados até à data e usando quer o nível de salários correntes quer o nível de salários projectados; esta informação pode ser incluída num relatório actuarial para ser lido em conjunto com as respectivas demonstrações financeiras que o acompanham; e

e) para os planos de benefício definido, uma descrição dos pressupostos actuariais significativos adoptados e do método usado para calcular o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.

36. O relatório de um plano de benefício definido contém uma descrição do plano, quer como parte das demonstrações financeiras quer num relatório separado. Pode conter o seguinte:

a) os nomes dos empregadores e os grupos de empregados abrangidos;

▼B

b) o número de participantes que recebem benefícios e o número de outros participantes, apropriadamente classificado;

c) o tipo de plano — contribuição definida ou benefício definido;

d) uma nota quanto a se os participantes contribuem ou não para o plano;

e) uma descrição dos benefícios de reforma prometidos aos participantes;

f) uma descrição de quaisquer cláusulas de extinção do plano; e

g) alterações nos itens a) a f) durante o período abrangido pelo relatório.

Às vezes faz-se referência a outros documentos que estejam prontamente disponíveis aos utilizadores e em que o plano seja descrito, e só se inclui informação sobre subsequentes alterações.

DATA DE EFICÁCIA

37. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras dos planos de benefícios de reforma que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1988.

▼M11

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 27

Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas

ÂMBITO

1 **Esta Norma deve ser aplicada na preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma empresa-mãe.**

2 Esta Norma não trata de métodos de contabilização de concentrações de actividades empresariais e dos seus efeitos na consolidação, incluindo goodwill proveniente de uma concentração de actividades empresariais (ver IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*).

3 **Esta Norma deve também ser aplicada na contabilização de investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas quando uma entidade optar por apresentar demonstrações financeiras separadas ou tal lhe for exigido pelos regulamentos locais.**

DEFINIÇÕES

4 **Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:**

Demonstrações financeiras consolidadas **são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.**

Controlo **é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.**

Um *grupo* é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Interesse que **não controla é o capital próprio numa subsidiária não atribuível, directa ou indirectamente, a uma empresa-mãe.**

Uma *empresa-mãe* é uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias.

Demonstrações financeiras separadas **são as que são apresentadas por uma empresa-mãe, uma investidora numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, em que os investimentos são contabilizados na base do interesse directo no capital próprio em vez de o ser na base dos resultados e activos líquidos relatados das investidas.**

Uma *subsidiária* é uma entidade, incluindo uma entidade sem personalidade jurídica tal como uma parceria, que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

5 Uma empresa-mãe ou a sua subsidiária pode ser um investidor numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada. Em tais casos, as demonstrações financeiras consolidadas preparadas e apresentadas de acordo com esta Norma também são preparadas de modo a cumprir a IAS 28 *Investimentos em Associadas* e a IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.

6 Para uma entidade descrita no parágrafo 5, demonstrações financeiras separadas são as que são preparadas e apresentadas além das demonstrações financeiras referidas no parágrafo 5. As demonstrações financeiras separadas não precisam de ser anexadas a, ou de acompanhar, essas demonstrações.

▼M11

7 As demonstrações financeiras de uma entidade que não tenha uma subsidiária, uma associada ou o interesse de um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada não são demonstrações financeiras separadas.

8 Uma empresa-mãe que esteja dispensada de acordo com o parágrafo 10 de apresentar demonstrações financeiras consolidadas pode apresentar demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras.

APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

9 Uma empresa-mãe, que não seja uma empresa-mãe descrita no parágrafo 10, deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas nas quais consolida os seus investimentos em subsidiárias em conformidade com esta Norma.

10 Uma empresa-mãe não precisa de apresentar demonstrações financeiras consolidadas se e apenas se:

a) a empresa-mãe for, ela própria, uma subsidiária totalmente detida, ou uma subsidiária parcialmente detida por uma outra entidade e se os seus outros proprietários, incluindo os que de outra forma não tenham direito a voto, tiverem sido informados de que a empresa-mãe não apresenta demonstrações financeiras consolidadas e não objectem a tal situação;

b) os instrumentos de dívida ou de capital próprio da empresa-mãe não forem negociados num mercado público (uma bolsa de valores doméstica ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

c) a empresa-mãe não depositou, nem estiver em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora para a finalidade de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público; e

d) a empresa-mãe final ou qualquer empresa-mãe intermédia da empresa-mãe produzir demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumprem as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

11 Uma empresa-mãe que opte, em conformidade com o parágrafo 10, por não apresentar demonstrações financeiras consolidadas e apresentar apenas demonstrações financeiras separadas, conforma-se com os parágrafos 38 – 43.

ÂMBITO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

12 As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe [1].

13 Presume-se a existência de controlo quando a empresa-mãe for proprietária, directa ou indirectamente através de subsidiárias, de mais de metade do poder de voto de uma entidade a não ser que, em circunstâncias excepcionais, possa ficar claramente demonstrado que essa propriedade não constitui controlo. Também existe controlo quando a empresa-mãe for proprietária de metade ou menos do poder de voto de uma entidade e dispuser: [2]

a) do poder sobre mais de metade dos direitos de voto em virtude de um acordo com outros investidores;

---

[1] Se, no momento da aquisição, uma subsidiária satisfizer os critérios para ser classificada como detida para venda em conformidade com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, ela deve ser contabilizada em conformidade com essa IFRS.

[2] Ver também a SIC-12 *Consolidação — Entidades com Finalidade Especial*.

▼**M11**

b) do poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da entidade segundo uma disposição legal ou um acordo;

c) do poder para nomear ou destituir a maioria dos membros do órgão de direcção ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade for feito por esse conselho ou órgão; ou

d) do poder para exercer a maioria dos direitos de voto em reuniões do órgão de direcção ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade for feito por esse órgão de direcção ou órgão de gestão.

14 Uma entidade pode ser proprietária de warrants de acções, opções call de acções, instrumentos de dívida ou de capital próprio que sejam convertíveis em acções ordinárias, ou outros instrumentos semelhantes que tenham o potencial, se exercido ou convertido, de conceder à entidade o poder de voto ou de reduzir o poder de voto de outra entidade relativamente às políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade (direitos de voto potenciais). A existência e o efeito de direitos de voto potenciais que sejam correntemente exercíveis ou convertíveis, incluindo direitos de voto potenciais detidos por outra entidade, são tidos em consideração quando se avaliar se uma entidade tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade. Os direitos de voto potenciais não são correntemente exercíveis ou convertíveis quando, por exemplo, não puderem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até à ocorrência de um acontecimento futuro.

15 Ao avaliar se os direitos de voto potenciais contribuem para o controlo, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo os termos de exercer os direitos de voto potenciais e quaisquer outros acordos contratuais quer sejam considerados individualmente ou em combinação) que afectem os direitos de voto potenciais, excepto a intenção da gerência e a capacidade financeira de exercer ou converter esses direitos.

16 Uma subsidiária não é excluída da consolidação pelo simples facto de o investidor ser uma organização de capital de risco, um fundo mútuo, um trust ou uma entidade semelhante.

17 Uma subsidiária não é excluída da consolidação pelo simples facto de as suas actividades empresariais serem dissemelhantes das actividades das outras entidades do grupo. É proporcionada informação relevante consolidando tais subsidiárias e divulgando informação adicional nas demonstrações financeiras consolidadas sobre as diferentes actividades empresariais de subsidiárias. Por exemplo, as divulgações exigidas pela IFRS 8 *Segmentos Operacionais* ajudam a explicar o significado de diferentes actividades empresariais dentro do grupo.

PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO

18 Ao preparar demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade combina as demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias linha a linha adicionando itens idênticos de activos, passivos, capital próprio, rendimento e gastos. A fim de que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem informação financeira acerca do grupo como se fosse de uma entidade económica única, são dados os seguintes passos:

a) são eliminadas a quantia escriturada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe do capital próprio de cada subsidiária (ver a IFRS 3, que descreve o tratamento de qualquer goodwill resultante);

▼M11

b) são identificados os interesses que não controlam nos lucros ou prejuízos das subsidiárias consolidadas para o período de relato; e

c) os interesses que não controlam nos activos líquidos das subsidiárias consolidadas são identificados separadamente dos interesses de propriedade da empresa-mãe. Os interesses que não controlam nos activos líquidos consistem:

i) na quantia desses interesses que não controlam à data da concentração original, calculada de acordo com a IFRS 3; e

ii) na parte dos interesses que não controlam das alterações no capital próprio desde a data da concentração.

19 Quando existirem direitos de voto potenciais, as proporções de lucros ou prejuízos e alterações no capital próprio imputadas à empresa-mãe e aos interesses que não controlam são determinadas na base dos interesses de propriedade presentes e não reflectem o possível exercício ou conversão de direitos de voto potenciais.

20 Os saldos, transacções, rendimentos e gastos intragrupo devem ser eliminados por inteiro.

21 Os saldos e transacções intragrupo, incluindo rendimentos, gastos e dividendos, são eliminados por inteiro. Os lucros e prejuízos resultantes de transacções intragrupo que sejam reconhecidos nos activos, tais como inventários e activos fixos, são eliminados por inteiro. As perdas intragrupo podem indicar uma imparidade que exija reconhecimento nas demonstrações financeiras consolidadas. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* aplica-se às diferenças temporárias que surgem da eliminação dos lucros e prejuízos resultantes de transacções intragrupo.

22 As demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas a partir da mesma data. Quando o final do período de relato da empresa-mãe for diferente do final do período de relato de uma subsidiária, a subsidiária prepara, para finalidades de consolidação, demonstrações financeiras adicionais a partir da mesma data que a das demonstrações financeiras da empresa-mãe a não ser que isso se torne impraticável.

23 Quando, de acordo com o parágrafo 22, as demonstrações financeiras de uma subsidiária usadas na preparação de demonstrações financeiras consolidadas forem preparadas a partir de uma data diferente da data das demonstrações financeiras da empresa-mãe, devem ser feitos ajustamentos para os efeitos de transacções ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras da empresa-mãe. Em qualquer caso, a diferença entre o fim do período de relato da subsidiária e o fim do período de relato da empresa-mãe não deve exceder os três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença entre os fins dos períodos de relato devem ser as mesmas de período para período.

24 As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e outros acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.

25 As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e outros acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.

▼M11

26 Os rendimentos e gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data da aquisição tal como definido na IFRS 3. Os rendimentos e gastos da subsidiária devem basear-se nos valores dos activos e passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe à data da aquisição. Por exemplo, o gasto por depreciação reconhecido na demonstração do rendimento integral consolidada após a data de aquisição deve basear-se nos justos valores dos respectivos activos depreciáveis reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas à data da aquisição. Os rendimentos e gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas até à data em que a empresa-mãe deixar de controlar a subsidiária.

27 Os interesses que não controlam devem ser apresentados na demonstração da posição financeira consolidada no capital próprio, separadamente do capital próprio dos proprietários da empresa-mãe.

28 Os lucros ou prejuízos e cada componente de outro rendimento integral são atribuídos aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam. O rendimento integral total é atribuído aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam mesmo que isso resulte num saldo deficitário dos interesses que não controlam.

29 Se uma subsidiária tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam classificadas como capital próprio e sejam detidas por interesses que não controlam, a empresa-mãe calcula a sua parte dos lucros ou prejuízos depois de fazer ajustamentos para os dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

30 As alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo são contabilizadas como transacções de capital próprio (i.e., transacções com proprietários na sua qualidade de proprietários).

31 Nessas circunstâncias, as quantias escrituradas dos interesses controladores e não controladores devem ser ajustadas para reflectir as alterações nos seus interesses relativos na subsidiária. Qualquer diferença entre a quantia pela qual os interesses que não controlam são ajustados e o justo valor da retribuição paga ou recebida deve ser reconhecida directamente no capital próprio e atribuída aos proprietários da empresa-mãe.

PERDA DE CONTROLO

32 Uma empresa-mãe pode perder o controlo de uma subsidiária com ou sem alterações nos níveis de propriedade absolutos ou relativos. Isto pode ocorrer, por exemplo, quando uma subsidiária passa a estar sujeita ao controlo de um governo, tribunal, administrador ou regulador. Pode também ocorrer como resultado de um acordo contratual.

33 Uma empresa-mãe pode perder o controlo de uma subsidiária em dois ou mais acordos (transacções). Contudo, por vezes as circunstâncias indicam que os acordos múltiplos devem ser contabilizados como uma única transacção. Ao determinar se deve contabilizar os acordos como uma única transacção, uma empresa-mãe deve considerar todos os termos e condições dos acordos e os seus efeitos económicos. Um ou mais dos seguintes aspectos pode indicar que a empresa-mãe deve contabilizar acordos múltiplos como uma única transacção:

a) São celebrados ao mesmo tempo ou existe uma interdependência entre eles.

b) Formam uma única transacção concebida para alcançar um efeito comercial global.

▼M11

c) A ocorrência de um acordo está dependente da ocorrência de pelo menos outro acordo.

d) Um acordo considerado por si próprio não tem justificação económica, mas é economicamente justificado quando considerado em conjunto com outros acordos. Um exemplo é quando uma alienação de acções tem um preço inferior ao do mercado e é compensada por uma alienação subsequente com um preço superior ao do mercado.

34 **Se uma empresa-mãe perder o controlo de uma subsidiária, ela:**

a) desreconhece os activos (incluindo qualquer goodwill) e passivos da subsidiária pelas suas quantias escrituradas à data em que perde o controlo;

b) desreconhece a quantia escriturada de quaisquer interesses que não controlam na ex-subsidiária à data em que perde o controlo (incluindo quaisquer componentes de outro rendimento integral atribuível aos mesmos);

c) reconhece:

i) o justo valor da retribuição recebida, se for o caso, com a transacção, acontecimento ou circunstâncias que resultaram na perda de controlo; e

ii) se a transacção que resultou na perda de controlo envolver uma distribuição de acções da subsidiária a proprietários na sua qualidade de proprietários, essa distribuição;

d) reconhece qualquer investimento retido na ex-subsidiária pelo seu justo valor à data em que perdeu o controlo;

e) reclassifica como lucros ou prejuízos, ou transfere directamente para resultados retidos, se exigido de acordo com outras IFRS, as quantias identificadas no parágrafo 35; e

f) reconhece qualquer diferença resultante como ganho ou perda nos lucros ou prejuízos atribuíveis à empresa-mãe.

35 Se uma empresa-mãe perder o controlo de uma subsidiária, a empresa-mãe deve contabilizar todas as quantias reconhecidas em outro rendimento integral em relação com essa subsidiária na mesma base em que seria exigido se essa empresa-mãe tivesse alienado directamente os activos ou passivos relacionados. Portanto, se um ganho ou perda anteriormente reconhecido em outro rendimento integral fosse reclassificado como lucro ou prejuízo na alienação dos activos ou passivos relacionados, a empresa-mãe reclassifica o ganho ou perda do capital próprio como um lucro ou prejuízo (como um ajustamento de reclassificação) quando perder o controlo da subsidiária. Por exemplo, se uma subsidiária tiver activos financeiros disponíveis para venda e a empresa-mãe perder o controlo da subsidiária, a empresa-mãe deve reclassificar nos lucros ou prejuízos o ganho ou perda anteriormente reconhecido em outro rendimento integral em relação com esses activos. De forma semelhante, se um excedente de revalorização anteriormente reconhecido em outro rendimento integral fosse transferido directamente para os resultados retidos na alienação do activo, a empresa-mãe transfere o excedente de revalorização directamente para os resultados retidos quando perder o controlo da subsidiária.

36 **Com a perda de controlo de uma subsidiária, qualquer investimento retido na ex-subsidiária e quaisquer quantias devidas por ou à ex-subsidiária devem ser contabilizados de acordo com outras IFRS a partir da data em que ocorrer a perda de controlo.**

▼M11

37 O justo valor de qualquer investimento retido na ex-subsidiária à data em que ocorrer a perda de controlo deve ser considerado como o justo valor no reconhecimento inicial de um activo financeiro de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* ou, quando apropriado, o custo no reconhecimento inicial de um investimento numa associada ou numa entidade conjuntamente controlada.

CONTABILIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, ENTIDADES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS E ASSOCIADAS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEPARADAS

38 Quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas, deve contabilizar os investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas:

a) pelo custo; ou

b) de acordo com a IAS 39.

A entidade deve aplicar a mesma contabilização para cada categoria de investimentos. Os investimentos contabilizados pelo custo devem ser contabilizados de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* quando estiverem classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo de alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5. A mensuração de investimentos contabilizados de acordo com a IAS 39 não é alterada nessas circunstâncias.

38A Uma entidade deve reconhecer os dividendos de uma subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada nos lucros ou prejuízos das suas demonstrações financeiras separadas quando for determinado o seu direito a receber os dividendos.

38B Quando uma empresa-mãe reorganiza a estrutura do seu grupo criando uma nova entidade que passa a ser a sua empresa-mãe de modo que satisfaça os seguintes critérios:

a) A nova empresa-mãe obtém o controlo da empresa-mãe inicial emitindo instrumentos de capital próprio em troca de instrumentos de capital próprio existentes da empresa-mãe inicial;

b) Os activos e passivos do novo grupo e do grupo inicial são os mesmos imediatamente antes e após a reorganização; e

c) Os proprietários da empresa-mãe inicial antes da reorganização têm os mesmos interesses absolutos e relativos nos activos líquidos do grupo inicial e do novo grupo imediatamente antes e após a reorganização.

E a nova empresa-mãe contabiliza nas suas demonstrações financeiras separadas os seus investimentos na empresa-mãe inicial de acordo com o parágrafo 38(a), a nova empresa-mãe deve mensurar o custo pela quantia escriturada da sua participação nos itens de capital próprio apresentados nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe inicial à data da reorganização.

38C Analogamente, uma entidade que não seja uma empresa-mãe poderá criar uma nova entidade como a sua empresa-mãe de modo que satisfaça os critérios constantes do parágrafo 38B. Os requisitos constantes do parágrafo 38B aplicam-se igualmente a essas reorganizações. Nesses casos, as referências à «empresa-mãe» e ao «grupo inicial» passam a ser referências à «entidade inicial».

▼M11

39 Esta Norma não estipula quais as entidades que apresentam demonstrações financeiras separadas disponíveis para uso público. Os parágrafos 38 e 40-43 aplicam-se quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas que cumprem as Normas Internacionais de Relato Financeiro. A entidade também apresenta demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público conforme exigido pelo parágrafo 9, a menos que a dispensa prevista no parágrafo 10 seja aplicável.

40 Os investimentos em entidades conjuntamente controladas e associadas que sejam contabilizados de acordo com a IAS 39 nas demonstrações financeiras consolidadas devem ser contabilizados da mesma forma nas demonstrações financeiras separadas do investidor.

DIVULGAÇÃO

41 As seguintes divulgações devem ser feitas nas demonstrações financeiras consolidadas:

a) a natureza da relação entre a empresa-mãe e uma subsidiária quando a empresa-mãe não possuir, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais de metade do poder de voto;

b) as razões pelas quais a propriedade, directa ou indirectamente através de subsidiárias, de mais de metade do poder de voto ou do potencial poder de voto de uma investida não constitui controlo;

c) o final do período de relato das demonstrações financeiras de uma subsidiária quando tais demonstrações financeiras forem usadas para preparar demonstrações financeiras consolidadas e corresponderem a uma data ou a um período diferente do das demonstrações financeiras da empresa-mãe, e a razão para usar uma data ou período diferente;

d) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultante de acordos de empréstimo ou requisitos regulamentares) sobre a capacidade das subsidiárias de transferirem fundos para a empresa-mãe sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsarem empréstimos ou adiantamentos;

e) um esquema que mostre os efeitos de quaisquer alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo sobre o capital próprio atribuível aos proprietários da empresa-mãe; e

f) se a empresa-mãe perder o controlo de uma subsidiária, ela deve divulgar o ganho ou perda, se houver, reconhecido de acordo com o parágrafo 34, e:

i) a parte desse ganho ou perda atribuível ao reconhecimento de qualquer investimento retido na ex-subsidiária pelo seu justo valor à data em que ocorreu a perda de controlo; e

ii) as linhas de itens da demonstração do rendimento integral em que o ganho ou perda foi reconhecido (se não for apresentado separadamente na demonstração do rendimento integral).

42 Quando forem preparadas demonstrações financeiras separadas para uma empresa-mãe que, de acordo com o parágrafo 10, opte por não preparar demonstrações financeiras consolidadas, essas demonstrações financeiras separadas devem divulgar:

a) o facto de que as demonstrações são demonstrações financeiras separadas; que a dispensa de consolidação foi usada; o nome e o país de constituição ou sede da entidade cujas demonstrações financeiras consolidadas que cumpram as Normas Internacionais de Relato Financeiro foram produzidas para uso público; e a morada onde essas demonstrações financeiras consolidadas podem ser obtidas;

▼M11

b) uma listagem dos investimentos significativos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas, incluindo o nome, o país de constituição ou domicílio, a proporção do interesse de propriedade e, se for diferente, a proporção do poder de voto detido; e

c) uma descrição do método usado para contabilizar os investimentos listados na alínea (b).

43 **Quando uma empresa-mãe (que não seja uma empresa-mãe abrangida pelo parágrafo 42), um empreendedor com um interesse numa entidade conjuntamente controlada ou um investidor numa associada preparar demonstrações financeiras separadas, essas demonstrações financeiras separadas devem divulgar:**

a) o facto de que as demonstrações são demonstrações financeiras separadas e as razões pelas quais essas demonstrações foram preparadas se não são exigidas por lei;

b) uma listagem dos investimentos significativos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas, incluindo o nome, o país de constituição ou domicílio, a proporção do interesse de propriedade e, se for diferente, a proporção do poder de voto detido; e

c) uma descrição do método usado para contabilizar os investimentos listados na alínea (b);

e devem identificar as demonstrações financeiras preparadas de acordo com o parágrafo 9 desta Norma ou a IAS 28 e a IAS 31 com as quais se relacionam.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

44 **Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.**

45 **Uma entidade deve aplicar as emendas à IAS 27 feitas pelo International Accounting Standards Board em 2008 aos parágrafos 4, 18, 19, 26 – 37 e 41(e) e (f) aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Contudo, uma entidade não deve aplicar essas emendas por períodos anuais com início antes de 1 de Julho de 2009, a não ser que também aplique a IFRS 3 (tal como revista pelo International Accounting Standards Board em 2008). Se uma entidade aplicar as emendas antes de 1 de Julho de 2009, ela deve divulgar esse facto. Uma entidade deve aplicar as emendas retrospectivamente, com as seguintes excepções:**

a) a emenda ao parágrafo 28 relativa à atribuição do rendimento integral total aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam mesmo que isso resulte num saldo deficitário dos interesses que não controlam. Portanto, uma entidade não deve reexpressar qualquer atribuição de lucro ou prejuízo relativamente a períodos de relato antes de a emenda ser aplicada.

b) os requisitos dos parágrafos 30 e 31 para a contabilização de alterações nos interesses de propriedade numa subsidiária após a obtenção do controlo. Portanto, os requisitos dos parágrafos 30 e 31 não se aplicam às alterações que tenham ocorrido antes de uma entidade aplicar as emendas.

▼**M11**

c) os requisitos dos parágrafos 34 – 37 relativos à perda de controlo de uma subsidiária. Uma entidade não deve reexpressar a quantia escriturada de um investimento numa ex-subsidiária se perdeu o controlo antes de aplicar essas emendas. Além disso, uma entidade não deve recalcular qualquer ganho ou perda resultante da perda de controlo de uma subsidiária que tenha ocorrido antes de as emendas serem aplicadas.

45A O parágrafo 38 foi emendado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009, prospectivamente a partir da data em que aplicou pela primeira vez a IFRS 5. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

45B O documento *Custo de um Investimento numa Subsidiária, Entidade Conjuntamente Controlada ou Associada* (emendas à IFRS 1 e IAS 27), emitido em Maio de 2008, suprimiu a definição do método do custo do parágrafo 4 e adicionou o parágrafo 38A. Uma entidade deve aplicar essas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar simultaneamente as emendas às IAS 18, IAS 21 e IAS 36 com elas relacionadas.

45C O documento *Custo de um Investimento numa Subsidiária, Entidade Conjuntamente Controlada ou Associada* (emendas à IFRS 1 e IAS 27), emitido em Maio de 2008, adicionou os parágrafos 38B e 38C. Uma entidade deve aplicar esses parágrafos prospectivamente às reorganizações que ocorram em períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Além disso, uma entidade pode decidir aplicar retrospectivamente os parágrafos 38B e 38C a reorganizações passadas no âmbito desses parágrafos. No entanto, se uma entidade reexpressar qualquer reorganização a fim de respeitar o disposto nos parágrafos 38B ou 38C, deve reexpressar todas as reorganizações posteriores abrangidas por esses parágrafos. Se uma entidade aplicar o parágrafo 38B ou 38C a um período anterior, deve divulgar esse facto.

RETIRADA DA IAS 27 (2003)

46 Esta Norma substitui a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (tal como revista em 2003).

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 28

Investimentos em Associadas

ÂMBITO

▼M8

1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de investimentos em associadas. Contudo, não se aplica a investimentos em associadas detidos por:

(a) organizações de capital de risco, ou

(b) fundos mútuos, *trusts* e entidades semelhantes incluindo fundos de seguros ligados a investimentos

que, aquando do reconhecimento inicial, sejam designados como sendo pelo seu justo valor através dos lucros ou prejuízos ou sejam classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*. Tais investimentos devem ser mensurados pelo justo valor de acordo com a IAS 39, com as alterações no justo valor reconhecidas nos lucros ou prejuízos do período em que ocorreu a alteração. Uma entidade que detenha tal investimento deve prestar as informações requeridas pelo parágrafo 37(f).

▼B

DEFINIÇÕES

2. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Uma *associada* é uma entidade, incluindo uma entidade não constituída tal como uma parceria, sobre a qual a investidora tenha influência significativa e que não seja uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto.

Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.

Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.

O *método da equivalência patrimonial* é um método de contabilização pelo qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e ajustado depois pela alteração pós-aquisição na parte da investidora nos activos líquidos da investida. Os lucros ou prejuízos da investidora incluem a parte da investidora nos lucros ou prejuízos da investida.

Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada em contrato numa actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigirem o consenso unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

Demonstrações financeiras separadas são as que são apresentadas por uma empresa-mãe, uma investidora numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, em que os investimentos são contabilizados na base do interesse directo no capital próprio em vez de o ser na base dos resultados e activos líquidos relatados das investidas.

▼B

Influência significativa é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas.

Uma *subsidiária* é uma entidade, incluindo uma entidade não constituída tal como uma parceria, que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

3. As demonstrações financeiras nas quais o método da equivalência patrimonial seja aplicado não são demonstrações financeiras separadas, nem são as demonstrações financeiras de uma entidade que não detenha uma subsidiária, associada ou interesse de empreendedor num empreendimento conjunto.

4. As demonstrações financeiras separadas são as apresentadas além de demonstrações financeiras consolidadas, de demonstrações financeiras em que os investimentos são contabilizados mediante o uso do método da equivalência patrimonial e de demonstrações financeiras nas quais os interesses dos empreendedores em empreendimentos conjuntos são proporcionalmente consolidados. As demonstrações financeiras separadas podem ou não ser anexadas a, ou acompanhar, essas demonstrações financeiras.

5. As entidades que estejam dispensadas da consolidação de acordo com o parágrafo 10. da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, da aplicação de consolidação proporcional de acordo com o parágrafo 2. da IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos* ou da aplicação do método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 13.c) desta Norma podem apresentar demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras.

Influência significativa

6. Se uma investidora detiver, directa ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), 20 % ou mais do poder de voto da investida, presume-se que a investidora tem influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado que esse não é o caso. Pelo contrário, se a investidora detiver, directa, ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), menos de 20 % do poder de voto da investida, presume-se que a investidora não tem influência significativa, a menos que tal influência possa ser claramente demonstrada. Uma propriedade substancial ou maioritária por uma outra investidora não exclui necessariamente que uma investidora tenha influência significativa.

7. A existência de influência significativa por uma investidora é geralmente evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

a) representação no órgão de direcção ou órgão de gestão equivalente da investida;

b) participação em processos de fixação de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos ou outras distribuições;

c) transacções materiais entre a investidora e a investida;

d) intercâmbio de pessoal de gestão; ou

e) fornecimento de informação técnica essencial.

▼B

8. Uma entidade pode ser proprietária de *warrants* de acções, opções *call* de acções, instrumentos de dívida ou de capital próprio que sejam convertíveis em acções ordinárias, ou outros instrumentos semelhantes que tenham o potencial, se exercido ou convertido, de conceder à entidade poder de voto adicional ou de reduzir o poder de voto de outra entidade relativamente às políticas financeira e operacional de outra entidade (i.e., potenciais direitos de voto). A existência e o efeito de potenciais direitos de voto que sejam correntemente exercíveis ou convertíveis, incluindo potenciais direitos de voto detidos por outras entidades, são considerados ao avaliar se uma entidade tem influência significativa. Os potenciais direitos de voto não são correntemente exercíveis ou convertíveis quando, por exemplo, não puderem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até à ocorrência de um acontecimento futuro.

9. Ao avaliar se os potenciais direitos de voto contribuem para a influência significativa, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo as condições de exercício dos potenciais direitos de voto e quaisquer outros acordos contratuais quer sejam considerados individualmente ou em combinação) que afectem os potenciais direitos, excepto a intenção da gerência e a capacidade financeira de exercer ou converter.

10. Uma entidade perde influência significativa sobre uma investida quando perde o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional da investida. A perda de influência significativa pode ocorrer com ou sem alteração nos níveis absolutos ou relativos de propriedade. Pode ocorrer, por exemplo, quando uma associada passa a estar sujeita ao controlo de um governo, tribunal, administrador ou regulador. Pode também ocorrer como resultado de um acordo contratual.

Método da equivalência patrimonial

11. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento numa associada é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia escriturada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte da investidora nos lucros ou prejuízos da investida depois da data da aquisição. A parte da investidora nos lucros ou prejuízos da investida é reconhecida nos lucros ou prejuízos da investidora. As distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento. ►**M5** Podem também ser necessários ajustamentos na quantia escriturada para alterações no interesse proporcional do investidor na investida resultantes de alterações em outro rendimento integral da investida. Tais alterações incluem as resultantes da revalorização de activos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte do investidor nessas alterações é reconhecida em outro rendimento integral do investidor (ver IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)). ◄

12. Quando existirem potenciais direitos de voto, a parte da investidora nos lucros ou prejuízos da investida e nas alterações no capital próprio da investida é determinada na base de interesses de propriedade presentes e não reflecte o exercício ou a conversão possíveis de potenciais direitos de voto.

▼B

APLICAÇÃO DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

13. Um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, excepto quando:

a) o investimento for classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*;

b) se aplicar a excepção do parágrafo 10. da IAS 27, que permite que uma empresa-mãe que também tenha um investimento numa associada não apresente demonstrações financeiras consolidadas; ou

c) se aplica tudo o que se segue:

i) a investidora for uma subsidiária totalmente detida, ou for uma subsidiária parcialmente detida por outra entidade e quando os seus outros proprietários, incluindo aqueles que de outra forma não tenham direito a voto, tiverem sido informados de que a investidora não aplica o método da equivalência patrimonial e não objectem a tal situação,

ii) os instrumentos de dívida ou de capital próprio da investidora não forem negociados num mercado público (uma bolsa de valores doméstica ou estrangeira ou um mercado «de balcão», incluindo mercados locais e regionais),

iii) a investidora não depositou, nem está em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora para a finalidade de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público, e

iv) a empresa-mãe final ou qualquer empresa-mãe intermédia da investidora produzir demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumpram as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

14. Os investimentos descritos no parágrafo 13.a) devem ser contabilizados de acordo com a IFRS 5.

15. Quando um investimento numa associada anteriormente classificado como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. As demonstrações financeiras relativas aos períodos desde a classificação como detido para venda devem ser emendadas em conformidade.

16. [Eliminado]

17. O reconhecimento de rendimentos na base de distribuições recebidas pode não ser uma mensuração adequada do rendimento obtido por uma investidora com um investimento numa associada porque as distribuições recebidas podem ter pouca relação com o desempenho da associada. Dado que a investidora tem influência significativa sobre a associada, a investidora tem um interesse no desempenho da associada e, consequentemente, no retorno do seu investimento. A investidora contabiliza este interesse estendendo o âmbito das suas demonstrações financeiras para incluir a sua parte nos lucros ou prejuízos de uma tal associada. Como resultado, a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona um relato mais informativo dos activos líquidos e dos lucros ou prejuízos da investidora.

▼M11

18. Uma investidora deve descontinuar o uso do método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixar de ter influência significativa sobre uma associada e deve contabilizar o investimento de acordo com a IAS 39 a partir dessa data, desde que a associada não se torne uma subsidiária ou um empreendimento conjunto tal como definido na IAS 31. Perante a perda de influência significativa, a investidora deve mensurar pelo justo valor qualquer investimento que a investidora retenha na ex-associada. A investidora deve reconhecer nos lucros ou prejuízos qualquer diferença entre:

(a) o justo valor de qualquer investimento retido e quaisquer proventos resultantes da alienação da parte de interesse na associada; e

(b) a quantia escriturada do investimento à data em que ocorreu a perda de influência significativa.

19. Quando um investimento deixa de ser uma associada e é contabilizado de acordo com a IAS 39, o justo valor do investimento à data em que este deixa de ser uma associada deve ser considerado como o seu justo valor no reconhecimento inicial de um activo financeiro de acordo com a IAS 39.

19.A. Se uma investidora perder influência significativa sobre uma associada, a investidora deve contabilizar todas as quantias reconhecidas em outro rendimento integral em relação com essa associada na mesma base em que seria exigido se essa associada tivesse alienado directamente os activos ou passivos relacionados. Portanto, se um ganho ou perda anteriormente reconhecido em outro rendimento integral por uma associada fosse reclassificado como lucro ou prejuízo na alienação dos activos ou passivos relacionados, a investidora reclassifica o ganho ou perda do capital próprio para os lucros ou prejuízos (como ajustamento de reclassificação) quando perder influência significativa sobre a associada. Por exemplo, se uma associada tiver activos financeiros disponíveis para venda e a investidora perder influência significativa sobre a associada, a investidora deve reclassificar nos lucros ou prejuízos o ganho ou perda anteriormente reconhecido em outro rendimento integral em relação com esses activos. Se o interesse de propriedade de uma investidora numa associada for reduzido, mas o investimento continuar a ser uma associada, a investidora deve reclassificar nos lucros ou prejuízos apenas uma quantia proporcional do ganho ou perda anteriormente reconhecida em outro rendimento integral.

▼B

20. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação descritos na IAS 27. Além disso, os conceitos subjacentes aos procedimentos usados na contabilização da aquisição de uma subsidiária são também adoptados na contabilização da aquisição de um investimento numa associada.

21. A parte de um grupo numa associada é o agregado das detenções nessa associada pela empresa-mãe e suas subsidiárias. As detenções das outras associadas ou empreendimentos conjuntos do grupo são ignoradas para esta finalidade. Quando uma associada tiver subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos, os lucros ou prejuízos e activos líquidos tidos em consideração na aplicação do método de equivalência patrimonial são os reconhecidos nas demonstrações financeiras da associada (incluindo a parte da associada nos lucros ou prejuízos e activos líquidos das suas associadas e empreendimentos conjuntos), depois de qualquer ajustamento necessário para dar lugar a políticas contabilísticas uniformes (ver parágrafos 26. e 27.).

▼B

22. Os lucros e prejuízos resultantes de transacções «ascendentes» e «descendentes» entre uma investidora (incluindo as suas subsidiárias consolidadas) e uma associada são reconhecidos nas demonstrações financeiras da investidora apenas até ao ponto dos interesses não relacionados da investidora na associada. Transacções «ascendentes» são, por exemplo, vendas de activos de uma associada à investidora. Transacções «descendentes» são, por exemplo, vendas de activos da investidora a uma associada. A parte da investidora nos lucros e prejuízos da associada resultantes destas transacções é eliminada.

▼M12

23. Um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte da investidora no justo valor líquido dos activos identificáveis e dos passivos da associada é contabilizada do seguinte modo:

a) o goodwill relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. A amortização desse goodwill não é permitida.

b) qualquer excesso da parte da investidora no justo valor líquido dos activos identificáveis e dos passivos da associada acima do custo do investimento é incluído como rendimento na determinação da parte da investidora nos lucros ou prejuízos da associada do período em que o investimento é adquirido.

▼B

São também feitos ajustamentos apropriados na parte da investidora nos lucros ou prejuízos da associada após a aquisição para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos activos depreciáveis, com base nos seus justos valores à data da aquisição. De forma semelhante, os ajustamentos apropriados na parte da investidora nos lucros ou prejuízos da associada após a aquisição são feitos relativamente a perdas por imparidade reconhecidas pela associada, tais como para o *goodwill* ou para os activos fixos tangíveis.

24. As demonstrações financeiras disponíveis mais recentes da associada são usadas pela investidora na aplicação do método da equivalência patrimonial. ►M5 Quando o fim do período de relato do investidor e da associada for diferente, a associada prepara, para uso do investidor, demonstrações financeiras a partir da mesma data que a das demonstrações financeiras do investidor, a não ser que isso seja impraticável. ◄

25. Quando, de acordo com o parágrafo 24., ►M5 as demonstrações financeiras de uma associada usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial forem preparadas a partir de uma data diferente da data do investidor ◄, devem ser feitos ajustamentos quanto aos efeitos de transacções ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras da investidora. ►M5 Em qualquer caso, a diferença entre o fim do período de relato da associada e o fim do período de relato do investidor não deve exceder os três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença entre o fim dos períodos de relato devem ser as mesmas de período para período. ◄

26. As demonstrações financeiras da investidora devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.

▼B

27. Se uma associada usar políticas contabilísticas diferentes das da investidora para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustamentos para conformar as políticas contabilísticas da associada às da investidora quando as demonstrações financeiras da associada forem usadas pela investidora na aplicação do método da equivalência patrimonial.

28. Se uma associada tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por partes diferentes da investidora e classificadas como capital próprio, a investidora calcula a sua parte nos lucros ou prejuízos depois de fazer ajustamentos nos dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

29. Se a parte de uma investidora nas perdas de uma associada igualar ou exceder o seu interesse na associada, a investidora descontinua o reconhecimento da sua parte de perdas adicionais. O interesse numa associada é a quantia escriturada do investimento na associada de acordo com o método da equivalência patrimonial juntamente com quaisquer interesses de longo prazo que, em substância, façam parte do investimento líquido da investidora na associada. Por exemplo, um item para o qual a liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra no futuro previsível é, em substância, uma extensão do investimento da entidade nessa associada. Tais itens podem incluir acções preferenciais e contas a receber ou empréstimos a longo prazo, mas não incluem contas a receber comerciais, contas a pagar comerciais ou quaisquer contas a receber de longo prazo para as quais existam colaterais adequados, tais como empréstimos segurados. As perdas reconhecidas segundo o método da equivalência patrimonial que excedam o investimento da investidora em acções ordinárias são aplicadas aos outros componentes do interesse da investidora numa associada pela ordem inversa da sua antiguidade (i.e., prioridade na liquidação).

30. Depois de o interesse da investidora ser reduzido a zero, só são proporcionadas perdas adicionais, e é reconhecido um passivo, até ao ponto em que a investidora tiver incorrido em obrigações legais ou construtivas ou tiver feito pagamentos a favor da associada. Se posteriormente a associada relatar lucros, a investidora retoma o reconhecimento da sua parte nesses lucros somente após a sua parte nos lucros igualar a parte das perdas não reconhecidas.

Perdas por imparidade

31. Após a aplicação do método da equivalência patrimonial, incluindo o reconhecimento das perdas da associada de acordo com o parágrafo 29., a investidora aplica os requisitos da IAS 39 para determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao investimento líquido da investidora na associada.

32. A investidora também aplica os requisitos da IAS 39 para determinar se é reconhecida qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao interesse da investidora na associada que não constitua parte do investimento líquido e da quantia dessa perda por imparidade.

▼M8

33. Dado que o *goodwill* incluído na quantia escriturada de um investimento numa associada não é reconhecido separadamente, não é testado quanto à imparidade separadamente aplicando os requisitos do teste de imparidade do *goodwill* contidos na IAS 36 *Imparidade de Activos*. Em vez disso, a totalidade da quantia escriturada do investimento é testada quanto à imparidade segundo a IAS 36 como um único activo, comparando a sua quantia recuperável (o mais elevado entre o valor de uso e o justo valor menos os custos de vender) com a sua quantia escriturada, sempre que a aplicação dos requisitos da IAS 39 indicar que o investimento pode estar com imparidade. Uma perda por imparidade reconhecida nessas circunstâncias não é afectada a nenhum activo, incluindo o *goodwill*, que faz parte da quantia escriturada do investimento na associada. Deste modo, qualquer inversão dessa perda por imparidade é reconhecida em conformidade com a IAS 36, na medida em que a quantia recuperável do investimento aumente subsequentemente. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma entidade estima:

▼B

a) a sua parte do valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que venham a ser gerados pela associada, incluindo os fluxos de caixa das operações da associada e os proventos da alienação final do investimento; ou

b) o valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que surjam de dividendos a serem recebidos do investimento e da sua alienação final.

Segundo pressupostos apropriados, ambos os métodos dão o mesmo resultado.

34. A quantia recuperável de um investimento numa associada é avaliada para cada associada, a menos que a associada não gere influxos de caixa a partir do uso continuado que sejam largamente independentes dos de outros activos da entidade.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEPARADAS

35. Um investimento numa associada deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras separadas da investidora de acordo com os parágrafos 37.-42. da IAS 27.

36. Esta Norma não estipula que entidades produzem demonstrações financeiras separadas disponíveis para uso público.

DIVULGAÇÃO

37. Devem ser feitas as divulgações seguintes:

a) o justo valor de investimentos em associadas para os quais sejam publicadas cotações de preços;

b) informação financeira resumida das associadas, incluindo as quantias agregadas de activos, passivos, rendimentos e lucros ou prejuízos;

c) as razões pelas quais a presunção de que uma investidora não tem influência significativa são ultrapassadas se uma investidora detiver, directa ou indirectamente através de subsidiárias, menos de 20 % dos votos ou do potencial poder de voto da investida mas concluir que tem influência significativa;

▼B

d) as razões pelas quais a presunção de que uma investidora tem influência significativa são ultrapassadas se a investidora detiver, directa ou indirectamente através de subsidiárias, 20 % ou mais dos votos ou do potencial poder de voto da investida mas concluir que não tem significativa influência;

▼M5

e) o fim do período de relato das demonstrações financeiras de uma associada, quando essas demonstrações financeiras forem usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial e corresponderem a uma data ou a um período diferente da data ou período do investidor, e a razão para usar uma data ou período diferente;

▼B

f) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo ou requisitos regulamentares) sobre a capacidade das associadas para transferir fundos para a investidora sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsos de empréstimos ou adiantamentos;

g) a parte não reconhecida nas perdas de uma associada, tanto para o período como cumulativamente, se uma investidora descontinuou o reconhecimento da sua parte nas perdas de uma associada;

h) o facto de uma associada não ter sido contabilizada usando o método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 13.; e

i) informação financeira resumida das associadas, quer individualmente quer em grupo, que não estejam contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial, incluindo as quantias dos activos totais, passivos totais, réditos e lucros ou prejuízos.

38. Os investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como activos não correntes. A parte da investidora nos lucros ou prejuízos dessas associadas e a quantia escriturada desses investimentos devem ser divulgadas separadamente. A parte da investidora em quaisquer unidades operacionais descontinuadas dessas associadas também deve ser divulgada separadamente.

▼M5

39. A parte do investidor nas alterações reconhecidas em outro rendimento integral por parte da associada deve ser reconhecida pelo investidor em outro rendimento integral.

▼B

40. De acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, a investidora divulgará:

a) a sua parte nos passivos contingentes de uma associada incorridos juntamente com outras investidoras; e

b) os passivos contingentes que surjam pelo facto de a investidora ser solidariamente responsável pela totalidade ou parte dos passivos da associada.

▼M8

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

▼B

41. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼M5

41.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 11 e 39. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M11

41.B. A IAS 27 (tal como emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou os parágrafos 18 e 19 e adicionou o parágrafo 19A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M8

41.C. Os parágrafos 1 e 33 foram alterados com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar a esse período anterior as emendas ao parágrafo 3 da IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*, ao parágrafo 1 da IAS 31 e ao parágrafo 4 da IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* emitidas em Maio de 2008. É permitido a uma entidade aplicar prospectivamente as emendas.

▼B

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

42. Esta Norma substitui a IAS 28 *Contabilização de Investimentos em Associadas* (revista em 2000).

43. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

a) SIC-3 *Eliminação de Lucros e Prejuízos não Realizados em Transacções com Associadas;*

b) SIC-20 *Método de Equivalência Patrimonial — Reconhecimento de Prejuízos;* e

c) SIC-33 *Consolidação e Método de Equivalência Patrimonial — Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade.*

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 29

Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias

ÂMBITO ►M8 [1] ◄

1. Esta Norma deve ser aplicada às demonstrações financeiras, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, de qualquer entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária.

2. Numa economia hiperinflacionária, não é útil o relato dos resultados operacionais e da posição financeira na moeda local sem reexpressão. O dinheiro perde poder de compra a uma taxa tal que a comparação de quantias de transacções e de outros acontecimentos que ocorreram em tempos diferentes, mesmo que durante o mesmo período contabilístico, é enganadora.

3. Esta Norma não estabelece uma taxa absoluta a partir da qual se presuma estar perante hiperinflação. É uma questão de ajuizar quando se tornará necessária a reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma. A hiperinflação é indicada por características do ambiente económico de um país que incluem, mas não se limitam a, as seguintes situações:

   a) a população em geral prefere conservar a sua riqueza em activos não monetários ou numa moeda estrangeira relativamente estável. As quantias de moeda local detidas são imediatamente investidas para manter o poder de compra;

   b) a população em geral vê as quantias monetárias não em termos de moeda local mas em termos de uma moeda estrangeira estável. Os preços podem ser cotados nessa moeda;

   c) as vendas e compras a crédito têm lugar a preços que compensem a perda esperada de poder de compra durante o período de crédito, mesmo que o período seja curto;

   d) as taxas de juro, os salários e os preços estão ligados a um índice de preços; e

   e) a taxa de inflação acumulada durante três anos aproxima-se de 100 % ou excede este valor.

4. É preferível que todas as entidades que relatam na moeda da mesma economia hiperinflacionária apliquem esta Norma a partir da mesma data. Contudo, esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras de qualquer entidade desde o início do período de relato em que se identifique a existência de hiperinflação no país em cuja moeda ela relata.

A REEXPRESSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

5. Os preços variam no decorrer do tempo como resultado de várias forças políticas, económicas e sociais, específicas ou gerais. Forças específicas tais como alterações na oferta e na procura e mudanças tecnológicas podem fazer com que os preços individuais aumentem ou diminuam significativa e independentemente uns dos outros. Adicionalmente, as forças gerais podem fazer com que surjam alterações no nível geral de preços e por isso no poder geral de compra do dinheiro.

---

[1] No quadro dos *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, documento emitido em Maio de 2008, e a fim de assegurar a coerência com as outras IFRS, o Conselho alterou a terminologia utilizada na IAS 29 do seguinte modo: (a) «valor de mercado» foi alterado para «justo valor», e (b) «resultados de operações» e «rendimento líquido» foram alterados para «lucro ou perda».

▼M8

6. As entidades que preparam demonstrações financeiras com base no custo histórico fazem-no sem ter em conta as variações do nível geral de preços ou os aumentos de preços específicos de activos ou passivos reconhecidos. As excepções a esta prática são os activos e passivos que a entidade deve mensurar, ou opta por mensurar, pelo justo valor. Por exemplo, os activos fixos tangíveis podem ser reavaliados pelo justo valor e requer-se normalmente que os activos biológicos também o sejam. Algumas entidades, porém, apresentam as demonstrações financeiras baseadas na abordagem do custo corrente, que reflecte os efeitos das variações de preços específicos dos activos detidos.

▼B

7. Numa economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras, sejam elas baseadas numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, só são úteis se forem expressas em termos de unidade de mensuração corrente ►M5 no fim do período de relato ◄. Em consequência, esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras de entidades que relatem na moeda de uma economia hiperinflacionária. A apresentação da informação requerida por esta Norma como suplemento às demonstrações financeiras não reexpressas não é permitida. Além disso, é desencorajada a apresentação individual das demonstrações financeiras antes da reexpressão.

▼M8

8. As demonstrações financeiras de uma entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária, quer estejam baseadas na abordagem pelo custo histórico ou na abordagem pelo custo corrente, devem ser expressas em termos da unidade de mensuração corrente no final do período de relato. Os números correspondentes ao período precedente exigidos pela IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007) e qualquer informação no que respeita aos períodos anteriores devem igualmente ser expressos em termos da unidade de mensuração corrente no final do período de relato. Para a finalidade de apresentar quantias comparativas numa moeda de apresentação diferente, aplicam-se os parágrafos 42(b) e 43 da IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*.

▼B

9. O ganho ou a perda na posição monetária líquida deve ser incluído nos lucros ou prejuízos e divulgado separadamente.

10. A reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma requer a aplicação de certos procedimentos assim como um julgamento. A aplicação consistente destes procedimentos e julgamentos de período a período é mais importante de que a precisão das quantias resultantes incluídas nas demonstrações financeiras reexpressas.

Demonstrações financeiras a custo histórico

▼M5

Demonstração da posição financeira

▼B

11. As quantias ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ ainda não expressas em termos da unidade de mensuração corrente ►M5 no fim do período de relato ◄ são reexpressas pela aplicação de um índice geral de preços.

12. Os itens monetários não são reexpressos porque já estão expressos em termos da unidade monetária corrente ►M5 no fim do período de relato ◄. Os itens monetários representam dinheiro detido e elementos a ser recebidos ou a ser pagos em dinheiro.

▼B

13. Os activos e passivos ligados por acordo às alterações de preços, tais como obrigações e empréstimos indexados, são ajustados nos termos do acordo a fim de determinar a quantia em aberto ►M5 no fim do período de relato ◄. Estes itens são escriturados por esta quantia ajustada ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ reexpresso.

▼M8

14. Todos os outros activos e passivos são não monetários. Alguns itens não monetários são escriturados pelas quantias correntes no final do período de relato, como o valor realizável líquido e o justo valor, pelo que não são reexpressos. Todos os outros activos e passivos não monetários são reexpressos.

15. A maior parte dos itens não monetários é escriturada pelo custo ou pelo custo menos depreciação; por conseguinte são expressos em quantias correntes à data da sua aquisição. O custo reexpresso ou o custo menos depreciação de cada item é determinado pela aplicação ao seu custo histórico e à depreciação acumulada da variação de um índice geral de preços a partir da data da aquisição e até à data de relato. Por exemplo, os activos fixos tangíveis, inventários de matérias-primas e mercadorias, *goodwill*, patentes, marcas e activos similares são reexpressos a partir das datas da sua compra. Os inventários de produtos semiacabados e acabados são reexpressos a partir das datas em que foram incorridos os custos de compra e de conversão.

▼B

16. Podem não estar disponíveis registos pormenorizados das datas de aquisição de itens dos activos fixos tangíveis ou não serem susceptíveis de estimativa. Nestas circunstâncias raras, pode ser necessário, no primeiro período de aplicação desta Norma, usar uma avaliação profissional independente do valor dos itens como a base para a sua reexpressão.

17. Um índice geral de preços pode não estar disponível para os períodos relativamente aos quais a reexpressão dos activos fixos tangíveis é exigida por esta Norma. Nestas circunstâncias, pode ser necessário usar uma estimativa baseada, por exemplo, nos movimentos da taxa de câmbio entre a moeda funcional e uma moeda estrangeira relativamente estável.

18. Alguns itens não monetários são escriturados por quantias correntes de datas diferentes das de aquisição ou ►M5 da demonstração da posição financeira ◄, como por exemplo, os activos fixos tangíveis que tenham sido revalorizados numa data anterior. Nestes casos, as quantias escrituradas serão reexpressas a partir da data da revalorização.

▼M8

19. A quantia reexpressa de um item não monetário é reduzida, em conformidade com as IFRS relevantes, quando excede a sua quantia recuperável. Por exemplo, as quantias reexpressas de activos fixos tangíveis, *goodwill*, patentes e marcas são reduzidas para a quantia recuperável e as quantias reexpressas de inventários são reduzidas para o valor realizável líquido.

20. Uma investida que seja contabilizada pelo método da equivalência patrimonial pode relatar na moeda de uma economia hiperinflacionária. A demonstração da posição financeira e a demonstração do rendimento integral dessa investida são reexpressas em conformidade com esta Norma, a fim de calcular a parte do investidor dos seus activos líquidos e lucro ou perda. Quando as demonstrações financeiras reexpressas da investida forem expressas numa moeda estrangeira são transpostas às taxas de fecho.

▼B

21. O impacto de inflação é reconhecido nos custos de empréstimos. Não é apropriado reexpressar os dispêndios de capital financiados pelo empréstimo e capitalizar aquela parte dos custos do empréstimo que compensa a inflação durante o mesmo período. Esta parte dos custos do empréstimo é reconhecida como um gasto no período em que os custos sejam incorridos.

22. Uma entidade pode adquirir activos por meio de um acordo que lhe permita diferir o pagamento sem incorrer num encargo de juros explícito. Quando for impraticável imputar a quantia dos juros, esses activos são reexpressos a partir da data do pagamento e não da data da compra.

23. [Eliminado]

24. No início do primeiro período de aplicação desta Norma, os componentes do capital próprio dos proprietários, excepto resultados retidos e qualquer excedente de revalorização, são reexpressos pela aplicação de um índice geral desde as datas em que os componentes foram constituídos ou surgiram. Qualquer excedente de reavaliação que tivesse origem em períodos anteriores é eliminado. Os resultados retidos reexpressos são determinados a partir de todas as outras quantias ►M5 na demonstração da posição financeira reexpressa ◄.

25. No fim do primeiro período e nos períodos subsequentes, todos os componentes do capital próprio dos proprietários são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços desde o início do período ou da data da sua constituição se posterior. Os movimentos do período, no capital próprio dos proprietários, são divulgados de acordo com a IAS 1.

▼M5

Demonstração do rendimento integral

▼B

26. Esta Norma requer que todos os itens da ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ sejam expressos em termos da unidade de mensuração corrente ►M5 no fim do período de relato ◄. Por isso, todas as quantias necessitam de ser reexpressas pela aplicação da alteração no índice geral de preços a partir das datas em que os itens de rendimentos e gastos foram inicialmente registados nas demonstrações financeiras.

Ganho ou perda na posição monetária líquida

27. Num período de inflação, uma entidade que detenha um excesso de activos monetários sobre os passivos monetários perde poder de compra e uma entidade com um excesso de passivos monetários sobre os activos monetários ganha poder de compra até ao ponto em que os activos e passivos não estejam indexados a um nível de preços. Este ganho ou esta perda na posição monetária líquida pode ser obtido a partir da diferença resultante da reexpressão de activos não monetários, do capital próprio dos proprietários e ►M5 itens na demonstração do rendimento integral ◄ e do ajustamento de activos e passivos indexados. O ganho, ou a perda, pode ser estimado pela aplicação da variação do índice geral de preços à média ponderada do período da diferença entre activos monetários e passivos monetários.

▼M8

28. O ganho ou perda na posição monetária líquida está incluído em lucro ou perda. O ajustamento feito em conformidade com o parágrafo 13 dos activos e passivos ligados por acordo às variações nos preços é compensado com o ganho ou a perda na posição monetária líquida. Outros itens do rendimento ou dos gastos, tais como rendimentos e gastos de juros e diferenças de câmbio relacionadas com fundos investidos ou recebidos de empréstimo são também associadas à posição monetária líquida. Se bem que tais itens sejam separadamente divulgados, pode ser vantajoso que eles sejam apresentados juntamente com o ganho ou com a perda da posição monetária líquida na demonstração do rendimento integral.

▼B

Demonstrações financeiras a custo corrente

▼M5

Demonstração da posição financeira

▼B

29. Os itens expressos pelo custo corrente não são reexpressos porque estão já expressos em termos da unidade de mensuração corrente ►M5 no fim do período de relato ◄. Outros itens ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ são reexpressos de acordo com os parágrafos 11. a 25.

▼M5

Demonstração do rendimento integral

▼B

30. A ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ a custo corrente, antes da reexpressão, relata geralmente custos correntes no momento em que ocorreram as transacções ou os acontecimentos subjacentes. O custo das vendas e a depreciação são registados pelos custos correntes no momento do consumo; as vendas e outros gastos são registados pelas quantias em dinheiro quando ocorrerem. Por isso, todas as quantias necessitam de ser reexpressas para a unidade monetária corrente ►M5 no fim do período de relato ◄ pela aplicação de um índice geral de preços.

Ganho ou perda na posição monetária líquida

31. O ganho ou perda na posição monetária líquida é contabilizado de acordo com os parágrafos 27. e 28.

Impostos

32. A reexpressão de demonstrações financeiras de acordo com esta Norma pode originar diferenças entre a quantia escriturada de activos e passivos individuais ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ e as suas bases fiscais. Estas diferenças são contabilizadas de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Demonstrações dos fluxos de caixa

33. Esta Norma exige que todos os itens da demonstração dos fluxos de caixa sejam expressos em termos da unidade de mensuração corrente ►M5 no fim do período de relato ◄.

▼B

Números comparativos

▼M8

34. Os números correspondentes do período de relato anterior, quer se tenham baseado numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços para que as demonstrações financeiras comparativas sejam apresentadas em termos da corrente unidade de mensuração no final do período de relato. A informação divulgada a respeito de períodos anteriores também é expressa em termos da unidade de mensuração corrente no final do período de relato. Para efeitos de apresentação de quantias comparativas numa moeda de apresentação diferente, aplicam-se os parágrafos 42(b) e 43 da IAS 21.

▼B

Demonstrações financeiras consolidadas

35. Uma empresa-mãe que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária pode ter subsidiárias que também relatem nas moedas de economias hiperinflacionárias. As demonstrações financeiras de qualquer tal subsidiária necessitam de ser reexpressas pela aplicação de um índice geral de preços do país em cuja moeda ela relata antes que sejam incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas emitidas pela sua empresa-mãe. Quando tal subsidiária seja uma subsidiária estrangeira as suas demonstrações financeiras reexpressas são transpostas às taxas do fecho. As demonstrações financeiras de subsidiárias que não relatem nas moedas de economias hiperinflacionárias são tratadas de acordo com a IAS 21.

36. Se forem consolidadas demonstrações financeiras com ►M5 fins de períodos de relato ◄ diferentes, todas os itens, sejam eles monetários ou não monetários, necessitam de ser reexpressos em unidades de mensuração corrente à data das demonstrações financeiras consolidadas.

Escolha e uso do índice geral de preços

37. A reexpressão das demonstrações financeiras em conformidade com esta Norma requer o uso de um índice geral de preços que reflicta alterações no poder geral de compra. É preferível que todas as entidades que relatem na moeda da mesma economia usem o mesmo índice.

ECONOMIAS QUE CESSEM DE SER HIPERINFLACIONÁRIAS

38. Quando uma economia cessar de ser hiperinflacionária e uma entidade interromper a preparação e apresentação de demonstrações financeiras preparadas de acordo com esta Norma, ela deve tratar as quantias expressas na unidade de medida corrente no fim do período anterior de relato como a base para as quantias escrituradas nas suas demonstrações financeiras subsequentes.

DIVULGAÇÕES

39. Devem ser feitas as divulgações seguintes:

a) o facto de que as demonstrações financeiras e os valores correspondentes de períodos anteriores foram reexpressos devido às alterações no poder geral de compra da moeda funcional e, como resultado, são expressos em termos da unidade de mensuração corrente ►M5 no fim do período de relato ◄;

▼B

b) se as demonstrações financeiras estão ou não baseadas numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente; e

c) a identificação e o nível do índice de preços ►M5 no fim do período de relato ◄ e o movimento no índice durante o período corrente de relato e durante o período imediatamente anterior.

40. As divulgações requeridas por esta Norma são necessárias para tornar clara a base de tratamento dos efeitos da inflação nas demonstrações financeiras. Elas destinam-se também a proporcionar outras informações necessárias à compreensão dessa base e das quantias resultantes.

DATA DE EFICÁCIA

41. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1990.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 31

Interesses em Empreendimentos Conjuntos

ÂMBITO

▼M8

1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de interesses em empreendimentos conjuntos e no relato dos activos, passivos, rendimentos e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidoras, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as actividades do empreendimento conjunto se realizam. Contudo, não se aplica a interesses de empreendedores em entidades conjuntamente controladas detidas por:

(a) organizações de capital de risco, ou

(b) fundos mútuos, *trusts* e entidades semelhantes, incluindo fundos de seguros ligados a investimentos

que, aquando do reconhecimento inicial, sejam designados como sendo pelo seu justo valor através dos lucros ou prejuízos ou sejam classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*. Tais investimentos devem ser mensurados pelo justo valor de acordo com a IAS 39, com as alterações no justo valor reconhecidas nos lucros ou prejuízos do período em que ocorreu a alteração. Um empreendedor que detenha tal interesse deve prestar as informações requeridas pelos parágrafos 55 e 56.

▼B

2. Um empreendedor com um interesse numa entidade conjuntamente controlada está dispensado dos parágrafos 30 (consolidação proporcional) e 38 (método da equivalência patrimonial) quando satisfizer as seguintes condições:

a) o interesse é classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;

b) a dispensa no parágrafo 10. da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* que permite que uma empresa-mãe que também tenha um interesse numa entidade conjuntamente controlada não apresente demonstrações financeiras consolidadas é aplicável; ou

c) aplica-se tudo o que segue:

i) o empreendedor for uma subsidiária totalmente detida, ou uma subsidiária parcialmente detida por outra entidade e quando os seus proprietários, incluindo aqueles que de outra forma não tenham direito a voto, tiverem sido informados de que o empreendedor não aplica a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial e não objectem a tal situação,

ii) os instrumentos de dívida ou de capital próprio do empreendedor não forem negociados num mercado público (uma bolsa de valores doméstica ou estrangeira ou um mercado «de balcão», incluindo mercados locais e regionais),

iii) o empreendedor não depositou, nem estiver em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora para a finalidade de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público, e

▼B

iv) a empresa-mãe última ou qualquer empresa-mãe intermédia do empreendedor produzir demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumpram as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

DEFINIÇÕES

3. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Controlo é o poder de gerir as políticas operacionais e financeiras de uma actividade económica afim de obter benefícios da mesma.

O *método da equivalência patrimonial* é um método de contabilização pelo qual um interesse numa entidade conjuntamente controlada é inicialmente registado pelo custo e ajustado em seguida para a alteração posterior à aquisição na parte do empreendedor nos activos líquidos da entidade conjuntamente controlada. Os lucros ou prejuízos do empreendedor incluem a parte do empreendedor nos lucros ou prejuízos da entidade conjuntamente controlada.

Uma *investidora num empreendimento conjunto* é um participante de um empreendimento conjunto e que não tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.

Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada em contrato numa actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigirem o consenso unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

Um *empreendimento conjunto* é um acordo contratual pelo qual dois ou mais parceiros empreendem uma actividade económica que esteja sujeita a controlo conjunto.

Consolidação proporcional é um método de contabilização em que a parte de um empreendedor em cada um dos activos, passivos, rendimentos e gastos de uma entidade conjuntamente controlada é combinada linha a linha com itens semelhantes das demonstrações financeiras do empreendedor ou relatada como linhas de itens separadas nas demonstrações financeiras do empreendedor.

Demonstrações financeiras separadas são as que são apresentadas por uma empresa-mãe, uma investidora numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, em que os investimentos são contabilizados na base do interesse directo no capital próprio em vez de o ser na base dos resultados e activos líquidos relatados das investidas.

Influência significativa é o poder de participar nas decisões das políticas operacional e financeira de uma actividade económica mas que não é controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas.

Um *empreendedor* é um parceiro de um empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.

4. As demonstrações financeiras nas quais a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial seja aplicado não são demonstrações financeiras separadas, nem são demonstrações financeiras de uma entidade que não detenha uma subsidiária, associada ou interesse de empreendedor numa entidade conjuntamente controlada.

▼B

5. As demonstrações financeiras separadas são as apresentadas além de demonstrações financeiras consolidadas, de demonstrações financeiras em que os investimentos são contabilizados mediante o uso do método da equivalência patrimonial e de demonstrações financeiras nas quais os interesses dos empreendedores em empreendimentos conjuntos são proporcionalmente consolidados. As demonstrações financeiras separadas não precisam de ser anexadas a, ou de acompanhar, essas demonstrações.

6. As entidades que estejam dispensadas da consolidação, de acordo com o parágrafo 10. da IAS 27, da aplicação do método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 13.c) da IAS 28 *Investimentos em Associadas* ou da aplicação da consolidação proporcional ou do método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 2. desta Norma podem apresentar demonstrações financeiras separadas como suas únicas demonstrações financeiras.

Formas de empreendimento conjunto

7. Os empreendimentos conjuntos assumem formas e estruturas muito diferentes. Esta Norma identifica três grandes tipos — operações conjuntamente controladas, activos conjuntamente controlados e entidades conjuntamente controladas — que são geralmente descritos como, e satisfazem a definição de, empreendimentos conjuntos. As características seguintes são comuns a todos os empreendimentos conjuntos:

a) dois ou mais empreendedores estão ligados por um acordo contratual; e

b) o acordo contratual estabelece o controlo conjunto.

Controlo conjunto

8. O controlo conjunto pode ser excluído quando uma investida estiver em situação de reorganização legal ou falência, ou operar sob severas restrições a longo prazo na sua capacidade de transferir fundos para o empreendedor. Se o controlo conjunto estiver em continuação, estes acontecimentos não são suficientes em si mesmos para justificar a não contabilização de empreendimentos conjuntos para as finalidades desta Norma.

Acordo contratual

9. A existência de um acordo contratual distingue entre interesses que envolvam controlo conjunto e investimentos em associadas em que a investidora tenha influência significativa (ver IAS 28). As actividades que não tenham acordo contratual para estabelecer o controlo conjunto não são empreendimentos conjuntos para as finalidades desta Norma.

10. O acordo contratual pode ser evidenciado de várias maneiras; por exemplo, por um contrato entre os empreendedores ou por actas de reuniões entre os empreendedores. Nalguns casos, o acordo é incorporado nos artigos ou outro clausulado do empreendimento conjunto. Qualquer que seja a sua forma, o acordo contratual é geralmente escrito e trata de assuntos tais como:

a) a actividade, duração e obrigações de relato do empreendimento conjunto;

b) a nomeação do órgão de direcção ou órgão de gestão equivalente do empreendimento conjunto e os direitos de voto dos empreendedores;

c) contribuições de capital pelos empreendedores; e

d) a partilha dos empreendedores na produção, nos rendimentos, nos gastos ou nos resultados do empreendimento conjunto.

▼B

11. O acordo contratual estabelece o controlo conjunto sobre o empreendimento conjunto. Tal requisito assegura que nenhum empreendedor esteja por si só em posição de controlar a actividade unilateralmente.

12. O acordo contratual pode identificar um empreendedor como o operador ou o gestor do empreendimento conjunto. O operador não controla o empreendimento conjunto, mas age de acordo com as políticas operacionais e financeiras que tenham sido acordadas pelos empreendedores conforme o acordo contratual e delegadas no operador. Se o operador tiver o poder de gerir as políticas operacionais e financeiras da actividade económica, ele controla o empreendimento e o empreendimento é uma subsidiária do operador e não um empreendimento conjunto.

OPERAÇÕES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS

13. O funcionamento de alguns empreendimentos conjuntos envolve o uso de activos e de outros recursos dos empreendedores e não a formação de uma sociedade, parceria ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor usa os seus próprios activos fixos tangíveis e dispõe dos seus próprios inventários. Também incorre nos seus próprios gastos e passivos e procura os seus próprios financiamentos, que representam as suas próprias obrigações. As actividades do empreendimento conjunto podem ser levadas a efeito pelos empregados do empreendedor ao mesmo tempo que as actividades similares deste. O acordo de empreendimento conjunto proporciona geralmente um meio pelo qual são partilhados entre os empreendedores o rédito da venda da produção conjunta e quaisquer gastos incorridos em comum.

14. Um exemplo de uma operação conjuntamente controlada dá-se quando dois ou mais empreendedores combinam as suas operações, recursos e perícia para fabricar, comercializar e distribuir conjuntamente um produto particular, tal como uma aeronave. As diferentes partes do processo de fabrico são levadas a efeito por cada um dos empreendedores. Cada empreendedor suporta os seus próprios custos e obtém uma parte do rédito da venda do avião, sendo tal partilha determinada segundo o acordo contratual.

15. A respeito dos seus interesses em operações conjuntamente controladas, um empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras:

a) os activos que controla e os passivos em que incorre; e

b) os gastos em que incorre e a sua parte do rédito que obtém proveniente da venda de bens ou serviços pelo empreendimento conjunto.

16. Dado que os activos, passivos, rendimentos e gastos são reconhecidos nas demonstrações financeiras do empreendedor, nenhum ajustamento ou outro procedimento de consolidação será necessário com respeito a estes itens quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

17. Podem não ser exigidos registos contabilísticos separados para o próprio empreendimento conjunto e podem não ser preparadas demonstrações financeiras para o empreendimento conjunto. Porém, os empreendedores podem preparar contas de gestão de forma que possam avaliar o desempenho do empreendimento conjunto.

▼B

ACTIVOS CONJUNTAMENTE CONTROLADOS

18. Alguns empreendimentos conjuntos envolvem o controlo conjunto, e muitas vezes a propriedade conjunta, por parte dos empreendedores de um ou mais activos que tenham sido contribuídos para, ou adquiridos para a finalidade do empreendimento conjunto e destinados às finalidades do mesmo. Os activos são usados para a obtenção de benefícios para os empreendedores. Cada empreendedor pode ficar com uma parte da produção obtida a partir dos activos e cada um suporta uma parte acordada dos gastos incorridos.

19. Estes empreendimentos conjuntos não envolvem a fundação de uma sociedade organizada, parceria ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor tem controlo sobre a sua parte nos futuros benefícios económicos através da sua parte nos activos conjuntamente controlados.

20. Muitas actividades nas indústrias do petróleo, gás e extracção de minérios envolvem activos conjuntamente controlados. Por exemplo, um número de empresas de produção de petróleo pode conjuntamente controlar e operar um oleoduto. Cada um dos empreendedores utiliza o oleoduto para o transporte do seu próprio produto em retorno do qual suporta uma proporção acordada dos gastos de operar o oleoduto. Um outro exemplo de um activo conjuntamente controlado é quando duas entidades controlam conjuntamente uma propriedade, cada uma tomando uma parte das rendas recebidas e suportando uma parte dos gastos.

21. A respeito do seu interesse em activos conjuntamente controlados, um empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras:

a) a sua parte dos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos;

b) quaisquer passivos em que tenha incorrido;

c) a sua parte de quaisquer passivos incorridos juntamente com os outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;

d) quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte da produção obtida do empreendimento conjunto, juntamente com a sua parte em quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto; e

e) quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto.

22. A respeito do seu interesse em activos conjuntamente controlados, cada empreendedor inclui nos seus registos contabilísticos e reconhece nas suas demonstrações financeiras:

a) a sua parte nos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos e não como um investimento. Por exemplo, uma parte de um pipeline conjuntamente controlado é classificado como activo fixo tangível;

b) quaisquer passivos em que tenha incorrido, por exemplo, os incorridos no financiamento da sua parte nos activos;

c) a sua parte em quaisquer passivos conjuntamente incorridos com outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;

d) quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte da produção obtida do empreendimento conjunto, juntamente com a sua parte em quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto;

▼B

e) quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto, como por exemplo, os relacionados com o financiamento do interesse do empreendedor nos activos e com a venda da sua parte da produção.

Dado que os activos, passivos, rendimentos e gastos são reconhecidos nas demonstrações financeiras do empreendedor, nenhum ajustamento ou outro procedimento de consolidação será necessário com respeito a estes itens quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

23. O tratamento de activos conjuntamente controlados reflecte a substância e a realidade económica e geralmente, a forma legal do empreendimento conjunto. Registos contabilísticos separados do próprio empreendimento conjunto podem ser limitados aos gastos incorridos em comum pelos empreendedores e em última instância suportados pelos empreendedores conforme as participações acordadas entre si. Podem não ser preparadas demonstrações financeiras pelo empreendimento conjunto, embora os empreendedores possam preparar contas de gestão afim de que possam avaliar o desempenho do empreendimento conjunto.

ENTIDADES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS

24. Uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse. A entidade opera da mesma forma que outras entidades, excepto que um acordo contratual entre os empreendedores estabelece o controlo conjunto sobre a actividade económica da entidade.

25. Uma entidade conjuntamente controlada controla os activos do empreendimento conjunto, incorre em passivos e gastos e obtém rendimentos. Pode fazer contratos em seu próprio nome e obter fundos para os fins da actividade do empreendimento conjunto. Cada empreendedor tem direito a uma parte dos lucros da entidade conjuntamente controlada, embora algumas entidades conjuntamente controladas também tenham uma parte da produção obtida do empreendimento conjunto.

26. Um exemplo vulgar de uma entidade conjuntamente controlada é quando duas entidades combinam as suas actividades numa linha particular de negócios através da transferência dos activos e passivos relevantes para uma entidade conjuntamente controlada. Um outro exemplo é quando uma entidade começa um negócio num país estrangeiro em conjunto com o governo ou outro departamento nesse país, por meio do estabelecimento de uma entidade separada que é conjuntamente controlada pela entidade e pelo governo ou departamento.

27. Muitas entidades conjuntamente controladas são em substância semelhantes aos empreendimentos conjuntos referidos como operações conjuntamente controladas. Por exemplo, os empreendedores podem transferir um activo conjuntamente controlado, tal como um oleoduto de petróleo para uma entidade conjuntamente controlada, por razões fiscais ou outras. De forma semelhante, os empreendedores podem contribuir para uma entidade conjuntamente controlada com activos que serão operados conjuntamente. Algumas operações conjuntamente controladas também envolvem a criação de uma entidade conjuntamente controlada para tratar de aspectos particulares da actividade, como por exemplo, a concepção, a comercialização, distribuição ou serviço pós-venda da produção.

▼B

28. Uma entidade conjuntamente controlada tem os seus próprios registos contabilísticos e prepara e apresenta demonstrações financeiras da mesma forma que outras entidades em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

29. Cada empreendedor contribui geralmente com dinheiro ou com outros recursos para a entidade conjuntamente controlada. Estas contribuições são incluídas nos registos contabilísticos do empreendedor e reconhecidas nas demonstrações financeiras como um investimento na entidade conjuntamente controlada.

Demonstrações financeiras de um empreendedor

Consolidação proporcional

30. Um empreendedor deve reconhecer o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando a consolidação proporcional ou o método alternativo descrito no parágrafo 38. Quando for usada a consolidação proporcional, deve ser usado um dos dois formatos de relato identificados adiante.

31. Um empreendedor reconhece o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando um dos dois formatos de relato para a consolidação proporcional independentemente de ter ou não investimentos em subsidiárias ou de descrever ou não as suas demonstrações financeiras como demonstrações financeiras consolidadas.

32. Ao reconhecer um interesse numa entidade conjuntamente controlada, é essencial que o empreendedor reflicta a substância e a realidade económica do acordo, e não a estrutura ou forma particular do empreendimento conjunto. Numa entidade conjuntamente controlada, um empreendedor tem controlo sobre a sua parte nos benefícios económicos futuros por via da sua parte nos activos e passivos do empreendimento. Esta substância e realidade económica são reflectidas nas demonstrações financeiras consolidadas do empreendedor quando este reconhece os seus interesses nos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada ao usar um dos dois formatos de relato para consolidação proporcional descritos no parágrafo 34.

33. A aplicação da consolidação proporcional significa que ►**M5** a demonstração da posição financeira ◄ do empreendedor inclui a sua parte nos activos que controla conjuntamente e a sua parte nos passivos pelos quais é conjuntamente responsável. A ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ do empreendedor inclui a sua parte nos rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação da consolidação proporcional são semelhantes aos procedimentos para a consolidação de investimentos em subsidiárias, que estão indicados na IAS 27.

▼B

34. Podem ser usados formatos diferentes de relato para levar a efeito a consolidação proporcional. O empreendedor pode combinar a sua parte em cada um dos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada com os itens semelhantes, linha a linha, nas suas demonstrações financeiras. Por exemplo, pode combinar a sua parte nos inventários da entidade conjuntamente controlada com os seus inventários e a sua parte nos activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada com os seus activos fixos tangíveis. Como alternativa, o empreendedor pode incluir nas suas demonstrações financeiras linhas de itens separadas relativas à sua parte nos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Por exemplo, pode mostrar a sua parte de um activo corrente da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus activos correntes; pode mostrar a sua parte nos activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus activos fixos tangíveis. Ambos os formatos de relato resultam no relato de quantias idênticas dos lucros ou prejuízos e de cada uma das principais classificações de activos, passivos, rendimentos e gastos; ambos os formatos são aceitáveis para as finalidades desta Norma.

35. Qualquer que seja o formato usado para levar a efeito a consolidação proporcional, não é apropriado compensar quaisquer activos ou passivos com a dedução de outros passivos ou activos ou quaisquer rendimentos ou gastos com a dedução de outros gastos ou rendimentos, a menos que exista um direito legal de compensação e a compensação represente a expectativa quanto à realização do activo ou à liquidação do passivo.

36. Um empreendedor deve descontinuar o uso da consolidação proporcional a partir da data em que cesse de ter controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada.

37. Um empreendedor descontinua o uso da consolidação proporcional a partir da data em que cesse de ter parte no controlo de uma entidade conjuntamente controlada. Isto pode acontecer, por exemplo, quando o empreendedor aliena o seu interesse ou quando se colocam tais restrições externas à entidade conjuntamente controlada pelo que o empreendedor deixa de ter controlo conjunto.

Método da equivalência patrimonial

38. Como alternativa à consolidação proporcional descrita no parágrafo 30., um empreendedor deve reconhecer o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando o método da equivalência patrimonial.

39. Um empreendedor reconhece o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando o método da equivalência patrimonial independentemente de ter ou não investimentos em subsidiárias ou de descrever ou não as suas demonstrações financeiras como demonstrações financeiras consolidadas.

▼B

40. Alguns empreendedores reconhecem os seus interesses em entidades conjuntamente controladas usando o método da equivalência patrimonial, tal como descrito na IAS 28. O uso do método da equivalência patrimonial é suportado pelos que argumentam que não é apropriado combinar itens controlados com itens conjuntamente controlados e pelos que acreditam que os empreendedores têm influência significativa, em vez de controlo conjunto, numa entidade conjuntamente controlada. Esta Norma não recomenda o uso do método da equivalência patrimonial porque a consolidação proporcional reflecte melhor a substância e a realidade económica do interesse de um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, ou seja, o controlo sobre a parte do empreendedor nos futuros benefícios económicos. Não obstante, esta Norma permite o uso do método da equivalência patrimonial, como um tratamento alternativo, quando se reconhecem interesses em entidades conjuntamente controladas.

41. Um empreendedor deve descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que cesse de ter controlo conjunto sobre, ou de ter influência significativa em, uma entidade conjuntamente controlada.

Dispensas de consolidação proporcional e do método da equivalência patrimonial

42. Os interesses em entidades conjuntamente controladas que estejam classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 devem ser contabilizados de acordo com essa IFRS.

43. Quando um interesse numa entidade conjuntamente controlada anteriormente classificado como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. As demonstrações financeiras relativas aos períodos desde a classificação como detido para venda devem ser emendadas em conformidade.

44. [Eliminado]

▼M11

45. Quando uma investidora deixa de ter o controlo conjunto sobre uma entidade, ela deve contabilizar o resto do investimento de acordo com a IAS 39 a partir dessa data, desde que a anterior entidade conjuntamente controlada não se torne uma subsidiária ou associada. A partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torna uma subsidiária de uma investidora, a investidora deve contabilizar o seu interesse de acordo com a IAS 27 e a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (tal como revista pelo International Accounting Standards Board em 2008). A partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torna uma associada de uma investidora, a investidora deve contabilizar o seu interesse de acordo com a IAS 28. Perante a perda do controlo conjunto, a investidora deve mensurar pelo justo valor qualquer investimento que a investidora retenha na anterior entidade conjuntamente controlada. A investidora deve reconhecer nos lucros ou prejuízos qualquer diferença entre:

(a) o justo valor de qualquer investimento retido e quaisquer proventos resultantes da alienação da parte de interesse na entidade conjuntamente controlada; e

(b) a quantia escriturada do investimento à data em que ocorreu a perda do controlo conjunto.

45.A. Quando um investimento deixa de ser uma entidade conjuntamente controlada e é contabilizado de acordo com a IAS 39, o justo valor do investimento quando este deixa de ser uma entidade conjuntamente controlada deve ser considerado como o seu justo valor no reconhecimento inicial de um activo financeiro de acordo com a IAS 39.

▼M11

45.B. Se uma investidora perder o controlo conjunto de uma entidade, a investidora deve contabilizar todas as quantias reconhecidas em outro rendimento integral em relação com essa entidade na mesma base em que seria exigido se a entidade conjuntamente controlada tivesse alienado directamente os activos ou passivos relacionados. Portanto, se um ganho ou perda anteriormente reconhecido em outro rendimento integral fosse reclassificado como lucro ou prejuízo na alienação dos activos ou passivos relacionados, a investidora reclassifica o ganho ou perda do capital próprio para os lucros ou prejuízos (como ajustamento de reclassificação) quando a investidora perder o controlo conjunto da entidade. Por exemplo, se uma entidade conjuntamente controlada tiver activos financeiros disponíveis para venda e a investidora perder o controlo conjunto da entidade, a investidora deve reclassificar nos lucros ou prejuízos o ganho ou perda anteriormente reconhecido em outro rendimento integral em relação com esses activos. Se o interesse de propriedade de uma investidora numa entidade conjuntamente controlada for reduzido, mas o investimento continuar a ser uma entidade conjuntamente controlada, a investidora deve reclassificar nos lucros ou prejuízos apenas uma quantia proporcional do ganho ou perda anteriormente reconhecida em outro rendimento integral.

▼B

Demonstrações financeiras separadas de um empreendedor

46. Um interesse numa entidade conjuntamente controlada deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras separadas de um empreendedor de acordo com os parágrafos 37.-42. da IAS 27.

47. Esta Norma não estipula que entidades produzem demonstrações financeiras separadas disponíveis para uso público.

TRANSACÇÕES ENTRE UM EMPREENDEDOR E UM EMPREENDIMENTO CONJUNTO

48. Quando um empreendedor contribuir ou vender activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer parcela de um ganho ou de uma perda resultante da transacção deve reflectir a substância da transacção. Enquanto os activos estiverem retidos pelo empreendimento conjunto, e desde que o empreendedor tenha transferido os riscos e vantagens significativos da propriedade, o empreendedor deve reconhecer apenas aquela parte do ganho ou perda que é atribuível aos interesses dos outros empreendedores ([1]). O empreendedor deve reconhecer a totalidade da quantia de qualquer perda quando a contribuição ou venda proporcione provas de uma redução no valor realizável líquido dos activos correntes ou de uma perda por imparidade.

49. Quando um empreendedor comprar activos de um empreendimento conjunto, o empreendedor não deve reconhecer a sua parte nos lucros do empreendimento conjunto derivados da transacção até que revenda os activos a um terceiro independente. Um empreendedor deve reconhecer a sua parte nas perdas resultantes destas transacções da mesma forma que os lucros, excepto que as perdas devem ser reconhecidas imediatamente quando representem uma redução no valor realizável líquido de activos correntes ou uma perda por imparidade.

([1]) Ver também a SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não Monetárias por Empreendedores.*

▼B

50. Para avaliar se uma transacção entre um empreendedor e um empreendimento conjunto proporciona prova de imparidade de um activo, o empreendedor determina a quantia recuperável do activo de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Ao determinar o valor de uso, o empreendedor estima os fluxos de caixa futuros provenientes do activo com base no uso continuado do activo e na sua alienação final por parte do empreendimento conjunto.

RELATO DE INTERESSES EM EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE UMA INVESTIDORA

51. Uma investidora num empreendimento conjunto que não disponha de controlo conjunto deve contabilizar esse investimento de acordo com a IAS 39 ou, se tiver influência significativa no empreendimento conjunto, de acordo com a IAS 28.

OPERADORES DE EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS

52. Os operadores ou gestores de um empreendimento conjunto devem contabilizar quaisquer remunerações de acordo com a IAS 18 Rédito.

53. Um ou mais empreendedores podem agir como o operador ou o gestor de um empreendimento conjunto. Aos operadores é geralmente paga uma remuneração de gestão por tais deveres. As remunerações são contabilizadas pelo empreendimento conjunto como um gasto.

DIVULGAÇÃO

54. Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos passivos contingentes seguintes, a menos que a probabilidade de perda seja remota, separadamente da quantia de outros passivos contingentes:

a) quaisquer passivos contingentes em que o empreendedor tenha incorrido em relação aos seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua parte em cada um dos passivos contingentes que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores;

b) a sua parte nos passivos contingentes dos próprios empreendimentos conjuntos pelos quais seja contingentemente responsável; e

c) os passivos contingentes que surjam porque o empreendedor está contingentemente responsável pelos passivos dos outros empreendedores de um empreendimento conjunto.

55. Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos seguintes compromissos com respeito aos seus interesses em empreendimentos conjuntos separadamente de outros compromissos:

a) quaisquer compromissos de capital do empreendedor em relação com os seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua parte nos compromissos de capital que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores; e

b) a sua parte dos compromissos de capital dos próprios empreendimentos conjuntos.

56. Um empreendedor deve divulgar uma listagem e descrição de interesses em empreendimentos conjuntos significativos e a proporção do interesse de propriedade detido em entidades conjuntamente controladas. Um empreendedor que reconheça os seus interesses em entidades conjuntamente controladas usando o formato de relato linha a linha para a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial deve divulgar as quantias agregadas de cada um dos activos correntes, dos activos de longo prazo, dos passivos correntes, dos passivos de longo prazo, dos rendimentos e dos gastos relacionados com os seus interesses em empreendimentos conjuntos.

57. Um empreendedor deve divulgar o método que usa para reconhecer os seus interesses em entidades conjuntamente controladas.

▼M8

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

▼B

58. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼M11

58.A. A IAS 27 (tal como emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou o parágrafo 45 e adicionou os parágrafos 45A e 45B. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M8

58.B. O parágrafo 1 foi alterado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar a esse período anterior as emendas ao parágrafo 3 da IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*, ao parágrafo 1 da IAS 28 e ao parágrafo 4 da IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* emitidas em Maio de 2008. É permitido a uma entidade aplicar prospectivamente a emenda.

▼B

RETIRADA DA IAS 31 (REVISTA EM 2000)

59. Esta Norma substitui a IAS 31 *Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos* (revista em 2000).

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 32

Instrumentos Financeiros: Apresentação

OBJECTIVO

1. [Eliminado]

2. O objectivo desta Norma é o de estabelecer princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivos ou capital próprio e para a compensação entre activos financeiros e passivos financeiros. Aplica-se à classificação de instrumentos financeiros, do ponto de vista do emitente, em activos financeiros, passivos financeiros e instrumentos de capital próprio; à classificação dos juros, dividendos e perdas e ganhos associados; e às circunstâncias em que os activos financeiros e os passivos financeiros devem ser compensados.

3. Os princípios estabelecidos nesta Norma complementam os princípios para o reconhecimento e a mensuração de activos financeiros e de passivos financeiros enunciados na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, bem como os princípios para a divulgação de informação sobre os mesmos enunciados na IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*.

ÂMBITO

4. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros excepto:

▼M8

a) os interesses em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos que sejam contabilizados segundo a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, a IAS 28 *Investimentos em Associadas* ou a IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*. Contudo, em alguns casos, a IAS 27, a IAS 28 ou a IAS 31 permitem às entidades contabilizar interesses numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto segundo a IAS 39; nesses casos, as entidades devem aplicar os requisitos desta Norma. As entidades também devem aplicar esta Norma a todos os derivados associados a interesses em subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos.

▼B

b) direitos e obrigações dos empregadores segundo planos de benefícios dos empregados, aos quais se aplica a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*.

▼M12

———————

▼B

d) contratos de seguro tal como definidos na IFRS *4 Contratos de Seguro*. Contudo, esta Norma aplica-se a derivados que estejam embutidos em contratos de seguro se a IAS 39 exigir que a entidade os contabilize separadamente. Além disso, um emitente deve aplicar esta Norma aos contratos de garantia financeira, caso o emitente aplique a IAS 39 ao reconhecimento e à mensuração dos contratos, aplicando todavia a IFRS 4 caso o emitente decida, de acordo com a alínea d) do parágrafo 4. da IFRS 4, aplicar esta Norma ao seu reconhecimento e mensuração.

▼B

e) instrumentos financeiros que estejam dentro do âmbito da IFRS 4 porque contêm uma característica de participação discricionária. O emitente destes instrumentos está dispensado de aplicar a estas características os parágrafos 15.-32. e AG25-AG35 desta Norma no que diz respeito à distinção entre passivos financeiros e instrumentos de capital próprio. Contudo, estes instrumentos estão sujeitos a todos os outros requisitos desta Norma. Além disso, esta Norma aplica-se aos derivados que estejam embutidos nestes instrumentos (ver IAS 39).

f) instrumentos financeiros, contratos e obrigações segundo transacções de pagamento com base em acções aos quais se aplica a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções, com a excepção de:

i) contratos dentro do âmbito dos parágrafos 8.-10. desta Norma, aos quais esta Norma se aplica,

ii) os parágrafos 33. e 34. desta Norma, que devem ser aplicados às acções próprias compradas, vendidas, emitidas ou canceladas em ligação com os planos de opções sobre acções de empregados, planos de compra de acções de empregados, e todos os outros acordos de pagamento com base em acções.

5.-7. [Eliminados]

8. Esta Norma deve ser aplicada àqueles contratos de compra ou venda de um item não financeiro que possam ser liquidados de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, à excepção dos contratos celebrados e que continuam a estar detidos para recebimento ou entrega de um item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade.

9. Existem várias formas pelas quais um contrato de compra ou venda de um item não financeiro pode ser liquidado de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros. Nestas incluem-se:

a) quando os termos do contrato permitem a qualquer das partes a liquidação de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros;

b) quando a capacidade de liquidar de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, não está explícita nos termos do contrato, mas a entidade tem uma prática de liquidação de forma líquida de contratos similares em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros (quer seja com a contraparte, mediante a celebração de contratos de compensação ou a venda do contrato antes do seu exercício ou da sua expiração);

c) quando, para contratos similares, a entidade tem uma prática de aceitar a entrega do subjacente e vendê-lo num curto período após a entrega com a finalidade de gerar lucro com as flutuações de curto prazo no preço ou na margem do negociante; e

d) quando o item não financeiro que é o objecto do contrato é imediatamente convertível em dinheiro.

▼B

Um contrato ao qual se apliquem as alíneas b) ou c) não se celebra com a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade e, por conseguinte, está dentro do âmbito desta Norma. Outros contratos aos quais se aplica o parágrafo 8. são avaliados para determinar se foram celebrados e se continuam a estar detidos para a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade, e, por conseguinte, se cabem no âmbito desta Norma.

10. Uma opção subscrita de compra ou venda de um item não financeiro que possa ser liquidada de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, de acordo com o parágrafo 9. alínea a) ou d) encontra-se dentro do âmbito desta Norma. Tal contrato não se pode celebrar com a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade.

DEFINIÇÕES (VER TAMBÉM OS PARÁGRAFOS AG3-AG23)

11. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Um *instrumento financeiro* é qualquer contrato que dê origem a um activo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade.

Um *activo financeiro* é qualquer activo que seja:

a) dinheiro;

b) um instrumento de capital próprio de uma outra entidade;

c) um direito contratual:

i) de receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade, ou

ii) de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade; ou

d) um contrato que será ou poderá ser liquidado nos instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:

i) um não derivado para o qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a receber um número variável dos instrumentos de capital próprio da própria entidade, ou

▼M6

ii) um derivado que será ou poderá ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para este efeito, os instrumentos de capital próprio da entidade não incluem os instrumentos financeiros com uma opção *put*, classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B, os instrumentos que impõem à entidade uma obrigação de entrega a outra parte de uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade apenas no caso de liquidação e sejam classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16C e 16D, ou os instrumentos que consistam em contratos que estabeleçam uma futura recepção ou entrega de instrumentos de capital próprio da entidade.

▼M6

Um *passivo financeiro* é qualquer passivo que seja:

(a) uma obrigação contratual:

(i) de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra entidade; ou

(ii) de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou

(b) um contrato que será ou poderá ser liquidado nos instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:

(i) um não derivado para o qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a entregar um número variável de instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou

(ii) ►M21 um derivado que será ou poderá ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para este efeito, os direitos, opções ou warrants que conferem o direito de comprar um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade por uma quantia fixa de qualquer moeda constituem instrumentos de capital próprio se a entidade os oferecer pro rata a todos os proprietários da mesma classe dos seus próprios instrumentos de capital próprio não derivados. Também para este efeito, os instrumentos de capital próprio da própria entidade ◄ não incluem os instrumentos financeiros com uma opção *put* classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B, os instrumentos que impõem à entidade uma obrigação de entrega a outra parte de uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade apenas no caso de liquidação e que sejam classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16C e 16D, ou os instrumentos que consistem em contratos que estabelecem uma futura recepção ou entrega de instrumentos de capital próprio da própria entidade.

A título de excepção, um instrumento que satisfaça a definição de passivo financeiro será classificado como instrumento do capital próprio se tiver todas as características e satisfizer todas as condições estabelecidas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D.

▼B

Um *instrumento de capital próprio* é qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos activos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos.

Justo valor é a quantia pela qual um activo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

▼M6

Um *instrumento com uma opção put* é um instrumento financeiro que confere ao seu detentor o direito de o devolver ao emitente contra um pagamento em dinheiro ou num outro activo financeiro ou que é automaticamente devolvido ao emitente aquando da ocorrência de um determinado evento ou por morte ou passagem à reforma do detentor do instrumento.

▼B

12. Os seguintes termos são definidos no parágrafo 9. da IAS 39 e são usados nesta Norma com o significado especificado na IAS 39:

— custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro

▼B

— activos financeiros disponíveis para venda

— desreconhecimento

— derivado

— método do juro efectivo

— activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos

— contrato de garantia financeira

— compromisso firme

— transacção prevista

— eficácia de cobertura

— item coberto

— instrumento de cobertura

— investimentos detidos até à maturidade

— empréstimos concedidos e contas a receber

— compra ou venda «regular way»

— custos de transacção.

13. Nesta Norma, «contrato» e «contratual» referem-se a um acordo entre duas ou mais partes que tenha claras consequências económicas relativamente às quais as partes tenham pouca, se alguma, possibilidade de evitar, geralmente porque o acordo é obrigatório por lei. Os contratos, e por conseguinte os instrumentos financeiros, podem tomar formas variadas não necessitando de ser formalizados por escrito.

14. Nesta Norma, «entidade» inclui indivíduos, parcerias, sociedades, *trusts* e agências governamentais.

APRESENTAÇÃO

▼M6

Passivos e capital próprio (ver também os parágrafos AG13--AG14J e AG25-AG29A)

▼B

15. O emitente de um instrumento financeiro deve classificar o instrumento, ou as suas partes componentes, no reconhecimento inicial como um passivo financeiro, um activo financeiro ou um instrumento de capital próprio de acordo com a substância do acordo contratual e as definições de passivo financeiro, activo financeiro ou instrumento de capital próprio.

16. Quando um emitente aplica as definições do parágrafo 11. para determinar se um instrumento financeiro é um instrumento de capital próprio em vez de um passivo financeiro, o instrumento é um instrumento de capital próprio se, e apenas se, ambas as condições a) e b) abaixo forem cumpridas.

a) O instrumento não inclui qualquer obrigação contratual:

i) de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra entidade, ou

ii) de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente desfavoráveis para o emitente;

▼**M21**

b) Se o instrumento for ou puder ser liquidado nos instrumentos de capital próprio do próprio emitente, é:

i) um não derivado que não inclui qualquer obrigação contratual para o emitente de entregar um número variável dos seus próprios instrumentos de capital próprio, ou

ii) um derivado que será liquidado apenas pelo emitente trocando uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos seus próprios instrumentos de capital próprio. Para este efeito, os direitos, opções ou warrants que conferem o direito de comprar um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade por uma quantia fixa de qualquer moeda constituem instrumentos de capital próprio se a entidade os oferecer pro rata a todos os proprietários da mesma classe dos seus próprios instrumentos de capital próprio não derivados. Também para este efeito, os instrumentos de capital próprio do próprio emitente não incluem os instrumentos que têm todas as características e satisfazem todas as condições descritas nos parágrafos 16A e 16B ou 16C e 16D nem os instrumentos que consistem em contratos para o futuro recebimento ou entrega de instrumentos de capital próprio do próprio emitente.

▼**M6**

Uma obrigação contratual, incluindo a que decorre de um instrumento financeiro derivado, que resultará ou poderá resultar no futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio do próprio emitente, mas que não corresponde às condições (a) e (b) acima, não é um instrumento de capital próprio. A título de excepção, um instrumento que satisfaça a definição de passivo financeiro será classificado como instrumento do capital próprio se tiver todas as características e satisfizer as condições estabelecidas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D.

Instrumentos com uma opção put

16.A. Um instrumento com uma opção *put* inclui uma obrigação contratual para o emitente de o recomprar ou remir contra dinheiro ou outro instrumento financeiro, aquando do exercício da opção. A título de excepção à definição de passivo financeiro, um instrumento que inclua uma tal obrigação será classificado como um instrumento de capital próprio se tiver todas as características seguintes:

(a) Dá ao seu detentor o direito a uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade no caso da sua liquidação. Os activos líquidos da entidade são os activos remanescentes após dedução de todos os outros créditos sobre os seus activos. A parte *pro rata* é determinada do seguinte modo:

(i) Dividindo os activos líquidos da entidade em liquidação em unidades de igual valor; e

(ii) Multiplicando esse valor pelo número de unidades na posse do detentor do instrumento financeiro.

(b) O instrumento pertence à classe de instrumentos que é subordinada a todas as outras classes. Um instrumento que pertença a tal classe:

(i) Não tem qualquer prioridade face a outros créditos em relação aos activos da entidade em liquidação, e

(ii) Não tem de ser convertido noutro instrumento antes de entrar na classe de instrumentos que é subordinada em relação a todas as outras classes.

▼**M6**

(c) Todos os instrumentos da classe que é subordinada em relação a todas as outras classes têm características idênticas. Por exemplo, todos eles devem dispor de uma opção *put* e a fórmula ou outro método utilizado para calcular o preço de recompra ou de remição deve ser igual para todos os instrumentos da classe.

(d) Para além da obrigação contratual que recai no emitente de recomprar ou remir o instrumento contra dinheiro ou outro activo financeiro, o instrumento não inclui qualquer obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a outra entidade ou de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições potencialmente desfavoráveis para si, não devendo ser um contrato que possa ou deva ser liquidado nos instrumentos de capital próprio da entidade, nos termos da subalínea (b) da definição de passivo financeiro.

(e) Os fluxos de caixa totais esperados, que podem ser atribuídos aos instrumentos ao longo da sua vida, baseiam-se em grande parte no lucro ou prejuízo, na alteração dos activos líquidos reconhecidos ou na alteração do justo valor dos activos reconhecidos e não reconhecidos da entidade ao longo da vida do instrumento (com a exclusão de quaisquer efeitos do instrumento).

16.B. Para que um instrumento possa ser classificado como um instrumento de capital próprio, para além de dever ter todas as características acima referidas, o emitente não deve ter qualquer outro instrumento financeiro ou contrato que tenha:

(a) fluxos de caixa totais que se baseiam em grande parte no lucro ou prejuízo, na alteração dos activos líquidos reconhecidos ou na alteração do justo valor dos activos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade ao longo da vida dos instrumento (com a exclusão de quaisquer efeitos do instrumento);

(b) o efeito de fixar ou restringir substancialmente o retorno residual para os detentores do instrumento com uma opção *put*.

Para efeitos da aplicação desta condição, a entidade não terá em conta os contratos não financeiros com um detentor de um instrumento descrito no parágrafo 16, cujos termos e condições contratuais são semelhantes às cláusulas e às condições contratuais de um contrato equivalente, que poderia ocorrer entre um não detentor do instrumento e a entidade emitente. Se a entidade não puder determinar se esta condição está a ser cumprida, não classifica o instrumento com uma opção *put* como um instrumento de capital próprio.

Instrumentos, ou componentes de instrumentos, que impõem à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma parte pro rata *dos activos líquidos da entidade apenas em caso de liquidação*

16.C. Alguns instrumentos financeiros impõem à entidade emitente uma obrigação contratual de entregar a outra entidade uma parte *pro rata* dos seus activos líquidos apenas em caso de liquidação. A obrigação surge porque existe certeza quanto à ocorrência da liquidação e esta escapa ao controlo da entidade (por exemplo, uma entidade com uma duração de vida limitada) ou é incerta, mas constitui uma opção para o detentor do instrumento. A título de excepção à definição de passivo financeiro, um instrumento que inclui tal obrigação será classificado como um instrumento de capital próprio se tiver todas as características seguintes:

▼**M6**

(a) Confere ao detentor o direito a uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade no caso da sua liquidação. Os activos líquidos da entidade são os activos remanescentes após a dedução de todos os outros créditos sobre os seus activos. A parte *pro rata* será determinada:

(i) dividindo os activos líquidos da entidade em liquidação em unidades de igual valor; e

(ii) multiplicando esse valor pelo número de unidades na posse de detentor do instrumento financeiro.

(b) O instrumento pertence à classe de instrumentos que é subordinada em relação a todas as outras classes. Um instrumento que pertença a tal classe:

(i) não tem qualquer prioridade face a outros créditos em relação aos activos da entidade em liquidação, e

(ii) não tem de ser convertido noutro instrumento antes de entrar na classe de instrumentos que é subordinada em relação a todas as outras classes.

(c) Todos os instrumentos da classe que é subordinada em relação a todas as outras classes devem prever uma obrigação contratual idêntica para a entidade emitente de entregar uma parcela proporcional dos seus activos líquidos da liquidação.

16.D. Para que um instrumento possa ser classificado como um instrumento de capital próprio, para além de ter todas as características acima referidas, o emitente não deve ter qualquer outro instrumento financeiro ou contrato que tenha:

(a) fluxos de caixa totais que se baseiam em grande parte no lucro ou prejuízo, na alteração dos activos líquidos reconhecidos ou na alteração do justo valor dos activos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade (com a exclusão de quaisquer efeitos de um tal instrumento ou contrato); e

(b) O efeito de fixar ou restringir substancialmente o retorno residual para os detentores do instrumento.

Para efeitos da aplicação desta condição, a entidade não toma em consideração os contratos não financeiros com um detentor de um instrumento descrito no parágrafo 16C com termos e condições contratuais semelhantes às cláusulas e às condições contratuais de um contrato equivalente que poderia ocorrer entre um não detentor do instrumento e a entidade emitente. Se a entidade não puder determinar se esta condição está a ser cumprida, não classifica o instrumento como um instrumento de capital próprio.

▼M6

Reclassificação de instrumentos com uma opção put *ou instrumentos que impõem à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma parte* pro rata *dos activos líquidos da entidade apenas em caso de liquidação*

16.E. Uma entidade classificará um instrumento financeiro como um instrumento de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou com os parágrafos 16C e 16D a partir da data em que o instrumento tiver adquirido todas as características e satisfizer as condições enumeradas nesses parágrafos. Uma entidade reclassificará um instrumento financeiro a partir da data em que o instrumento deixar de ter todas as características ou de cumprir todas as condições enumeradas nesses parágrafos. Por exemplo, se uma entidade remir todos os seus instrumentos não acompanhados de uma opção *put* por si emitidos e quaisquer instrumentos com uma opção *put* remanescentes tiverem todas as características e cumprirem todas as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B, a entidade reclassificará os instrumentos com uma opção *put* como instrumentos de capital próprio a partir da data em que remir os instrumentos não acompanhados de uma opção put.

16.F. Uma entidade contabilizará do seguinte modo a reclassificação de um instrumento em conformidade com o parágrafo 16E:

(a) A reclassificação de um instrumento de capital próprio como um passivo financeiro deve ocorrer a partir da data em que o instrumento deixar de ter todas as características ou cumprir as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D. O passivo financeiro será mensurado pelo justo valor do instrumento na data de reclassificação. A entidade reconhece no capital próprio qualquer diferença entre o valor contabilístico do instrumento de capital próprio e o justo valor do passivo financeiro à data da reclassificação.

(b) A reclassificação de um passivo financeiro como instrumento de capital próprio deve ocorrer a partir da data em que o instrumento adquirir todas as características e cumprir as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D. Um instrumento de capital próprio será mensurado pelo valor contabilístico do passivo financeiro na data de reclassificação.

▼B

Nenhuma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro [parágrafo 16.a)]

►M6 17. Com excepção das circunstâncias descritas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D, uma característica crítica na diferenciação entre um passivo financeiro e um instrumento de capital próprio é a existência de uma obrigação contratual de um participante no instrumento financeiro (o emitente), seja de entregar dinheiro ou outro activo financeiro ao outro participante (o detentor), seja de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com o detentor em condições que sejam potencialmente desfavoráveis para o emitente. ◄ Embora o detentor de um instrumento de capital próprio possa ter o direito de receber uma parte pro rata de quaisquer dividendos ou outras distribuições de capital próprio, o emitente não tem uma obrigação contratual de fazer tais distribuições porque não se lhe pode exigir que entregue dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra parte.

▼M6

18. A substância de um instrumento financeiro, mais do que a sua forma legal, rege a sua classificação na demonstração da posição financeira da entidade. Substância e forma legal são geralmente consistentes, mas nem sempre. Alguns instrumentos financeiros tomam a forma legal de capital próprio, embora sejam passivos em substância, e outros podem combinar características associadas a instrumentos de capital próprio com características associadas a passivos financeiros. Por exemplo:

▼M6

a) uma acção preferencial que esteja sujeita a remição obrigatória pelo emitente por uma quantia fixa ou determinável numa data futura fixa ou determinável ou der ao detentor o direito de exigir que o emitente redima o instrumento em ou após uma data particular por uma quantia fixa ou determinável, é um passivo financeiro.

(b) um instrumento financeiro que dá ao detentor o direito de entregar de volta o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro activo financeiro (um «instrumento com uma opção *put*») é um passivo financeiro, à excepção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. O instrumento financeiro é um passivo financeiro, mesmo que a quantia de dinheiro ou de outros activos financeiros seja determinada com base num índice ou em outro item susceptível de subir ou descer. A existência de uma opção para o detentor de entregar de volta o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro activo financeiro significa que o instrumento com uma opção *put* corresponde à definição de passivo financeiro, à excepção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. Por exemplo, os fundos mútuos abertos, *trusts*, parcerias e algumas entidades cooperativas podem proporcionar aos seus detentores ou membros o direito de remir os seus interesses no emitente em qualquer momento por uma quantia em dinheiro, o que terá com resultado que os interesses dos detentores ou membros sejam classificados como instrumentos de capital, em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. Contudo, a classificação como um passivo financeiro não exclui o uso de descritores como «valor do activo líquido atribuível aos detentores» e «alteração no valor do activo líquido atribuível aos detentores» nas demonstrações financeiras de uma entidade que não tenha capital próprio contribuído (como, por exemplo, alguns fundos mútuos e *trusts* — ver Exemplo Ilustrativo 7) nem o uso de divulgação adicional para mostrar que os interesses totais dos membros compreendem itens como reservas que correspondem à definição de capital próprio e instrumentos com uma opção put que não correspondem (ver Exemplo Ilustrativo 8).

19. Se uma entidade não tiver um direito incondicional de evitar a entrega de dinheiro ou outro activo financeiro para liquidação de uma obrigação contratual, a obrigação corresponde à definição de passivo financeiro, excepto no caso de instrumentos classificados como instrumentos do passivo em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. Por exemplo:

▼B

a) uma restrição na capacidade de uma entidade de satisfazer uma obrigação contratual, tal como a falta de acesso a moeda estrangeira ou a necessidade de obter aprovação de pagamento de uma autoridade reguladora, não nega a obrigação contratual da entidade nem o direito contratual do detentor segundo o instrumento.

b) uma obrigação contratual que seja condicional numa contraparte que exerça o seu direito de remir é um passivo financeiro porque a entidade não tem o direito incondicional de evitar entregar dinheiro ou outro activo financeiro.

▼B

20. Um instrumento financeiro que não estabeleça explicitamente uma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro pode estabelecer uma obrigação indirectamente através dos seus termos e condições. Por exemplo:

a) um instrumento financeiro pode conter uma obrigação não financeira que deve ser liquidada se, e apenas se, a entidade não efectuar distribuições ou não remir o instrumento. Se a entidade pode evitar uma transferência de dinheiro ou outro activo financeiro sóliquidando a obrigação não financeira, o instrumento financeiro é um passivo financeiro.

b) um instrumento financeiro é um passivo financeiro se proporcionar que no momento da liquidação a entidade vai entregar ou:

i) dinheiro ou outro activo financeiro, ou

ii) as suas próprias acções cujo valor esteja determinado para exceder substancialmente o valor do dinheiro ou do outro activo financeiro.

Embora a entidade não tenha uma obrigação contratual explícita de entregar dinheiro ou outro activo financeiro, o valor da alternativa de liquidação das acções é tal que a entidade liquidará em dinheiro. Em qualquer caso, o detentor tem substancialmente garantido o recebimento de uma quantia que é pelo menos equivalente à opção de liquidação em dinheiro (ver parágrafo 21.).

Liquidação nos instrumentos de capital próprio da própria entidade [parágrafo 16.b)]

21. Um contrato não é um instrumento de capital próprio apenas porque pode resultar no recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade. Uma entidade pode ter um direito ou obrigação contratual de receber ou entregar um número das suas próprias acções ou outros instrumentos de capital próprio que varia de forma a que o justo valor dos instrumentos de capital próprio da própria entidade a receber ou entregar seja equivalente à quantia do direito ou obrigação contratual. Esse direito ou obrigação contratual pode corresponder a uma quantia fixa ou a uma quantia que flutue parcial ou totalmente em resposta a alterações numa variável diferente do preço de mercado dos instrumentos de capital próprio da própria entidade (p. ex., uma taxa de juro, o preço de uma mercadoria ou o preço de um instrumento financeiro). Dois exemplos são a) um contrato para entregar o número de instrumentos de capital próprio da entidade que corresponda ao valor de 100 UM ([1]), e b) um contrato para entregar o número de instrumentos de capital próprio da entidade que corresponda ao valor de 100 onças de ouro. Tal contrato é um passivo financeiro da entidade mesmo que a entidade deva ou possa liquidá-lo entregando os seus instrumentos de capital próprio. Não é um instrumento de capital próprio porque a entidade utiliza um número variável dos seus instrumentos de capital próprio como forma de liquidar o contrato. Em conformidade, o contrato não denuncia um interesse residual nos activos da entidade após dedução de todos os seus passivos.

([1]) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼B

►M6 22. Sem prejuízo do disposto no parágrafo 22A, um contrato que será liquidado pela entidade (recebendo ou) entregando um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro é um instrumento de capital próprio. Por exemplo ◄, uma opção sobre acções emitida que dê à contraparte o direito de comprar um número fixo de acções da entidade por um preço fixo ou por uma quantia de capital declarada e fixa de uma obrigação é um instrumento de capital próprio. As alterações no justo valor de um contrato decorrentes de variações nas taxas de juro do mercado que não afectem a quantia em dinheiro ou outros activos financeiros a serem pagos ou recebidos, ou o número de instrumentos de capital próprio a serem recebidos ou entregues, no momento da liquidação do contrato não impedem que o contrato seja um instrumento de capital próprio. Qualquer retribuição recebida (tal como o prémio recebido por uma opção subscrita ou um warrant sobre as acções da própria entidade) é adicionada directamente ao capital próprio. Qualquer retribuição paga (tal como um prémio pago por uma opção adquirida) é deduzida directamente no capital próprio. As alterações no justo valor de um instrumento de capital próprio não são reconhecidas nas demonstrações financeiras.

▼M6

22.A. Se os instrumentos de capital próprio da própria entidade, a receber ou a entregar pela entidade, no quadro da liquidação de um contrato, forem instrumentos financeiros com uma opção *put* com todas as características e que satisfazem as condições descritas parágrafos 16A e 16B, ou instrumentos que impõem à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade apenas em caso de liquidação, e que têm todas as características e satisfazem as condições descritas parágrafos 16C e 16D, esse contrato será um activo financeiro ou um passivo financeiro. Este facto é extensível a um contrato a ser liquidado pela entidade que recebe ou entrega um número fixo de tais instrumentos em troca de uma quantidade fixa de dinheiro ou de outro activo financeiro.

▼B

►M6 23. Com excepção das circunstâncias descritas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D, um contrato que contém uma obrigação para que uma entidade compre os seus próprios instrumentos de capital próprio contra dinheiro ou qualquer outro activo financeiro dá origem a um passivo financeiro correspondente ao valor presente da quantia de remição (por exemplo, para o valor presente do preço de recompra a prazo, do preço de exercício de opção ou de outra quantia de remição). É este o caso mesmo que o próprio contrato seja um instrumento de capital próprio. Um exemplo ◄ é a obrigação de uma entidade segundo um contrato forward de comprar a dinheiro os próprios instrumentos de capital próprio. Quando o passivo financeiro é reconhecido inicialmente segundo a IAS 39, o seu justo valor (o valor presente da quantia de remição) é reclassificado do capital próprio. Quando o passivo financeiro é reconhecido inicialmente segundo a IAS 39, o seu justo valor (o valor presente da quantia de remição) é reclassificado do capital próprio. Se o contrato expirar sem entrega, a quantia escriturada do passivo financeiro é reclassificada para o capital próprio. A obrigação contratual de uma entidade de comprar os seus próprios instrumentos de capital próprio dá origem a um passivo financeiro pelo valor presente da quantia de remição mesmo que a obrigação de comprar seja condicional ao exercício de um direito de remir pela contraparte (p. ex., uma opção put subscrita que proporcione à contraparte o direito de vender os instrumentos de capital próprio de uma entidade à entidade por um preço fixo).

▼B

24. Um contrato que será liquidado pela entidade entregando ou recebendo um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia variável em dinheiro ou outro activo financeiro é um activo financeiro ou um passivo financeiro. Um exemplo é um contrato para que a entidade entregue 100 dos seus instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia em dinheiro calculada para igualar o valor de 100 onças de ouro.

Cláusulas de liquidação contingente

▼M6

25. Um instrumento financeiro pode exigir que a entidade entregue dinheiro ou outro activo financeiro, ou que o liquide de outra forma de modo que constitua um passivo financeiro, no caso de ocorrência ou não ocorrência de acontecimentos futuros incertos (ou como resultado de circunstâncias incertas) que estejam fora do controlo tanto do emitente como do detentor do instrumento, tal como uma alteração no índice do mercado de acções, no índice de preços no consumidor, na taxa de juro ou nos requisitos fiscais, ou nos futuros lucros, rendimento líquido ou rácio dívida/capital próprio do emitente. O emitente de tal instrumento não tem o direito incondicional de evitar entregar dinheiro ou outro activo financeiro (ou de outra forma liquidar o mesmo de modo a que seja um passivo financeiro). Portanto, é um passivo financeiro do emitente a não ser que:

(a) a parte da cláusula de liquidação contingente susceptível de exigir a liquidação em dinheiro ou outro activo financeiro (ou, de outra forma, de modo que constitua um passivo financeiro) não seja genuína;

(b) possa ser exigido ao emitente que liquide a obrigação em dinheiro ou outro activo financeiro (ou que a liquide de outra forma, de modo que constitua um passivo financeiro) apenas no caso de liquidação por parte do emitente. ou

(c) o instrumento tem todas as características e cumpre as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B.

▼B

Opções de liquidação

26. Quando um instrumento financeiro derivado dá a uma parte a escolha sobre como será liquidado (p. ex., o emitente ou o detentor pode optar pela liquidação de forma líquida em dinheiro ou por troca de acções por dinheiro), trata-se de um activo financeiro ou de um passivo financeiro a não ser que todas as alternativas de liquidação resultem em que seja um instrumento de capital próprio.

27. Um exemplo de instrumento financeiro derivado com opção de liquidação que seja um passivo financeiro é uma opção sobre acções que o emitente pode decidir liquidar de forma líquida em dinheiro ou trocando as suas próprias acções por dinheiro. De forma semelhante, alguns contratos para comprar ou vender um item não financeiro em troca dos instrumentos de capital próprio da própria entidade estão dentro do âmbito desta Norma porque podem ser liquidados ou por entrega do item não financeiro ou de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro (ver parágrafos 8.-10.). Esses contratos são activos financeiros ou passivos financeiros e não instrumentos de capital próprio.

▼B

Instrumentos financeiros compostos (ver também os parágrafos AG30-AG35 e Exemplos Ilustrativos 9-12)

28. O emitente de um instrumento financeiro não derivado deve avaliar os termos do instrumento financeiro para determinar se este contém tanto um componente do passivo como um do capital próprio. Tais componentes devem ser classificados separadamente como passivos financeiros, activos financeiros ou instrumentos de capital próprio de acordo com o parágrafo 15.

29. Uma entidade reconhece separadamente os componentes de um instrumento financeiro que a) crie um passivo financeiro na entidade e b) conceda uma opção ao detentor do instrumento para o converter num instrumento de capital próprio da entidade. Por exemplo, uma obrigação ou instrumento similar convertível pelo emitente num número fixo de acções ordinárias da entidade é um instrumento financeiro composto. Do ponto de vista da entidade, tal instrumento compreende dois componentes: um passivo financeiro (um acordo contratual para entregar dinheiro ou outro activo financeiro) e um instrumento de capital próprio (uma opção *call* concedendo ao detentor o direito, por um período de tempo especificado, de o converter num número fixo de acções ordinárias da entidade). O efeito económico de emitir tal instrumento é substancialmente o mesmo que emitir simultaneamente um instrumento de dívida com uma cláusula de liquidação antecipada e warrants de compra de acções ordinárias, ou que emitir um instrumento de dívida com warrants destacáveis de compra de acções. Por conseguinte, em todos os casos, a entidade apresenta os componentes do passivo e do capital próprio separadamente ►**M5** na sua demonstração da posição financeira ◄.

30. A classificação dos componentes do passivo e do capital próprio de um instrumento convertível não é revista em consequência de uma alteração na probabilidade de uma opção de conversão vir a ser exercida, mesmo quando o exercício da opção possa parecer ter-se tornado economicamente vantajosa para alguns detentores. Os detentores podem nem sempre agir da forma que se possa esperar porque, por exemplo, as consequências fiscais resultantes das conversões podem divergir entre os detentores. Além disso, a probabilidade de conversão alterar-se-á de tempos a tempos. A obrigação contratual da entidade de fazer futuros pagamentos permanece pendente até que seja extinta pela conversão, pela maturidade do instrumento ou por alguma outra transacção.

31. A IAS 39 trata da mensuração dos activos financeiros e dos passivos financeiros. Os instrumentos de capital próprio são instrumentos que evidenciam um interesse residual nos activos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos. Portanto, quando a quantia escriturada inicial de um instrumento financeiro composto é imputada aos seus componentes do capital próprio e do passivo, ao componente do capital próprio é atribuída a quantia residual depois de deduzida ao justo valor do instrumento como um todo a quantia separadamente determinada para o componente do passivo. O valor de quaisquer características de derivado (tal com uma opção *call*) embutidas no instrumento financeiro composto diferente do componente do capital próprio (tal como uma opção de conversão de capital próprio) está incluído no componente do passivo. A soma das quantias escrituradas atribuídas aos componentes do passivo e do capital próprio no reconhecimento inicial é sempre igual ao justo valor que seria atribuído ao instrumento como um todo. Nenhum ganho ou perda resulta do reconhecimento inicial separado dos componentes do instrumento.

▼B

32. Segundo a abordagem descrita no parágrafo 31., o emitente de uma obrigação convertível em acções ordinárias começa por determinar a quantia escriturada do componente do passivo mensurando o justo valor de um passivo similar (incluindo quaisquer características embutidas de derivado que não seja capital próprio) que não tenha um componente do capital próprio associado. A quantia escriturada do instrumento de capital próprio representada pela opção de converter o instrumento em acções ordinárias é então determinada ao deduzir-se o justo valor do passivo financeiro ao justo valor do instrumento financeiro composto como um todo.

Acções próprias (ver também o parágrafo AG36)

33. Se uma entidade readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio, esses instrumentos («acções próprias») devem ser deduzidos no capital próprio. Não será reconhecido qualquer ganho ou perda nos lucros ou prejuízos da compra, venda, emissão ou cancelamento dos instrumentos de capital próprio de uma entidade. Essas acções próprias podem ser adquiridas e detidas pela entidade ou por outros membros do grupo consolidado. As retribuições pagas ou recebidas devem ser reconhecidas directamente no capital próprio.

34. A quantidade de acções próprias detidas é divulgada separadamente ou na face ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ ou nas notas, de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*. Uma entidade proporciona a divulgação de acordo com a IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* se a entidade readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio a partir de partes relacionadas.

Juros, dividendos, perdas e ganhos (ver também o parágrafo AG37)

35. Os juros, dividendos, perdas e ganhos relacionados com um instrumento financeiro ou com um componente que seja um passivo financeiro devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto nos lucros ou prejuízos. As distribuições aos detentores de um instrumento de capital próprio devem ser debitadas pela entidade directamente no capital próprio, líquido de qualquer benefício fiscal sobre o rendimento relacionado. Os custos de uma transacção de capital próprio devem ser contabilizados como dedução no capital próprio, líquidos de qualquer benefício fiscal sobre o rendimento relacionado.

36. A classificação de um instrumento financeiro como um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio determina se os juros, os dividendos, as perdas e os ganhos relacionados com esse instrumento são reconhecidos como rendimento ou gasto nos lucros ou prejuízos. Assim, os pagamentos de dividendos sobre acções totalmente reconhecidas como passivos são reconhecidos como gastos da mesma forma que os juros sobre uma obrigação. Da mesma forma, os ganhos e perdas associados às remições ou refinanciamentos de passivos financeiros são reconhecidos nos lucros ou prejuízos, enquanto que as remições ou refinanciamentos de instrumentos de capital próprio são reconhecidos como alterações no capital próprio. As alterações no justo valor de um instrumento de capital próprio não são reconhecidas nas demonstrações financeiras.

37. Uma entidade incorre normalmente em vários custos na emissão ou na aquisição dos seus próprios instrumentos de capital próprio. Esses custos podem incluir taxas de registo e outras taxas reguladoras, quantias pagas a conselheiros legais, contabilísticos e outros profissionais, custos de impressão e imposto de selo. Os custos de uma transacção de capital próprio são contabilizados como dedução do capital próprio (líquido de qualquer benefício fiscal sobre o rendimento relacionado) na medida em que sejam custos incrementais directamente atribuíveis à transacção de capital próprio que de outra forma teriam sido evitados. Os custos de uma transacção de capital próprio que se abandonou são reconhecidos como um gasto.

▼B

38. Os custos de transacção que se relacionam com a emissão de um instrumento financeiro composto são imputados aos componentes do passivo e do capital próprio do instrumento em proporção à imputação de proventos. Os custos de transacção que se relacionam juntamente com mais de uma transacção (por exemplo, os custos de uma oferta concomitante de algumas acções e uma cotação na bolsa de outras acções) são imputados a essas transacções utilizando uma base de imputação que seja racional e consistente com transacções similares.

39. A quantia dos custos de transacção contabilizados como dedução do capital próprio durante o período é divulgada separadamente segundo a IAS 1. A quantia relacionada dos impostos sobre o rendimento reconhecidos directamente no capital próprio é incluída na quantia agregada do imposto sobre o rendimento corrente e diferido creditado ou debitado no capital próprio que é divulgada segundo a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

40. Os dividendos classificados como um gasto podem ser apresentados na ►**M5** demonstração do rendimento integral ou demonstração dos resultados separada (se apresentada) ◄ quer com juros sobre outros passivos, quer como um item separado. Além dos requisitos desta Norma, a divulgação dos juros e dividendos está sujeita aos requisitos da IAS 1 e da IFRS 7. Nalgumas circunstâncias, por força das diferenças entre juros e dividendos relativamente a aspectos como a dedutibilidade nos impostos, é desejável divulgá-los separadamente na ►**M5** demonstração do rendimento integral ou demonstração dos resultados separada (se apresentada) ◄. As divulgações relativas aos efeitos fiscais são feitas em conformidade com a IAS 12.

41. Ganhos e perdas relacionados com alterações na quantia escriturada de um passivo financeiro são reconhecidos como rendimento ou gasto nos lucros ou prejuízos mesmo quando se relacionam com um instrumento que inclui um direito a um interesse residual nos activos da entidade em troca de dinheiro ou outro activo financeiro [ver parágrafo 18b)]. Segundo a IAS 1, a entidade apresenta qualquer ganho ou perda resultante da remensuração desse instrumento separadamente ►**M5** na demonstração do rendimento integral ◄ quando é relevante para explicar o desempenho da entidade.

Compensação de um activo financeiro com um passivo financeiro (ver também os parágrafos AG38 e AG39)

42. Um activo financeiro e um passivo financeiro devem ser compensados e a quantia líquida apresentada ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄ quando, e apenas quando, uma entidade:

a) tiver actualmente um direito de cumprimento obrigatório para compensar as quantias reconhecidas; e

b) pretender, ou liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

Ao contabilizar uma transferência de um activo financeiro que não se qualifique para desreconhecimento, a entidade não deve compensar o activo transferido e o passivo associado (ver IAS 39, parágrafo 36.).

▼B

43. Esta Norma exige a apresentação de activos financeiros e passivos financeiros numa base líquida quando tal reflectir os futuros fluxos de caixa esperados de uma entidade derivados da liquidação de dois ou mais instrumentos financeiros separados. Quando uma entidade tem o direito de receber ou de pagar uma quantia única líquida e tenciona fazê-lo, tem, com efeito, um único activo financeiro ou um único passivo financeiro. Noutras circunstâncias, os activos financeiros e os passivos financeiros são apresentados separadamente uns dos outros de forma consistente com as suas características como recursos ou como obrigações da entidade.

44. A compensação de um activo financeiro reconhecido com um passivo financeiro reconhecido e a apresentação da quantia líquida difere do desreconhecimento de um activo financeiro ou de um passivo financeiro. Embora a compensação não dê origem ao reconhecimento de um ganho ou de uma perda, o desreconhecimento de um instrumento financeiro resulta não somente na remoção do item previamente reconhecido ►**M5** da demonstração da posição financeira ◄, mas pode também resultar no reconhecimento de um ganho ou de uma perda.

45. Um direito de compensar é um direito legal do devedor, por contrato ou de outra maneira, de liquidar ou de outra maneira eliminar toda ou uma parte de uma quantia devida a um credor ao aplicar contra essa quantia uma quantia devida pelo credor. Em circunstâncias não usuais, um devedor pode ter um direito legal de aplicar uma quantia devida de uma terceira parte contra a quantia devida a um credor desde que haja um acordo entre as três partes que estabeleça claramente o direito do devedor de compensar quantias. Porque o direito de compensar é um direito legal, as condições que suportam o direito podem variar de uma jurisdição legal para uma outra e as leis aplicáveis às relações entre as partes devem ser consideradas.

46. A existência de um direito que possa ser de cumprimento obrigatório de compensar um activo financeiro com um passivo financeiro afecta os direitos e as obrigações associados a um activo financeiro e a um passivo financeiro e pode afectar a exposição de uma entidade aos riscos de crédito e de liquidez. Porém, a existência do direito, por si mesma, não é uma base suficiente para a compensação. Na ausência de uma intenção de exercer o direito ou de liquidar simultaneamente, não são afectadas a quantia e a tempestividade dos futuros fluxos de caixa de uma entidade. Quando uma entidade pretende exercer o direito ou liquidar simultaneamente, a apresentação do activo e do passivo numa base líquida reflecte mais apropriadamente as quantias e a tempestividade dos futuros fluxos de caixa esperados, assim como os riscos a que estão expostos tais fluxos de caixa. A intenção por uma ou ambas as partes de liquidar numa base líquida sem o direito legal de o fazer não é suficiente para justificar a compensação dado que os direitos e obrigações associados ao activo financeiro e passivo financeiro individuais permanecem inalterados.

47. As intenções de uma entidade com respeito à liquidação de activos e passivos particulares podem ser influenciadas pelas suas práticas negociais normais, pelos requisitos dos mercados financeiros e por outras circunstâncias que possam limitar a capacidade de liquidar de forma líquida ou de liquidar simultaneamente. … Quando uma entidade tem o direito de compensar, mas não pretende liquidar de forma líquida ou realizar o activo e liquidar o passivo simultaneamente, o efeito do direito na exposição ao risco de crédito da entidade será divulgado de acordo com o parágrafo 36. da IFRS 7.

▼B

48. A liquidação simultânea de dois instrumentos financeiros pode ocorrer através de, por exemplo, a operação de uma câmara de compensação num mercado financeiro organizado ou de uma troca directa. Nestas circunstâncias, os fluxos de caixa são, com efeito, equivalentes a uma quantia única líquida e não há exposição a riscos de crédito ou de liquidez. Noutras circunstâncias, uma entidade pode liquidar dois instrumentos ao receber e pagar quantias separadas, ficando exposta a risco de crédito por toda a quantia do activo ou a risco de liquidez por toda a quantia do passivo. Tais exposições ao risco podem ser significativas ainda que por relativamente pouco tempo. Desse modo, a realização de um activo financeiro e a liquidação de um passivo financeiro são apenas tratadas como simultâneas quando as transacções ocorrem no mesmo momento.

49. As condições estabelecidas no parágrafo 42. não são geralmente satisfeitas e a compensação é geralmente desapropriada quando:

a) vários instrumentos financeiros diferentes são usados para emular as características de um instrumento financeiro único (um «instrumento sintético»);

b) os activos financeiros e passivos financeiros provêm de instrumentos financeiros que tenham a mesma exposição a riscos primários (por exemplo, activos e passivos de uma carteira de contratos «forward» ou de outros instrumentos derivados) mas envolvem diferentes contrapartes;

c) os activos financeiros ou outros são dados de penhor como garantia colateral de passivos financeiros sem recurso;

d) os activos financeiros são postos de lado com custódia de outrem («trust») por um devedor com o fim de cumprir uma obrigação sem que aqueles activos tenham sido aceites pelo credor em liquidação da obrigação (por exemplo, a constituição de um fundo consolidado); ou

e) se espera que as obrigações incorridas como resultado de acontecimentos que deram origem a perdas sejam recuperadas de uma terceira parte em virtude de uma reivindicação feita de acordo com um contrato de seguro.

50. Uma entidade que negoceie uma quantidade de transacções de instrumentos financeiros com uma única contraparte pode entrar num «acordo principal de compensação» com essa contraparte. Tal acordo proporciona uma liquidação de forma líquida única de todos os instrumentos financeiros cobertos pelo acordo no caso de incumprimento ou no término de qualquer contrato. Estes acordos são geralmente usados por instituições financeiras para proporcionar protecção contra perdas no caso de falência ou de outras circunstâncias que resultem na incapacidade de uma contraparte de cumprir as suas obrigações. Um acordo principal de compensação geralmente cria um direito de compensação que se torna de cumprimento obrigatório e só afecta a realização ou a liquidação de activos financeiros e de passivos financeiros individuais no seguimento de um acontecimento especificado de incumprimento ou noutras circunstâncias que não se espera que surjam no decurso normal do negócio. Um acordo principal de compensação não proporciona uma base de compensação a menos que ambos os critérios do parágrafo 42. sejam satisfeitos. Quando os activos financeiros e os passivos financeiros sujeitos a um acordo principal de compensação não são compensados, o efeito do acordo na exposição de uma entidade ao risco de crédito será divulgado de acordo com o parágrafo 36. da IFRS 7.

▼B

DIVULGAÇÃO

51.-95. [Eliminados]

▼M8

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

▼B

96. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É permitida a aplicação mais cedo. Uma entidade não deve aplicar esta Norma a períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005, a não ser que também aplique a IAS 39 (emitida em Dezembro de 2003), incluindo as emendas emitidas em Março de 2004. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼M6

96.A. O documento *Instrumentos financeiros com uma opção* put e obrigações decorrentes de uma liquidação (emendas às IAS 32 e IAS), emitido em Fevereiro de 2008, determina que os instrumentos financeiros com todas as características e que cumprem as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D devem ser classificados como instrumentos de capital próprio, emendou os parágrafos 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, AG13, AG14 e AG27, e acrescentou os parágrafos 16A-16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A--AG14J e AG29A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Caso as entidades apliquem estas emendas relativamente a um período anterior, devem divulgar esse facto e aplicar em simultâneo as emendas às IAS 1, IAS 7, IAS 39, IFRS 7 e IFRIC 2.

96.B. O documento *Instrumentos financeiros com uma opção* put e obrigações decorrentes de uma liquidação introduziu uma excepção de âmbito limitado; por conseguinte, uma entidade não deve aplicar a excepção por analogia.

96.C. A classificação de instrumentos ao abrigo desta excepção é restringida à contabilização de tal instrumento nos termos da IAS 1, IAS 32, IAS 39 e IFRS 7. O instrumento não deve ser considerado um instrumento de capital próprio ao abrigo de outras orientações, como por exemplo a IFRS 2 *Pagamento com base em Acções*.

▼B

97. Esta Norma deve ser aplicada retrospectivamente.

▼M5

97.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 40. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M12

97.B. A IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) eliminou o parágrafo 4(c). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, a emenda também deve ser aplicada a esse período anterior.

▼M6

97.C. Ao aplicar as alterações descritas no parágrafo 96A, uma entidade deve dividir os instrumentos financeiros compostos que incluem uma obrigação de entregar a outra parte uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade apenas em caso de liquidação em componentes distintos do passivo e do capital próprio. Se a componente do passivo tiver deixado de ser devida, a aplicação retrospectiva dessas emendas à IAS 32 implicaria a separação em duas componentes do capital próprio. A primeira componente seria incluída nos resultados retidos e representaria os juros acumulados, acrescidos à componente do passivo. A outra componente representaria a componente inicial do capital próprio. Por conseguinte, uma entidade não terá de separar estas duas componentes se a componente do passivo tiver deixado de ser devida à data de aplicação das emendas.

▼M8

97.D. O parágrafo 4 foi alterado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar a esse período anterior as emendas ao parágrafo 3 da IFRS 7, ao parágrafo 1 da IAS 28 e ao parágrafo 1 da IAS 31, emitidas em Maio de 2008. É permitido a uma entidade aplicar prospectivamente a emenda.

▼M21

97.E. Os parágrafos 11 e 16 foram alterados com base no documento *Classificação dos Direitos de Emissão*, emitido em Outubro de 2009. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Fevereiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se aplicar as emendas a um período anterior, a entidade deve divulgar esse facto.

▼B

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

98. Esta Norma substitui a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* revista em 2000. ([1])

99. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

a) SIC-5 *Classificação de Instrumentos Financeiros — Cláusulas de Liquidação Contingente;*

b) SIC-16 *Capital por Acções — Instrumentos de Capital próprio Readquiridos (Acções Próprias);* e

c) SIC-17 *Capital próprio — Custos de uma Transacção de Capital próprio.*

100. Esta Norma retira o projecto da Interpretação SIC-D34 *Instrumentos Financeiros — Instrumentos ou Direitos Remíveis pelo Detentor*.

Apêndice

GUIA DE APLICAÇÃO

IAS 32 Instrumentos Financeiros: Apresentação

Este apêndice faz parte integrante desta Norma.

AG1 Este Guia de Aplicação explica a aplicação de determinados aspectos da Norma.

([1]) Em Agosto de 2005, o IASB transferiu todas as divulgações relacionadas com instrumentos financeiros para a IFRS 7 *Instrumento financeiros: Divulgações.*

▼B

AG2 A Norma não trata do reconhecimento ou da mensuração de instrumentos financeiros. Os requisitos acerca do reconhecimento e da mensuração de activos financeiros e passivos financeiros estão estabelecidos na IAS 39.

DEFINIÇÕES (PARÁGRAFOS 11.-14.)

Activos financeiros e passivos financeiros

AG3 O dinheiro (caixa) é um activo financeiro porque representa o meio de troca, sendo, por isso, a base pela qual são mensuradas e reconhecidas todas as transacções nas demonstrações financeiras. Um depósito de dinheiro num banco ou em instituição financeira semelhante é um activo financeiro porque representa o direito contratual do depositante de obter dinheiro da instituição ou de sacar um cheque ou instrumento financeiro semelhante contra o saldo a favor de um credor em pagamento de um passivo financeiro.

AG4 Exemplos comuns de activos financeiros que representam um direito contratual de receber dinheiro no futuro e de passivos financeiros correspondentes que representam uma obrigação contratual de entregar dinheiro no futuro são:

a) contas comerciais a receber e a pagar;

b) livranças a receber e a pagar;

c) empréstimos a receber e a pagar; e

d) obrigações a receber e a pagar.

Em cada caso, o direito contratual de uma parte de receber (ou obrigação de pagar) dinheiro é balanceado pela obrigação correspondente da outra parte de pagar (ou direito de receber).

AG5 Um outro tipo de instrumento financeiro é aquele pelo qual o benefício económico a ser recebido ou cedido é um activo financeiro, que não seja caixa. Por exemplo, uma livrança pagável em obrigações governamentais dá ao detentor o direito contratual de receber e ao emitente a obrigação contratual de entregar obrigações governamentais, mas não dinheiro (caixa). As obrigações são activos financeiros porque representam obrigações do governo emitente de pagar caixa (dinheiro). A livrança é, por isso, um activo financeiro do detentor da livrança e um passivo financeiro do emitente da mesma.

AG6 Instrumentos de dívida «perpétuos» (tais como obrigações «perpétuas», *debentures* e consolidados) proporcionam normalmente ao detentor o direito contratual de receber pagamentos por conta de juros em datas fixas que se prolongam para o futuro indefinido, seja sem qualquer direito de receber um retorno de capital seja um direito a um retorno de capital segundo termos que tornem isso muito improvável ou muito longínquo no futuro. Por exemplo, uma entidade pode emitir um instrumento financeiro que exija que se façam pagamentos anuais em perpetuidades iguais a uma taxa de juro expressa de 8 % aplicada a uma quantia expressa ao par ou quantia de capital de 1 000 UM ([1]). Presumindo que 8 % seja a taxa de juro do mercado para o instrumento quando emitido, o emitente assume uma obrigação contratual de fazer um fluxo de pagamentos de juros futuros que tenham um justo valor (valor presente) de 1 000 UM no reconhecimento inicial. O detentor e o emitente do instrumento têm um activo financeiro e um passivo financeiro, respectivamente.

([1]) Neste guia, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼B

AG7 Um direito contratual ou uma obrigação contratual de receber, entregar ou trocar instrumentos financeiros é, em si mesmo, um instrumento financeiro. Uma cadeia de direitos contratuais ou de obrigações contratuais satisfaz a definição de um instrumento financeiro se acabar por conduzir ao recebimento ou pagamento de dinheiro ou à aquisição ou emissão de um instrumento de capital próprio.

AG8 A capacidade de exercer um direito contratual ou o requisito de satisfazer uma obrigação contratual podem ser absolutos ou podem estar dependentes da ocorrência de um acontecimento futuro. Por exemplo, uma garantia financeira é um direito contratual do mutuante de receber dinheiro do fiador, e uma obrigação contratual correspondente do fiador de pagar ao mutuante, se o mutuário não pagar. O direito e a obrigação contratuais existem por força de uma transacção ou acontecimento passado (pressuposto da garantia), mesmo se a capacidade do mutuante de exercer o seu direito e o requisito do fiador de cumprir a sua obrigação forem ambos contingentes de um acto futuro de não cumprimento por parte do mutuário. Um direito e uma obrigação contingentes satisfazem a definição de activo financeiro e de passivo financeiro, mesmo se tais activos e passivos nem sempre forem reconhecidos nas demonstrações financeiras. Alguns destes direitos e obrigações contingentes podem constituir contratos de seguro no âmbito da IFRS 4.

AG9 Segundo a IAS 17 *Locações*, considera-se que uma locação financeira é primordialmente um direito do locador de receber, e uma obrigação do locatário de pagar, uma série de pagamentos que são substancialmente o mesmo que pagamentos combinados de capital e de juros segundo um acordo de empréstimo. O locador contabiliza o seu investimento pela quantia a receber segundo o contrato de locação e não segundo o próprio activo locado. Uma locação operacional, por outro lado, considera-se que é primordialmente um contrato não concluído que compromete o locador a proporcionar o uso de um activo em períodos futuros em troca de uma retribuição semelhante a uma remuneração por um serviço. O locador continua a contabilizar o próprio activo locado e não qualquer quantia a receber no futuro segundo o contrato. Em conformidade, considera-se uma locação financeira um instrumento financeiro e uma locação operacional não se considera um instrumento financeiro (excepto no que respeita aos pagamentos individuais correntemente devidos e pagáveis).

AG10 Os activos físicos (tais como inventários, activos fixos tangíveis), os activos locados e os activos intangíveis (tais como patentes e marcas comerciais) não são activos financeiros. O controlo de tais activos físicos e intangíveis cria uma oportunidade de gerar um influxo de caixa ou outro activo financeiro, mas não dá origem a um direito presente de receber dinheiro ou outro activo financeiro.

AG11 Os activos (tais como gastos pré-pagos) pelos quais o benefício económico futuro seja o recebimento de bens ou serviços e não o direito de receber dinheiro ou um outro activo financeiro não são activos financeiros. De forma semelhante, itens tais como rédito diferido e a maior parte das obrigações respeitantes a garantias não são passivos financeiros porque o exfluxo de benefícios económicos a eles associados é a entrega de bens e serviços e não uma obrigação contratual de pagar dinheiro ou outro activo financeiro.

▼B

AG12 Os passivos ou activos que não sejam contratuais (tais como impostos sobre o rendimento que sejam criados em consequência de exigências legais impostas pelos governos) não são passivos financeiros nem activos financeiros. A contabilização de impostos sobre o rendimento é tratada na IAS 12. De forma semelhante, as obrigações construtivas, tal como definido na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes,* não resultam de contratos e não são passivos financeiros.

Instrumentos de capital próprio

▼M6

AG13 Exemplos de instrumentos de capital próprio incluem acções ordinárias sem opção *put*, alguns instrumentos com uma opção *put* (ver parágrafos 16A e 16B), alguns instrumentos que impõem à entidade a obrigação de entregar a outra parte uma parte *pro rata* dos seus activos líquidos apenas em caso de liquidação (ver parágrafos 16C e 16D), alguns tipos de acções preferenciais (ver parágrafos AG25 e AG26) e *warrants* ou opções *call* subscritas que permitam ao detentor subscrever ou comprar um número fixo de acções ordinárias sem opção *put* na entidade emissora em troca de uma quantia fixa de dinheiro ou de um outro activo financeiro. A obrigação de uma entidade emitir ou comprar um número fixo dos seus próprios instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia fixa de dinheiro ou de um outro activo financeiro é um instrumento de capital próprio da entidade (sem prejuízo do disposto no parágrafo 22A). Contudo, se tal contrato contiver uma obrigação para que a entidade pague uma quantia em dinheiro ou outro activo financeiro (com excepção de um contrato classificado com instrumento de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D), dá também origem a uma responsabilidade correspondente ao valor presente da quantia de remição (ver parágrafo AG27 (a)). Um emitente de acções ordinárias sem opção *put* assume um passivo quando agir formalmente para fazer uma distribuição e se tornar legalmente obrigado perante os accionistas a fazê-lo. Isto pode ser o caso que se segue à declaração de um dividendo ou quando a entidade estiver a ser liquidada e quaisquer activos remanescentes após a satisfação dos passivos se tornarem distribuíveis aos accionistas.

AG14 Uma opção *call* comprada ou outro contrato semelhante adquirido por uma entidade que lhe dê o direito de readquirir um número fixo dos seus próprios instrumentos de capital próprio em troca da entrega de uma quantia fixa de dinheiro ou de um outro activo financeiro não é um activo financeiro da entidade (excepto no caso referido no parágrafo 22A). Em vez disso, qualquer retribuição paga por tal contrato é deduzida do capital próprio.

Classe de instrumentos subordinada a todas as outras classes (parágrafos 16A (b) e 16C (b))

AG14A Uma das características descritas nos parágrafos 16A e 16C consiste no facto de o instrumento financeiro pertencer à classe de instrumentos subordinada a todas as outras classes.

AG14B Para determinar se um instrumento está na classe subordinada, uma entidade avalia o crédito sobre o instrumento aquando da liquidação como se fosse proceder à liquidação na data em que classifica o instrumento. Uma entidade reaprecia a classificação se ocorre uma alteração das circunstâncias relevantes. Por exemplo, se a entidade emitir ou remir outro instrumento financeiro, este facto pode afectar a inclusão do instrumento em questão na classe de instrumentos subordinada a todas as outras classes.

▼**M6**

AG14C Um instrumento que confere um direito preferencial aquando da liquidação da entidade não é um instrumento que confere um direito a uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade. Por exemplo, um instrumento confere um direito preferencial aquando da liquidação se conferir ao seu detentor um dividendo fixo em caso de liquidação, para além de uma parte dos activos líquidos da entidade, enquanto outros instrumentos na classe subordinada com um direito a uma parte proporcional dos activos líquidos da entidade não conferem o mesmo direito em caso de liquidação.

AG14D Se uma entidade tiver apenas uma classe de instrumentos financeiros, essa classe será tratada como se fosse subordinada em relação a todas as outras classes.

Fluxos de caixa totais esperados atribuíveis ao instrumento durante a sua vida (parágrafo 16A (e))

AG14E Os fluxos de caixa totais esperados do instrumento durante a sua vida devem basear-se substancialmente no lucro ou prejuízo, na variação dos activos líquidos reconhecidos ou no justo valor dos activos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade durante a vida do instrumento. O lucro ou prejuízo e a variação dos activos líquidos reconhecidos devem ser mensurados em conformidade com as IFRS relevantes.

Transacções em que uma das partes é um detentor do instrumento que não seja o proprietário da entidade (alíneas 16A e 16C)

AG14F O detentor de um instrumento financeiro com uma opção *put* ou de um instrumento que impõe à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma parte *pro rata* dos activos líquidos da entidade, apenas em caso de liquidação, pode concluir transacções com a entidade, desde que não seja na qualidade de proprietário. Por exemplo, o detentor de um instrumento pode ser igualmente um empregado da entidade. Só devem ser tomados em consideração os fluxos de caixa e os termos e as condições contratuais do instrumento que se referem ao detentor do instrumento na qualidade de proprietário da entidade, com vista a avaliar se o instrumento deve ser classificado como um instrumento de capital próprio ao abrigo 16A ou do parágrafo 16C.

AG14G Um exemplo pode ser constituído por uma parceria (*partnership*) com sócios gerais e sócios de responsabilidade limitada. Alguns sócios gerais podem prestar uma garantia à entidade e podem ser remunerados por esse facto. Em tais situações, a garantia e os fluxos de caixa associados referem-se aos detentores do instrumento na qualidade de garantes e não na qualidade de proprietários da entidade. Por conseguinte, a prestação de uma tal garantia e os fluxos de caixa correspondentes não teriam como efeito o facto de os sócios gerais serem considerados subordinados face aos sócios de responsabilidade limitada e seriam negligenciados ao avaliar se os termos contratuais dos instrumentos da parceria de responsabilidade limitada e os dos instrumentos da parceria geral são idênticos.

AG14H Outro exemplo é um acordo de partilha de lucros ou prejuízos que os atribui aos detentores do instrumento com base nos serviços prestados ou no negócio gerado no ano corrente e nos precedentes. Tais acordos são transacções concluídas com os detentores de instrumentos na sua qualidade de não proprietários e não deveriam ser tomados em consideração para avaliar as características enumeradas no parágrafo 16A ou no parágrafo 16C. Contudo, os acordos de partilha de lucros ou prejuízos que os atribuem aos detentores do instrumento com base na proporção do valor nominal dos seus instrumentos face a outros na classe, representam transacções com os detentores de instrumentos na sua qualidade de proprietários e deverão ser tomados em consideração aquando da avaliação das características enumeradas no parágrafo 16A ou no parágrafo 16C.

▼M6

AG14I Os fluxos de caixa e os termos e as condições contratuais de uma transacção entre o detentor do instrumento (na qualidade de não proprietário) e a entidade emissora devem ser semelhantes aos de uma transacção equivalente que poderia ocorrer entre um não detentor do instrumento e a entidade emitente.

Inexistência outro instrumento financeiro ou contrato com fluxos de caixa totais que fixam ou restringem substancialmente o retorno residual a favor do detentor do instrumento (Parágrafos 16B e 16D)

AG14J Uma das condições para que um instrumento financeiro que preenche, em relação aos restantes aspectos, os critérios enumerados no parágrafo 16A ou no parágrafo 16C seja classificado nos capitais próprios consiste no facto de a entidade não deter outro instrumento ou contrato financeiro (a) com fluxos de caixa totais baseados substancialmente no lucro ou prejuízo, na variação dos activos líquidos reconhecidos ou na variação do justo valor dos activos líquidos reconhecidos e não reconhecidos da entidade e (b) tenha o efeito de restringir ou fixar substancialmente o retorno residual. Os seguintes instrumentos, quando contratados em condições comerciais normais com partes independentes, não são susceptíveis de impedir que os instrumentos que, em relação aos restantes aspectos, preenchem os critérios enumerados no parágrafo 16A ou no parágrafo 16C, sejam classificados no capital próprio:

(a) instrumentos com fluxos de caixa totais baseados substancialmente em activos específicos da entidade;

(b) instrumentos com os fluxos de caixa totais baseados numa percentagem do rédito;

(c) contratos concebidos para recompensar empregados individuais por serviços prestados à entidade;

(d) contratos que prevêem o pagamento de uma percentagem insignificante do lucro pelos serviços prestados ou produtos fornecidos.

▼B

Instrumentos financeiros derivados

AG15 Os instrumentos financeiros incluem instrumentos primários (tais como contas a receber, contas a pagar e instrumentos de capital próprio) e instrumentos financeiros derivados (tais como opções financeiras, futuros e *forwards*, *swaps* de taxas de juro e *swaps* de moeda). Os instrumentos financeiros derivados satisfazem a definição de um instrumento financeiro, pelo que, em conformidade, estão dentro do âmbito desta Norma.

AG16 Os instrumentos financeiros derivados criam direitos e obrigações que implicam o efeito de transferir entre as partes do instrumento um ou mais dos riscos financeiros inerentes a um instrumento financeiro primário subjacente. No início, os instrumentos financeiros derivados dão a uma das partes um direito contratual de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com uma outra parte em condições que sejam potencialmente favoráveis, ou uma obrigação contratual de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com uma outra parte em condições que sejam potencialmente desfavoráveis. Contudo, geralmente ([1]) não resultam numa transferência do instrumento financeiro primário subjacente no início do contrato, nem tal transferência ocorre necessariamente na maturidade do contrato. Alguns instrumentos incorporam tanto um direito como uma obrigação de fazer uma troca. Dado que os termos da troca são determinados no início do instrumento derivado, logo que os preços nos mercados financeiros se alterem, esses termos podem tornar-se favoráveis ou desfavoráveis.

([1]) Isto é verdade para a maior parte, mas não para todos, os derivados, por exemplo, em alguns *swaps* de taxa de juro de moeda cruzada, o capital é trocado no início (e trocado novamente na maturidade).

▼B

AG17 Uma opção *put* ou *call* para trocar instrumentos financeiros ou passivos financeiros (i.e. instrumentos financeiros que não sejam os próprios instrumentos de capital próprio da entidade) dá ao detentor o direito de obter potenciais benefícios económicos futuros associados às alterações no justo valor do instrumento financeiro subjacente ao contrato. Inversamente, o subscritor de uma opção assume uma obrigação de renunciar a potenciais benefícios económicos futuros ou de suportar potenciais perdas de benefícios económicos associados a alterações no justo valor do instrumento financeiro subjacente. O direito contratual do detentor e a obrigação do subscritor satisfazem a definição de um activo financeiro e de um passivo financeiro, respectivamente. O instrumento financeiro subjacente a um contrato de opção pode ser qualquer activo financeiro, incluindo acções de outras entidades e instrumentos que vençam juros. Uma opção pode exigir que o subscritor emita um instrumento de dívida, em vez de transferir um activo financeiro, mas o instrumento subjacente à opção constituirá um activo financeiro do detentor se a opção for exercida. O direito do detentor da opção de trocar o activo financeiro em condições potencialmente favoráveis e a obrigação do subscritor de trocar o activo financeiro em condições potencialmente desfavoráveis são distintas do activo financeiro subjacente a ser trocado no exercício da opção. A natureza do direito do detentor e da obrigação do subscritor não é afectada pela probabilidade de a opção vir a ser exercida.

AG18 Um outro exemplo de um instrumento financeiro derivado é um contrato forward a ser liquidado no prazo de seis meses em que uma parte (o comprador) promete entregar 1 000 000 UM em dinheiro em troca de 1 000 000 UM da quantia facial de obrigações governamentais de taxa fixa e a outra parte (o vendedor) promete entregar 1 000 000 UM da quantia facial de obrigações governamentais de taxa fixa em troca de 1 000 000 UM em dinheiro. Durante os seis meses, ambas as partes têm um direito contratual e uma obrigação contratual de trocar instrumentos financeiros. Se o preço de mercado das obrigações governamentais subir acima de 1 000 000 UM, as condições são favoráveis para o comprador e desfavoráveis para o vendedor; se o preço de mercado descer abaixo de 1 000 000 UM, o efeito será o oposto. O comprador tem um direito contratual (um activo financeiro) semelhante ao direito segundo uma opção *call* detida e uma obrigação contratual (um passivo financeiro) semelhante à obrigação segundo uma opção *put* subscrita; o vendedor tem um direito contratual (um activo financeiro) semelhante ao direito segundo uma opção *put* detida e uma obrigação contratual (um passivo financeiro) semelhante à obrigação segundo uma opção *call* subscrita. Tal como acontece com as opções, estes direitos e obrigações contratuais constituem activos financeiros e passivos financeiros separados e distintos de instrumentos financeiros subjacentes (as obrigações e o dinheiro a serem trocados). Ambas as partes de um contrato forward têm uma obrigação de agir no momento acordado, ao passo que o desempenho segundo um contrato de opção só ocorre se e quando o detentor da opção optar por exercê-la.

AG19 Muitos outros tipos de instrumentos derivados incorporam um direito ou obrigação de fazer uma troca futura, incluindo *swaps* de taxa de juro e de moeda, *caps* de taxa de juro, *collars* e *floors*, compromissos de empréstimo, facilidades de emissão de livranças e cartas de crédito. Um contrato de *swap* de taxa de juro pode ser visto como uma variação de um contrato *forward* em que as partes concordam em

▼B

fazer uma série de trocas futuras de quantias de dinheiro, uma quantia calculada com referência a uma taxa de juro flutuante e a outra com referência a uma taxa de juro fixa. Os contratos de futuros são uma outra variação dos contratos *forward*, diferindo primordialmente em que os contratos estão normalizados e são comercializados numa bolsa.

Contratos de compra ou venda de itens não financeiros (parágrafos 8.-10.)

AG20 Os contratos de compra ou venda de itens não financeiros não satisfazem a definição de um instrumento financeiro porque o direito contratual de uma parte receber um activo não financeiro ou serviço e a correspondente obrigação da outra parte não estabelecem um direito ou obrigação presente de qualquer das partes de receber, entregar ou trocar um activo financeiro. Por exemplo, os contratos que proporcionam a liquidação apenas por recebimento ou entrega de um item não financeiro (por exemplo, uma opção, contrato de futuros ou *forward* sobre prata) não são instrumentos financeiros. A maior parte dos contratos de mercadorias são deste tipo. Alguns estão normalizados na forma e comercializados em mercados organizados da mesma forma que alguns instrumentos financeiros derivados. Por exemplo, um contrato de futuros sobre mercadorias pode ser prontamente comprado e vendido a dinheiro dado que está cotado para negociação numa bolsa, podendo mudar de mãos muitas vezes. Porém, as partes que compram e que vendem o contrato estão, com efeito, a negociar a mercadoria subjacente. A capacidade de comprar ou de vender um contrato sobre mercadorias a dinheiro, a facilidade com que ele pode ser comprado ou vendido e a possibilidade de negociar uma liquidação em dinheiro da obrigação de receber ou de entregar a mercadoria não alteram o carácter fundamental do contrato de tal maneira que cria um instrumento financeiro. Não obstante, alguns contratos de compra ou venda de itens não financeiros que possam ser liquidados de forma líquida ou por troca de instrumentos financeiros, ou em que o item não financeiro seja prontamente convertível em dinheiro, estão dentro do âmbito da Norma como se fossem instrumentos financeiros (ver parágrafo 8.).

AG21 Um contrato que envolva o recebimento ou a entrega de activos físicos não dá origem a um activo financeiro de uma parte e a um passivo financeiro da outra parte a menos que qualquer pagamento correspondente seja diferido para além da data em que os activos físicos sejam transferidos. Tal é o caso da compra ou venda de bens a crédito.

AG22 Alguns contratos estão vinculados a mercadorias, mas não envolvem liquidação por intermédio do recebimento ou entrega físicos de uma mercadoria. Eles especificam liquidações por meio de pagamentos a dinheiro que são determinados de acordo com uma fórmula incluída no contrato e não por meio de pagamento de quantias fixadas. Por exemplo, a quantia do capital de uma obrigação pode ser calculada pela aplicação do preço do mercado do petróleo prevalecente na data do vencimento da obrigação para uma quantidade fixada de petróleo. O capital é indexado com referência a um preço de mercadoria, mas é liquidado apenas a dinheiro. Tal contrato constitui um instrumento financeiro.

AG23 A definição de instrumento financeiro abrange também um contrato que dê origem a um activo não financeiro ou a um passivo não financeiro além de um activo ou passivo financeiro. Tais instrumentos financeiros dão muitas vezes a uma parte uma opção de trocar um activo financeiro por um activo não financeiro. Por exemplo, uma obrigação vinculada ao petróleo pode dar ao detentor o direito de receber um fluxo de pagamentos de juros periódicos fixados e uma

▼B

quantia fixada de dinheiro no vencimento, com a opção de trocar a quantia do capital por uma quantia fixada de petróleo. A conveniência de exercer esta opção variará de tempos a tempos dependendo do justo valor do petróleo relativo ao rácio de troca de dinheiro por petróleo (o preço de troca) inerente na obrigação. As intenções do detentor da obrigação respeitantes ao exercício da opção não afectam a substância dos activos componentes. O activo financeiro do detentor e o passivo financeiro do emitente fazem da obrigação um instrumento financeiro, independentemente dos outros tipos de activos e passivos também criados.

AG24 [Eliminado]

APRESENTAÇÃO

Passivos e capital próprio (parágrafos 15.-27.)

Nenhuma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro (parágrafos 17.-20.)

AG25 Acções preferenciais podem ser emitidas com vários direitos. Ao determinar se uma acção preferencial é um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio, um emitente avalia os direitos específicos associados à acção para determinar se ela exibe ou não a característica fundamental de um passivo financeiro. Por exemplo, uma acção preferencial que proporcione remição numa data específica ou de acordo com a opção do detentor contém um passivo financeiro porque o emitente tem a obrigação de transferir activos financeiros para o detentor da acção. A potencial incapacidade de um emitente de satisfazer uma obrigação de remir uma acção preferencial quando for contratualmente obrigado a fazê-lo, seja devido a uma falta de fundos, a uma restrição estatutária ou a lucros ou reservas insuficientes, não nega a obrigação. Uma opção do emitente de remir as acções por dinheiro não satisfaz a definição de passivo financeiro porque o emitente não tem uma obrigação presente de transferir activos financeiros para os accionistas. Neste caso, a remição das acções depende unicamente da vontade do emitente. Pode surgir uma obrigação, porém, quando o emitente das acções exercer a sua opção, geralmente notificando formalmente os accionistas da intenção de remir as acções.

AG26 Quando as acções preferenciais são não remíveis, a classificação apropriada é determinada pelos outros direitos que a elas estejam ligados. A classificação baseia-se numa avaliação da substância dos acordos contratuais e das definições de passivo financeiro e de instrumento de capital próprio. Quando distribuições a detentores das acções preferenciais, cumulativas ou não cumulativas, forem feitas de acordo com a vontade do emitente, as acções são instrumentos de capital próprio. A classificação de uma acção preferencial como instrumento de capital próprio ou passivo financeiro não é afectada, por exemplo, por:

a) um historial de fazer distribuições;

b) uma intenção de fazer distribuições no futuro;

c) um possível impacto negativo no preço de acções ordinárias do emitente se não forem feitas distribuições (devido a restrições no pagamento de dividendos das acções ordinárias se não forem pagos dividendos das acções preferenciais);

d) a quantia das reservas do emitente;

▼B

e) a expectativa de um emitente de obter lucros ou prejuízos num período; ou

f) a capacidade ou incapacidade do emitente de influenciar a quantia dos seus lucros ou prejuízos do período.

Liquidação nos instrumentos de capital próprio da própria entidade (parágrafos 21.-24.)

▼M6

AG27 Os exemplos que se seguem ilustram a forma como devem ser classificados os diferentes tipos de contratos sobre os instrumentos de capital próprio da própria entidade:

(a) Um contrato que será liquidado quando a entidade receber ou entregar um número fixo das suas próprias acções sem retribuição futura, ou trocar um número fixo das suas próprias acções por uma quantia fixa de dinheiro ou outro activo financeiro, é um instrumento de capital próprio (excepto nos termos do disposto no parágrafo 22A). Em conformidade, qualquer retribuição recebida ou paga por tal contrato é directamente adicionada a ou deduzida do capital próprio. Um exemplo é uma opção sobre acções emitida que dê à contraparte o direito de comprar um número fixo de acções da entidade por uma quantia fixa em dinheiro. Contudo, se o contrato exigir que a entidade compre (faça a remição) as suas próprias acções por dinheiro ou outro activo financeiro numa data fixa ou determinável ou a seu pedido, a entidade reconhece também um passivo financeiro para o valor presente da quantia de remição (com excepção dos instrumentos que têm todas as características e cumprem as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D). Um exemplo é a obrigação imposta a uma entidade de recomprar um número fixo das suas próprias acções por uma quantia fixa em dinheiro, por força de um contrato *forward*;

(b) A obrigação imposta a uma entidade de comprar as suas próprias acções por dinheiro dá origem a um passivo financeiro pelo valor presente da quantia de remição, mesmo que o número de acções que a entidade está obrigada a recomprar não seja fixo ou que a obrigação esteja dependente de a contraparte exercer o direito de remição (excepto nos termos do disposto nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D). Um exemplo de uma obrigação condicional é uma opção emitida que exige que a entidade recompre as suas próprias acções por dinheiro se a contraparte exercer a opção;

(c) Um contrato que será liquidado em dinheiro ou noutro activo financeiro é um activo financeiro ou passivo financeiro mesmo que a quantia de dinheiro ou de outro activo financeiro que será recebida ou entregue se baseie em alterações no preço de mercado do próprio capital próprio da entidade (excepto nos termos do disposto nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D). Um exemplo é uma opção sobre acções cuja quantia líquida é paga em dinheiro;

▼B

d) Um contrato que será liquidado num número variável das acções da própria entidade cujo valor equivale a uma quantia fixa ou a uma quantia baseada em alterações numa variável subjacente (por exemplo, o preço de uma mercadoria) é um activo financeiro ou um passivo financeiro. Um exemplo é uma opção emitida para comprar ouro que, quando exercida, é liquidada de forma líquida nos instrumentos da própria entidade pelo facto de a entidade entregar tantos desses instrumentos quanto for equivalente ao

▼B

valor do contrato de opção. Tal contrato é um activo financeiro ou um passivo financeiro mesmo que a variável subjacente seja o preço de cada acção da entidade em vez de ouro. De forma semelhante, um contrato que será liquidado num número fixo das próprias acções da entidade, mas em que os direitos associados a essas acções serão variados de modo a que o valor de liquidação seja equivalente a uma quantia fixa ou a uma quantia baseada nas alterações numa variável subjacente, é um activo financeiro ou um passivo financeiro.

Cláusulas de liquidação contingente (parágrafo 25.)

AG28 O parágrafo 25. exige que, se uma parte de uma cláusula de liquidação contingente que possa exigir liquidação em dinheiro ou noutro activo financeiro (ou de outra forma que resultasse que o instrumento fosse um passivo financeiro) não for genuína, a cláusula de liquidação não afecta a classificação de um instrumento financeiro. Deste modo, um contrato que exija a liquidação em dinheiro ou num número variável das próprias acções da entidade apenas na ocorrência de um acontecimento que seja extremamente raro, altamente anormal e muito pouco provável de ocorrer é um instrumento de capital próprio. De forma semelhante, a liquidação num número fixo das próprias acções de uma entidade pode ser contratualmente impedida em circunstâncias que estejam fora do controlo da entidade, mas se essas circunstâncias não tiverem qualquer possibilidade genuína de ocorrerem, a classificação como um instrumento de capital próprio é apropriada.

Tratamento nas demonstrações financeiras consolidadas

AG29 Nas demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade apresenta ►**M11** interesses que não controlam ◄ — i.e., os interesses de outras partes no capital próprio e no rendimento das suas subsidiárias de acordo com a IAS 1 e a IAS 27. Quando classificar um instrumento financeiro (ou um componente do mesmo) em demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade considera todos os termos e condições acordados entre membros do grupo e os detentores do instrumento ao determinar se o grupo como um todo tem uma obrigação de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a respeito do instrumento ou de o liquidar de uma forma que resulte na classificação como passivo. Quando uma subsidiária de um grupo emitir um instrumento financeiro e uma empresa-mãe ou outra entidade de grupo acordar outros termos directamente com os detentores do instrumento (por exemplo, uma garantia), o grupo poderá não ter poder sobre distribuições ou remição. Embora a subsidiária possa classificar o instrumento apropriadamente nas suas demonstrações financeiras individuais sem considerar estes termos adicionais, o efeito de outros acordos entre membros do grupo e os detentores do instrumento é considerado por forma a assegurar que as demonstrações financeiras consolidadas reflictam os contratos e as transacções celebrados pelo grupo como um todo. Até ao ponto em que exista tal obrigação ou cláusula de liquidação, o instrumento (ou o componente do mesmo que esteja sujeito à obrigação) é classificado como passivo financeiro nas demonstrações financeiras consolidadas.

▼M6

AG29A Alguns tipos de instrumentos que impõem uma obrigação contratual à entidade são classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. A classificação em conformidade com esses parágrafos constitui uma excepção aos princípios que de outra forma seriam aplicados à classificação de um instrumento. Esta excepção não é alargada à classificação dos interesses que não controlam nas demonstrações financeiras consolidadas. Por conseguinte, os instrumentos classificados

▼M6

como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D nas demonstrações financeiras separadas ou individuais que são interesses que não controlam são classificados como elementos do passivo nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

▼B

Instrumentos financeiros compostos (parágrafos 28.-32.)

AG30 O parágrafo 28. aplica-se apenas aos emitentes de instrumentos financeiros compostos não derivados. O parágrafo 28. não trata dos instrumentos financeiros compostos na perspectiva dos detentores. A IAS 39 trata da separação de derivados embutidos na perspectiva de detentores de instrumentos financeiros compostos que contenham características de dívida e de capital social.

AG31 Uma forma comum de instrumentos financeiros compostos é um instrumento de dívida com uma opção de conversão embutida, tal como uma obrigação convertível em acções ordinárias do emitente, e sem quaisquer outras características de derivados embutidos. O parágrafo 28. exige que o emitente de tal instrumento financeiro apresente o componente do passivo e o componente do capital próprio separadamente ►M5 na demonstração da posição financeira ◄, da seguinte forma:

a) A obrigação do emitente de fazer pagamentos calendarizados de juros e de capital constitui um passivo financeiro que existe enquanto o instrumento não for convertido. No reconhecimento inicial, o justo valor do componente do passivo é o valor presente do fluxo contratualmente determinado de fluxos de caixa futuros descontados à taxa de juro aplicada pelo mercado nessa altura a instrumentos de crédito de estatuto comparável e que proporcionem substancialmente o mesmo fluxo de caixa, nos mesmos termos, mas sem a opção de conversão.

b) O instrumento de capital próprio é uma opção embutida para converter o passivo em capital próprio do emitente. O justo valor da opção compreende o seu valor temporal e o seu valor intrínseco, se o houver. Esta opção tem valor no reconhecimento inicial mesmo quando estiver *out of the money*.

AG32 Na conversão de um instrumento convertível no momento da maturidade, a entidade desreconhece o componente do passivo e reconhece-o como capital próprio. O componente original do capital próprio permanece como capital próprio (embora possa ser transferido de uma linha de item dentro do capital próprio para outra). Não há qualquer ganho ou perda na conversão no momento da maturidade.

AG33 Quando uma entidade extingue um instrumento convertível antes da maturidade através de uma remição ou recompra antecipada em que os privilégios originais da conversão permanecem inalterados, a entidade imputa a retribuição paga e quaisquer custos de transacção pela recompra ou remição aos componentes do passivo e do capital próprio do instrumento à data da transacção. O método usado na imputação da retribuição paga e dos custos de transacção aos componentes separados é consistente com o usado na imputação original aos componentes separados dos proventos recebidos pela entidade quando o instrumento convertível foi emitido, de acordo com os parágrafos 28.-32.

AG34 Uma vez que a imputação da retribuição é feita, qualquer ganho ou perda resultante é tratado de acordo com princípios contabilísticos aplicáveis ao componente relacionado, da seguinte forma:

a) a quantia do ganho ou perda relacionado com o componente do passivo é reconhecida nos lucros ou prejuízos; e

b) a quantia de retribuição relacionada com o componente do capital próprio é reconhecida no capital próprio.

▼B

AG35 Uma entidade pode emendar os termos de um instrumento convertível para induzir a conversão antecipada, por exemplo, oferecendo um rácio de conversão mais favorável ou pagando outra retribuição adicional na eventualidade de conversão antes de uma data especificada. A diferença, à data em que os termos são emendados, entre o justo valor da retribuição que o detentor recebe na conversão do instrumento segundo os termos revistos e o justo valor da retribuição que o detentor teria recebido segundo os termos originais é reconhecida como uma perda nos lucros ou prejuízos.

Acções próprias (parágrafos 33. e 34.)

AG36 Os instrumentos de capital próprio de uma entidade não são reconhecidos como um activo financeiro independentemente da razão pela qual sejam readquiridos. O parágrafo 33 exige que uma entidade que readquira os seus próprios instrumentos de capital próprio deduza esses instrumentos de capital próprio do capital próprio. Contudo, quando uma entidade detém e seu próprio capital próprio em nome de outros, por exemplo, uma instituição financeira que detém o seu próprio capital próprio em nome de um cliente, existe um relacionamento de agência e, como resultado, essas detenções não são incluídas ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ da entidade.

Juros, dividendos, perdas e ganhos (parágrafos 35.-41.)

AG37 O seguinte exemplo ilustra a aplicação do parágrafo 35. a um instrumento financeiro composto. Vamos assumir que uma acção preferencial não cumulativa é obrigatoriamente remível em dinheiro em cinco anos, mas que os dividendos são devidos à discrição da entidade antes da data da remição. Tal instrumento é instrumento financeiro composto, sendo que o componente do passivo é o valor presente da quantia da remição. O desenrolar do desconto neste componente é reconhecido nos lucros ou prejuízos e classificado como gasto de juros. Quaisquer dividendos pagos relacionam-se com o componente do capital próprio e, em conformidade, são reconhecidos como uma distribuição dos lucros ou prejuízos. Um tratamento semelhante aplicar-se-ia se a remição não fosse obrigatória mas à escolha do detentor, ou se a acção fosse obrigatoriamente convertível num número variável de acções ordinárias calculadas para igualar uma quantia fixa ou uma quantia baseada nas alterações numa variável subjacente (por exemplo, uma mercadoria). Contudo, se quaisquer dividendos por pagar forem adicionados à quantia da remição, a totalidade do instrumento é um passivo. Em tal caso, quaisquer dividendos são classificados como gasto de juros.

Compensação de um activo financeiro com um passivo financeiro (parágrafos 42.-50.)

AG38 Para compensar um activo financeiro com um passivo financeiro, uma entidade deve ter um direito legal correntemente executável de compensar as quantias reconhecidas. Uma entidade pode ter um direito condicional de compensar quantias reconhecidas, tais como num acordo principal de compensação ou nalgumas formas de dívida sem recurso, mas tais direitos são apenas executáveis aquando da ocorrência de algum acontecimento futuro, normalmente um incumprimento da contraparte. Deste modo, tal acordo não satisfaz as condições para compensação.

AG39 A Norma não proporciona tratamento especial para os chamados «instrumentos sintéticos», que são grupos de instrumentos financeiros separados adquiridos e detidos para igualar as características de um outro instrumento. Por exemplo, uma dívida a longo prazo de taxa flutuante combinada com um *swap* de taxa de juro que envolva receber pagamentos flutuantes e fazer pagamentos fixados sintetiza uma

▼B

dívida a longo prazo de taxa fixa. Cada um dos instrumentos financeiros individuais que em conjunto constitua um «instrumento sintético» representa um direito ou uma obrigação contratual com os seus próprios termos e condições e cada um pode ser transferido ou liquidado separadamente. Cada instrumento financeiro está exposto a riscos que podem diferir dos riscos a que estejam expostos outros instrumentos financeiros. Em conformidade, quando um instrumento financeiro de um «instrumento sintético» é um activo e o outro é um passivo, eles não são compensados e apresentados ►M5 na demonstração da posição financeira de uma entidade ◄ numa base líquida a menos que satisfaçam os critérios de compensação do parágrafo 42.

DIVULGAÇÃO

Activos financeiros e passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos [parágrafo 94.f)]

AG40 [Eliminado]

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 33

Resultados por Acção

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever princípios para a determinação e a apresentação de resultados por acção, com vista a melhorar as comparações de desempenho entre diferentes entidades no mesmo período de relato e entre períodos de relato diferentes para a mesma entidade. Mesmo que os dados dos resultados por acção tenham limitações por causa das diferentes políticas contabilísticas que podem ser usadas para determinar «resultados», um denominador determinado consistentemente melhora o relato financeiro. O foco desta Norma está no denominador do cálculo dos resultados por acção.

ÂMBITO

2. A presente Norma aplica-se:

a) às demonstrações financeiras separadas ou individuais de uma entidade:

i) cujas acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias sejam negociadas num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou

ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora, com vista a emitir acções ordinárias num mercado público; e

b) às demonstrações financeiras consolidadas de um grupo com uma empresa-mãe:

i) cujas acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias sejam negociadas num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou

ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora, com vista a emitir acções ordinárias num mercado público.

3. Uma entidade que divulgue resultados por acção deve calcular e divulgar esses resultados por acção em conformidade com esta Norma.

4. Quando uma entidade apresenta tanto demonstrações financeiras consolidadas como demonstrações financeiras separadas preparadas em conformidade com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, as divulgações exigidas por esta Norma podem ser apresentadas apenas com base na informação consolidada. Uma entidade que escolha divulgar os resultados por acção com base nas suas demonstrações financeiras separadas deve apresentar essa informação relativa aos resultados por acção apenas ►**M5** na sua demonstração do rendimento integral ◄. Nenhuma entidade deve apresentar tal informação sobre os resultados por acção nas demonstrações financeiras consolidadas.

▼M5

4.A. Se uma entidade apresentar os componentes dos lucros ou prejuízos numa demonstração dos resultados separada, tal como descrito no parágrafo 81 da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007), ela apresenta os resultados por acção apenas nessa demonstração separada.

▼B

DEFINIÇÕES

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Antidiluição é um aumento nos resultados por acção ou uma redução na perda por acção resultante do pressuposto de que os instrumentos convertíveis são convertidos, de que as opções ou warrants são exercidos ou de que são emitidas acções ordinárias após satisfação das condições especificadas.

Um *acordo de emissão de acções contingente* é um acordo para emitir acções que esteja dependente da satisfação de condições especificadas.

Acções ordinárias contingentemente emissíveis são acções ordinárias emissíveis por pouco ou nenhum dinheiro ou outra retribuição após satisfação das condições especificadas num acordo de acções contigente.

Diluição é uma redução nos resultados por acção ou um aumento na perda por acção resultante do pressuposto de que os instrumentos convertíveis são convertidos, de que as opções ou *warrants* são exercidos ou de que são emitidas acções ordinárias após satisfação das condições especificadas.

Opções, warrants *e seus equivalentes* são instrumentos financeiros que dão ao detentor o direito de comprar acções ordinárias.

Uma *acção ordinária* é um instrumento de capital próprio que está subordinado a todas as outras classes de instrumentos de capital próprio.

Uma *potencial acção ordinária* é um instrumento financeiro ou outro contrato que dá ao seu detentor o direito a acções ordinárias.

Opções put sobre acções ordinárias são contratos que dão ao seu detentor o direito de vender acções ordinárias a um preço especificado durante um determinado período.

6. As acções ordinárias somente participam nos lucros do período após outros tipos de acções, tais como acções preferenciais, terem participado. Uma entidade pode ter mais de uma classe de acções ordinárias. As acções ordinárias da mesma classe têm os mesmos direitos a receber dividendos.

7. São exemplos de potenciais acções ordinárias:

a) passivos financeiros ou instrumentos de capital próprio, incluindo acções preferenciais, que sejam convertíveis em acções ordinárias;

b) opções e *warrants;*

c) acções que seriam emitidas após o cumprimento de condições resultantes de acordos contratuais, tais como a compra de uma empresa ou de outros activos.

▼B

8. Os termos definidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* são usados nesta Norma com os significados especificados no parágrafo 11. da IAS 32, excepto quando indicado de forma diferente. A IAS 32 define instrumento financeiro, activo financeiro, passivo financeiro, instrumento de capital próprio e justo valor, e proporciona orientação sobre a aplicação dessas definições.

MENSURAÇÃO

Resultados por acção básicos

9. Uma entidade deve calcular as quantias dos resultados por acção básicos relativas aos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe e, se apresentado, os lucros ou prejuízos resultantes das unidades operacionais em continuação atribuíveis a esses detentores de capital próprio.

10. Os resultados por acção básicos devem ser calculados dividindo os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe (o numerador) pelo número médio ponderado de acções ordinárias em circulação (o denominador) durante o período.

11. O objectivo da informação relativa aos resultados por acção básicos é proporcionar uma mensuração dos interesses de cada acção ordinária de uma entidade-mãe no desempenho da entidade durante o período de relato.

Resultados

12. Para a finalidade de calcular os resultados por acção básicos, as quantias atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe com respeito a:

a) lucros ou prejuízos resultantes das unidades operacionais em continuação atribuíveis à entidade-mãe; e

b) lucros ou prejuízos atribuíveis à entidade-mãe

devem ser as quantias correspondentes às alíneas a) e b) ajustadas para as quantias após impostos dos dividendos preferenciais, diferenças resultantes da liquidação das acções preferenciais e outros efeitos semelhantes das acções preferenciais classificadas como capital próprio.

13. Todos os itens de rendimentos e gastos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe que forem reconhecidos num período, incluindo gasto de imposto e dividendos de acções preferenciais classificados como passivos, são incluídos na determinação dos lucros ou prejuízos para o período atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe (ver IAS 1 ►M5 ——————— ◄).

14. A quantia após impostos dos dividendos preferenciais que é deduzida dos lucros ou prejuízos é:

a) a quantia após impostos de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais não cumulativas declarados com respeito ao período; e

b) a quantia após impostos dos dividendos preferenciais de acções preferenciais cumulativas necessárias relativas ao período, quer os dividendos tenham ou não sido declarados. A quantia de dividendos preferenciais do período não inclui a quantia de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais cumulativas pagos ou declarados durante o período corrente com respeito a períodos anteriores.

▼B

15. As acções preferenciais que proporcionam um baixo dividendo inicial para compensar uma entidade pela venda das acções preferenciais com desconto ou um dividendo acima do preço do mercado em períodos posteriores para compensar os investidores pela aquisição de acções preferenciais acima do preço de mercado são, por vezes, referidos como acções preferenciais de taxa crescente. Qualquer desconto ou prémio na emissão original de acções preferenciais de taxa crescente é amortizado em resultados retidos usando o método do juro efectivo e é tratado como dividendo preferencial para calcular os resultados por acção.

16. As acções preferenciais podem ser readquiridas segundo uma oferta de aquisição de uma entidade feita aos detentores. O excesso do justo valor da retribuição paga aos accionistas preferenciais em relação com a quantia escriturada das acções preferenciais representa um retorno para os detentores das acções preferencias e um débito nos resultados retidos para a entidade. Esta quantia é deduzida no cálculo dos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe.

17. A conversão precoce de acções preferenciais convertíveis pode ser induzida por uma entidade através de alterações favoráveis aos termos de conversão originais ou do pagamento de retribuição adicional. O excesso do justo valor das acções ordinárias ou de outras retribuições pagas em relação com o justo valor das acções ordinárias emissíveis segundo os termos de conversão originais é um retorno para os accionistas preferenciais, sendo deduzido no cálculo dos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe.

18. Qualquer excesso da quantia escriturada de acções preferenciais sobre o justo valor da retribuição paga para as liquidar é adicionado no cálculo dos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe.

Acções

19. Para a finalidade de calcular os resultados por acção básicos, o número de acções ordinárias deve corresponder ao número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período.

20. O uso do número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período reflecte a possibilidade de a quantia de capital dos accionistas poder ter variado durante o período como resultado do maior ou menor número de acções em circulação em qualquer momento. O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período é o número de acções ordinárias em circulação no início do período, ajustado pelo número de acções ordinárias readquiridas ou emitidas durante o período multiplicado por um factor ponderador de tempo. O factor ponderador de tempo é o número de dias que as acções estão em circulação como uma proporção do número total de dias do período; uma aproximação razoável da média ponderada é adequada em muitas circunstâncias.

21. As acções são normalmente incluídas no número médio ponderado de acções desde a data em que a retribuição seja recebível (que é geralmente a data da sua emissão), por exemplo:

a) as acções ordinárias emitidas em troca de dinheiro são incluídas quando o dinheiro seja recebível;

b) as acções ordinárias emitidas por reinvestimento voluntário de dividendos em acções ordinárias ou preferenciais são incluídas quando os dividendos são reinvestidos;

▼B

c) as acções ordinárias emitidas em resultado da conversão de um instrumento de dívida em acções ordinárias são incluídas desde a data em que o juro cessa de acrescer;

d) as acções ordinárias emitidas em lugar de juros ou de capital de outros instrumentos financeiros são incluídas desde a data em que o juro cessa de acrescer;

e) as acções ordinárias emitidas em troca da liquidação de um passivo da entidade são incluídas desde a data da liquidação;

f) as acções ordinárias emitidas como compensação pela aquisição de um activo que não seja dinheiro são incluídas à data em que a aquisição seja reconhecida; e

g) as acções ordinárias emitidas em troca da prestação de serviços à entidade são incluídas logo que os serviços sejam prestados.

A tempestividade da inclusão de acções ordinárias é determinada pelos termos e condições associados à sua emissão. É dada a devida importância à substância de qualquer contrato associado à emissão.

▼M12

22. As acções ordinárias emitidas como parte da retribuição transferida numa concentração de actividades empresariais são incluídas no número médio ponderado de acções a partir da data de aquisição. Isto deve-se ao facto de a adquirente incorporar na sua demonstração do rendimento integral os lucros e prejuízos da adquirida a partir dessa data.

▼B

23. As acções ordinárias que sejam emitidas aquando da conversão de um instrumento obrigatoriamente convertível são incluídas no cálculo dos resultados por acção básicos a partir da data de celebração do contrato.

24. As acções contingentemente emissíveis são tratadas como estando em circulação e são incluídas no cálculo dos resultados por acção básicos apenas a partir da data em que todas as condições necessárias estejam satisfeitas (i.e., em que os acontecimentos tenham ocorrido). As acções que apenas sejam emissíveis após a passagem do tempo não são acções contingentemente emissíveis, dado que a passagem do tempo é uma certeza. As acções ordinárias em circulação que sejam contingentemente retornáveis (i.e., sujeitas a recompra) não são tratadas como estando em circulação e são excluídas do cálculo dos resultados por acção básicos até à data em que as acções deixem de estar sujeitas a recompra.

25. [Eliminado]

26. O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período e para todos os períodos apresentados deve ser ajustado aos acontecimentos, que não sejam a conversão de potenciais acções ordinárias, que tenham alterado o número de acções ordinárias em circulação sem a correspondente alteração nos recursos.

27. As acções ordinárias podem ser emitidas, ou o número de acções ordinárias em circulação pode ser reduzido, sem a correspondente alteração nos recursos. Exemplos incluem:

a) uma emissão de capitalização ou de bónus (por vezes referenciada como dividendo em acções);

b) um elemento de bónus em qualquer outra emissão, por exemplo, um elemento de bónus numa emissão de direitos aos accionistas existentes;

c) um desdobramento de acções; e

d) um desdobramento de acções inverso (consolidação de acções).

▼B

28. Numa emissão de capitalização ou de bónus ou num desdobramento de acções, são emitidas acções ordinárias para os accionistas existentes sem qualquer retribuição adicional. Por isso, o número de acções ordinárias em circulação é aumentado sem um aumento nos recursos. O número de acções ordinárias em circulação antes do acontecimento é ajustado quanto à alteração proporcional na quantidade de acções ordinárias em circulação como se o acontecimento tivesse ocorrido no começo do período mais antigo apresentado. Por exemplo, numa emissão de bónus de duas para uma, o número de acções ordinárias em circulação anterior à emissão é multiplicado por três, para obter a nova quantidade total de acções ordinárias, ou por dois, para obter o número de acções ordinárias adicionais.

29. Uma consolidação de acções ordinárias reduz normalmente o número de acções ordinárias em circulação sem uma redução correspondente nos recursos. Contudo, quando o efeito global é uma recompra de acções ao justo valor, a redução no número de acções ordinárias em circulação é o resultado de uma redução correspondente nos recursos. Um exemplo é uma consolidação de acções combinada com um dividendo especial. O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação para o período em que a transacção combinada tem lugar é ajustado para a redução no número de acções ordinárias a partir da data em que o dividendo especial é reconhecido.

Resultados por acção diluídos

30. Uma entidade deve calcular as quantias relativas aos resultados por acção diluídos para os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe e, se apresentados, os lucros ou prejuízos resultantes das unidades operacionais em continuação atribuíveis a esses detentores de capital próprio.

31. Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma entidade deve ajustar os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe, bem como o número médio ponderado de acções em circulação, para efeitos de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras.

32. O objectivo dos resultados por acção diluídos é consistente com o dos resultados por acção básicos — proporcionar uma mensuração do interesse de cada acção ordinária no desempenho de uma entidade — ao mesmo tempo que se consideram todas as potenciais acções ordinárias diluidoras em circulação durante o período. Como resultado:

a) os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe são aumentados pela quantia após impostos de dividendos e de interesse reconhecidos no período com respeito às potenciais acções ordinárias diluidoras e são ajustados por quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras; e

b) o número médio ponderado de acções ordinárias em circulação é aumentado pelo número médio ponderado de outras acções ordinárias que teriam estado em circulação assumindo a conversão de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras.

▼B

Resultados

33. Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma entidade deve ajustar os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe, tal como calculado de acordo com o parágrafo 12, pelo efeito após impostos de:

a) quaisquer dividendos ou outros itens relacionados com potenciais acções ordinárias diluidoras que tenham sido deduzidos para chegar aos os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe, tal como calculado de acordo com o parágrafo 12;

b) qualquer interesse reconhecido no período relacionado com as potenciais acções ordinárias diluidoras; e

c) quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras.

34. Após as potenciais acções ordinárias terem sido convertidas em acções ordinárias, os itens identificados no parágrafo 33.a)-c) já não se aplicam. Em vez disso, as novas acções ordinárias têm o direito de participar nos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe. Deste modo, os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe calculados de acordo com o parágrafo 12. são ajustados para os itens identificados no parágrafo 33.a)-c) e quaisquer impostos relacionados. Os gastos associados às potenciais acções ordinárias incluem custos de transacção e descontos contabilizados em conformidade com o método do juro efectivo (ver parágrafo 9. da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, tal como revista em 2003).*

35. A conversão de potenciais acções ordinárias pode conduzir a consequentes alterações nos rendimentos ou gastos. Por exemplo, a redução de gasto de juros relacionado com as potenciais acções ordinárias e o aumento resultante no lucro ou a redução na perda podem conduzir a um aumento nos gastos relacionado com um plano não discricionário de participação nos lucros por empregados. Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe são ajustados para tais alterações consequentes nos rendimentos ou gastos.

Acções

36. Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, o número de acções ordinárias deve ser o número médio ponderado de acções ordinárias calculado de acordo com os parágrafos 19. e 26., mais o número médio ponderado de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras em acções ordinárias. As potenciais acções ordinárias diluidoras devem-se considerar como tendo sido convertidas em acções ordinárias no início do período ou, se mais tarde, na data de emissão das potenciais acções ordinárias.

37. As potenciais acções ordinárias diluidoras devem ser determinadas independentemente para cada período apresentado. O número de potenciais acções ordinárias diluidoras incluídas no período desde o início do ano até à data não é uma média ponderada das potenciais acções ordinárias diluidoras incluídas em cada computação intercalar.

▼B

38. As potenciais acções ordinárias são ponderadas no período em que estão em circulação. As potenciais acções ordinárias que são canceladas ou em condições de expiração durante o período somente são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos para a parte do período durante o qual estão em circulação. As potenciais acções ordinárias que são convertidas em acções ordinárias durante o período são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos desde o começo do período até à data da conversão; a partir da data da conversão, as acções ordinárias resultantes são incluídas tanto nos resultados por acção básicos como nos diluídos.

39. O número de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de potenciais acções ordinárias diluidoras é determinado a partir dos termos das potenciais acções ordinárias. Quando existe mais de uma base de conversão, o cálculo presume a taxa de conversão mais vantajosa ou o preço de exercício do ponto de vista do detentor das potenciais acções ordinárias.

40. Uma subsidiária, um empreendimento conjunto ou uma associada podem emitir, para outras partes que não a entidade-mãe, o empreendedor ou o investidor, potenciais acções ordinárias que sejam convertíveis ou em acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada, ou em acções ordinárias da entidade-mãe, do empreendedor ou do investidor (a entidade que relata). Se estas potenciais acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada tiverem um efeito diluidor nos resultados por acção básicos da entidade que relata, elas são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos.

Potenciais acções ordinárias diluidoras

41. As potenciais acções ordinárias devem ser tratadas como diluidoras quando, e somente quando, a sua conversão em acções ordinárias diminuiria os resultados por acção ou aumentaria a perda por acção provenientes de unidades operacionais em continuação.

42. Uma entidade usa os lucros ou prejuízos de unidades operacionais em continuação atribuíveis à entidade-mãe como o número de controlo para estabelecer se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou antidiluidoras. Os lucros ou prejuízos de unidades operacionais em continuação atribuíveis à entidade-mãe são ajustados de acordo com o parágrafo 12. e excluem itens relacionados com as unidades operacionais descontinuadas.

43. As potenciais acções ordinárias são antidiluidoras quando a sua conversão em acções ordinárias aumentaria os resultados por acção ou diminuiria a perda por acção das unidades operacionais em continuação. O cálculo dos resultados por acção diluídos não presume a conversão, o exercício ou outra emissão de potenciais acções ordinárias que teria um efeito antidiluidor sobre os resultados por acção.

44. Ao determinar se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou antidiluidoras, cada emissão ou série de potenciais acções ordinárias é considerada separadamente e não em conjunto. A sequência em que as potenciais acções ordinárias são consideradas pode afectar a qualificação como sendo diluidoras. Deste modo, para maximizar a diluição dos resultados por acção básicos, cada emissão ou série de potenciais acções ordinárias é considerada em sequência desde a mais diluidora à menos diluidora, i.e., as potenciais acções ordinárias

▼B

diluidoras com menos «resultados por acção incremental» são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos antes daquelas que tenham mais resultados por acção incremental. As opções e os *warrants* são geralmente incluídos primeiro porque não afectam o numerador do cálculo.

Opções, *warrants* e seus equivalentes

45. Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma entidade deve assumir o exercício de opções e *warrants* diluidores da entidade. Os proventos assumidos destes instrumentos devem ser vistos como tendo sido recebidos da emissão de acções ordinárias ao preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período. A diferença entre o número de acções ordinárias emitidas e o número de acções ordinárias que teriam sido emitidas ao preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período deve ser tratada como uma emissão de acções ordinárias sem qualquer retribuição.

46. As opções e os *warrants* são diluidores quando resultariam na emissão de acções ordinárias por menos do que o preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período. A quantia da diluição é o preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período menos o preço de emissão. Deste modo, para calcular os resultados por acção diluídos, as potenciais acções ordinárias são tratadas como consistindo nas duas situações seguintes:

a) um contrato para emitir um certo número das acções ordinárias pelo seu preço médio de mercado durante o período. Pressupõe-se que essas acções ordinárias têm um preço justo e não são diluidoras nem antidiluidoras. São ignoradas no cálculo de resultados por acção diluídos.

b) um contrato para emitir as acções ordinárias remanescentes sem qualquer retribuição. Tais acções ordinárias não geram proventos e não têm efeitos nos lucros ou prejuízos atribuíveis às acções ordinárias em circulação. Por isso, tais acções são diluidoras e são adicionadas ao número de acções ordinárias em circulação no cálculo dos resultados por acção diluídos.

47. As opções e os *warrants* só têm um efeito diluidor quando o preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período exceder o preço de exercício das opções ou *warrants* (i.e., estão *in the money*). Os resultados por acção anteriormente apresentados não são ajustados retroactivamente para reflectir as alterações nos preços das acções ordinárias.

47.A. Relativamente a opções sobre acções e outros acordos de pagamento com base em acções aos quais se aplica a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, o preço de emissão referido no parágrafo 46. e o preço de exercício referido no parágrafo 47. devem incluir o justo valor de quaisquer bens ou serviços a serem fornecidos à entidade no futuro segundo a opção sobre acções ou outro acordo de pagamento com base em acções.

48. As opções sobre acções de empregados com termos fixados ou determináveis e as acções ordinárias não adquiridas são tratadas como opções no cálculo dos resultados por acção diluídos, mesmo que possam ser contingentes na aquisição. São tratadas como estando em circulação na data da concessão. As opções sobre acções de empregados baseadas no desempenho são tratadas como acções contingentemente emissíveis porque a sua emissão é contingente após a satisfação das condições especificadas, além da passagem do tempo.

▼B

Instrumentos convertíveis

49. O efeito diluidor dos instrumentos convertíveis deve ser reflectido nos resultados por acção diluídos, de acordo com os parágrafos 33. e 36.

50. As acções preferenciais convertíveis são antidiluidoras sempre que a quantia do dividendo dessas acções declarada ou acumulada para o corrente período por acção ordinária passível de obtenção por conversão, excede os resultados por acção básicos. De modo semelhante, a dívida convertível é antidiluidora sempre que o seu juro (líquido de impostos e de outras alterações nos rendimentos ou gastos) por acção ordinária passível de obtenção por conversão exceda os resultados por acção básicos.

51. A remição ou conversão induzida das acções preferenciais convertíveis pode afectar apenas uma parte das acções preferenciais convertíveis anteriormente em circulação. Nesses casos, qualquer retribuição em excesso referida no parágrafo 17. é atribuída às acções que foram remidas ou convertidas para a finalidade de determinar se as restantes acções preferencias em circulação são diluidoras. As acções remidas ou convertidas são consideradas separadamente das acções que não foram remidas ou convertidas.

Acções contingentemente emissíveis

52. Tal como no cálculo dos resultados por acção básicos, as acções ordinárias contingentemente emissíveis são tratadas como estando em circulação e incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos se as condições forem satisfeitas (i.e., os acontecimentos tiverem ocorrido). As acções contingentemente emissíveis são incluídas desde o início do período (ou desde a data do acordo de emissão contingente de acções, se for posterior). Se as condições não forem satisfeitas, o número de acções contingentemente emissíveis incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se no número de acções que seriam emissíveis se o fim do período fosse o fim do período de contingência. A reexpressão não é permitida se as condições não foram satisfeitas quando se extinguir o período de contingência.

53. Se alcançar ou manter uma quantia especificada de resultados para um período for a condição para a emissão contingente e se essa quantia tiver sido alcançada no final do período de relato mas tiver de ser mantida para lá do final do período de relato durante um período adicional, então as acções ordinárias adicionais são tratadas como estando em circulação, se o efeito for diluidor, aquando do cálculo dos resultados por acção diluídos. Nesse caso, o cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se no número de acções ordinárias que teriam sido emitidas se a quantia dos resultados no final do período de relato fosse a quantia dos resultados no final do período de contingência. Uma vez que os resultados podem mudar num futuro período, o cálculo dos resultados por acção básicos não inclui tais acções ordinárias contingentemente emissíveis até ao final do período de contingência porque nem todas as condições necessárias foram satisfeitas.

54. O número de acções ordinárias contingentemente emissíveis pode depender do futuro preço de mercado das acções ordinárias. Nesse caso, se o efeito for diluidor, o cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se no número de acções ordinárias que teriam sido emitidas se o preço de mercado no final do período de relato fosse o preço de mercado no final do período de contingência. Se a condição se basear numa média dos preços de mercado durante um período

▼B

de tempo que se estende para lá do final do período de relato, é usada a média para o período de tempo que decorreu. Uma vez que o preço de mercado pode mudar num futuro período, o cálculo dos resultados por acção básicos não inclui tais acções ordinárias contingentemente emissíveis até ao final do período de contingência porque nem todas as condições necessárias foram satisfeitas.

55. O número de acções ordinárias contingentemente emissíveis pode depender dos futuros resultados e dos futuros preços das acções ordinárias. Nesses casos, o número de acções ordinárias incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se em ambas as condições (i.e., resultados até à data e o preço de mercado corrente no final do período de relato). As acções ordinárias contingentemente emissíveis não são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos, a não ser que ambas as condições sejam cumpridas.

56. Noutros casos, o número de acções ordinárias contingentemente emissíveis depende de uma condição diferente dos resultados ou do preço de mercado (por exemplo, a abertura de um número específico de lojas de retalho). Nesses casos, assumindo que o presente estado da condição se mantém inalterado até ao final do período de contingência, as acções ordinárias contingentemente emissíveis são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos de acordo com a situação no final do período de relato.

57. As potenciais acções ordinárias contingentemente emissíveis (diferentes daquelas cobertas por um acordo de emissão contingente de acções, tais como os instrumentos convertíveis contingentemente emissíveis) são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos como se indica a seguir:

a) uma entidade determina se as potenciais acções ordinárias podem ser assumidas como emissíveis com base nas condições especificadas para a sua emissão em conformidade com as disposições relativas às acções ordinárias contingentes nos parágrafos 52.-56.; e

b) se essas potenciais acções ordinárias devem ser reflectidas nos resultados por acção diluídos, uma entidade determina o seu impacte no cálculo dos resultados por acção diluídos seguindo as disposições para opções e warrants nos parágrafos 45.-48., as disposições para instrumentos convertíveis nos parágrafos 49.-51., as disposições para contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou em dinheiro nos parágrafos 58.-61., ou outras disposições, conforme se julgar apropriado.

Contudo, o exercício ou a conversão não é assumido para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, a menos que seja assumido o exercício ou a conversão de potenciais acções ordinárias em circulação similares que não sejam contingentemente emissíveis.

Contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou dinheiro

58. Quando uma entidade tenha emitido um contrato que possa ser liquidado em acções ordinárias ou dinheiro por opção da entidade, a entidade deve presumir que o contrato será liquidado em acções ordinárias e as potenciais acções ordinárias resultantes devem ser incluídas nos resultados por acção diluídos se o efeito for diluidor.

59. Quando tal contrato for apresentado para fins contabilísticos como activo ou passivo, ou tiver um componente da capital próprio e um componente de passivo, a entidade deve ajustar o numerador para quaisquer alterações nos lucros ou prejuízos que tivessem resultado durante o período se o contrato tivesse sido classificado totalmente como instrumento de capital próprio. Esse ajustamento é semelhante aos ajustamentos exigidos no parágrafo 33.

▼B

60. Para contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou dinheiro por opção do detentor, o mais diluidor entre liquidação em dinheiro e liquidação em acções será usado no cálculo dos resultados por acção diluídos.

61. Um exemplo de um contrato que pode ser liquidado em acções ordinárias ou dinheiro é um instrumento de dívida que, na maturidade, concede à entidade o direito ilimitado de liquidar a quantia de capital em dinheiro ou nas suas próprias acções ordinárias. Outro exemplo é uma opção put subscrita que permite ao detentor escolher entre liquidação em acções ordinárias e liquidação em dinheiro.

Opções compradas

62. Os contratos como opções *put* compradas e opções *call* compradas (i. e., opções detidas pela entidade sobre as suas próprias acções ordinárias) não são incluídos no cálculo dos resultados por acção diluídos porque a sua inclusão seria antidiluidora. A opção *put* seria exercida apenas se o preço de exercício fosse superior ao preço de mercado e a opção *call* seria exercida apenas se o preço de exercício fosse inferior ao preço de mercado.

Opções *put* subscritas

63. Os contratos que exijam que a entidade readquira as suas próprias acções, tais como as opções put subscritas e os contratos de compra *forward,* são reflectidos no cálculo dos resultados por acção diluídos se o efeito for diluidor. Se estes contratos estiverem «in the Money» durante o período (i.e., o preço de exercício ou de liquidação for superior ao preço médio de mercado para esse período), o potencial efeito diluidor sobre os resultados por acção deve ser calculado da seguinte forma:

a) deve presumir-se que, no início do período, suficientes acções ordinárias serão emitidas (ao preço médio do mercado durante o período) para gerar proventos que satisfaçam o contrato;

b) deve presumir-se que os proventos resultantes da emissão serão usados para satisfazer o contrato (i.e., para comprar de volta as acções ordinárias); e

c) as acções ordinárias incrementais (a diferença entre o número de acções ordinárias assumidas emitidas e o número de acções ordinárias recebidas como resultado da satisfação do contrato) devem ser incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos.

AJUSTAMENTOS RETROSPECTIVOS

64. Se o número de acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias em circulação aumentar como resultado de uma capitalização, uma emissão de bónus ou de um desdobramento de acções ou diminuir como resultado de um desdobramento de acções inverso, o cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos para todos os períodos apresentados deve ser ajustado retrospectivamente. Se estas alterações ocorrerem ►**M5** após o período de relato ◄, mas antes da autorização para a emissão das demonstrações financeiras, os cálculos por acção daquelas e de quaisquer demonstrações financeiras de períodos anteriores apresentadas devem ser baseados no novo número de acções. Deve ser divulgado o facto de os cálculos por acção reflectirem tais alterações no número de acções. Além disso, os resultados por acção básicos e diluídos de todos os períodos apresentados devem ser ajustados quanto aos efeitos dos erros e ajustamentos resultantes de alterações nas políticas contabilísticas contabilizadas retrospectivamente.

▼B

65. Uma entidade não reexpressa os resultados por acção diluídos de qualquer período anterior apresentado devido a alterações nos pressupostos usados no cálculo dos resultados por acção ou para a conversão de potenciais acções ordinárias em acções ordinárias.

APRESENTAÇÃO

66. Uma entidade deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos ►M5 na demonstração do rendimento integral ◄ relativamente aos lucros ou prejuízos das unidades operacionais em continuação atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe e relativamente aos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores ordinários de capital próprio da entidade-mãe durante o período, para cada classe de acções ordinárias que tenha um direito diferente de participação no lucro durante o período. Uma entidade deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos com igual proeminência para todos os períodos apresentados.

67. Os resultados por acção são apresentados para cada período para o qual seja apresentada uma ►M5 demonstração do rendimento integral ◄. Se os resultados por acção diluídos forem relatados para pelo menos um período, devem ser relatados para todos os períodos apresentados, mesmo que sejam iguais aos resultados por acção básicos. Se os resultados por acção básicos e diluídos forem iguais, pode ser feita uma dupla apresentação numa só linha da ►M5 demonstração do rendimento integral. ◄

▼M5

67.A. Se uma entidade apresentar os componentes dos lucros ou prejuízos numa demonstração dos resultados separada, tal como descrito no parágrafo 81 da IAS 1 (tal como revista em 2007), ela apresenta os resultados por acção básicos e diluídos, tal como exigido nos parágrafos 66 e 67, nessa demonstração separada.

▼B

68. Uma entidade que relate uma unidade operacional descontinuada deve divulgar as quantias por acção básicas e diluídas relativamente à unidade operacional descontinuada, seja ►M5 na demonstração do rendimento integral ◄ ou nas notas.

▼M5

68.A. Se uma entidade apresentar os componentes dos lucros ou prejuízos numa demonstração dos resultados separada tal como descrito no parágrafo 81 da IAS 1 (tal como revista em 2007), ela apresenta os resultados por acção básicos e diluídos para a unidade operacional descontinuada, tal como exigido no parágrafo 68, nessa demonstração separada ou nas notas.

▼B

69. Uma entidade deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos, mesmo que as quantias divulgadas sejam negativas (i.e., uma perda por acção).

DIVULGAÇÃO

70. Uma entidade deve divulgar o seguinte:

a) as quantias usadas como numeradores no cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos e uma reconciliação dessas quantias com os lucros ou prejuízos atribuíveis à entidade-mãe para o período em questão. A reconciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afecta os resultados por acção;

▼B

b) o número médio ponderado de acções ordinárias usado como denominador no cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos e uma reconciliação destes denominadores uns com os outros. A reconciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afecta os resultados por acção;

c) instrumentos (incluindo acções contingentemente emissíveis) que poderiam diluir os resultados por acção básicos no futuro, mas que não foram incluídos no cálculo dos resultados por acção diluídos porque são antidiluidores para o(s) período(s) apresentado(s);

d) uma descrição das transacções de acções ordinárias ou das transacções de potenciais acções ordinárias, que não sejam aquelas contabilizadas em conformidade com o parágrafo 64., que ocorram ►**M5** após o período de relato ◄ e que teriam alterado significativamente o número de acções ordinárias ou de potenciais acções ordinárias em circulação no final do período se essas transacções tivessem ocorrido antes do final do período de relato.

71. Exemplos de transacções referidas no parágrafo 70.d) incluem:

a) uma emissão de acções a dinheiro;

b) uma emissão de acções quando os proventos são usados para reembolsar dívidas ou acções preferenciais em circulação ►**M5** no fim do período de relato ◄;

c) a remição de acções ordinárias em circulação;

d) a conversão ou o exercício de potenciais acções ordinárias em circulação ►**M5** no fim do período de relato ◄ em acções ordinárias;

e) uma emissão de opções, *warrants* ou instrumentos convertíveis; e

f) a consecução de condições que resultariam na emissão de acções contingentemente emissíveis.

As quantias dos resultados por acção não são ajustadas devido a transacções que ocorram ►**M5** após o período de relato ◄ porque tais transacções não afectam a quantia de capital usada para produzir o resultado do período.

72. Os instrumentos financeiros e outros contratos que gerem potenciais acções ordinárias podem incorporar termos e condições que afectem a mensuração de resultados por acção básicos e diluídos. Estes termos e condições podem determinar se quaisquer potenciais acções ordinárias são diluidoras e, em caso afirmativo, o efeito sobre o número médio ponderado de acções em circulação e quaisquer consequentes ajustamentos nos lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária. A divulgação dos termos e condições desses instrumentos financeiros e outros contratos é encorajada, se não for exigida (ver IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*).

▼B

73. Se uma entidade divulgar, além dos resultados por acção básicos e diluídos, quantias por acção usando um componente relatado da ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ diferente do exigido por esta Norma, tais quantias devem ser calculadas usando o número médio ponderado de acções ordinárias determinado de acordo com esta Norma. As quantias básicas e diluídas por acção relativamente a esse componente devem ser divulgadas com igual proeminência e apresentadas nas notas. Uma entidade deve indicar a base segunda a qual o(s) numerador(es) é(são) determinado(s), incluindo se as quantias por acção são antes ou depois dos impostos. Se um componente da ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ for usado que não seja relatado como linha de item na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄, deve ser fornecida uma reconciliação entre o componente usado e uma linha de item que seja relatada na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄.

▼M5

73.A. O parágrafo 73 aplica-se também a uma entidade que divulgue, além dos resultados por acção básicos e diluídos, quantias por acção usando um componente relatado da demonstração dos resultados separada (tal como descrito no parágrafo 81 da IAS 1 (tal como revista em 2007)), diferente do exigido por esta Norma.

▼B

DATA DE EFICÁCIA

74. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼M5

74.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, adicionou os parágrafos 4A, 67A, 68A e 73A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼B

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

75. Esta Norma substitui a IAS 33 *Resultados por Acção* (emitida em 1997).

76. Esta Norma substitui a SIC-24 *Resultados por Acção — Instrumentos Financeiros e Outros Contratos que Possam ser Liquidados em Acções.*

▼B

Apêndice A

GUIA DE APLICAÇÃO

Este apêndice faz parte integrante desta Norma.

LUCROS OU PREJUÍZOS ATRIBUÍVEIS À ENTIDADE-MÃE

A1 Para a finalidade de calcular os resultados por acção com base nas demonstrações financeiras consolidadas, os lucros ou prejuízos atribuíveis à entidade-mãe referem-se aos lucros ou prejuízos da entidade consolidada depois do ajustamento devido a ►**M11** interesses que não controlam ◄.

EMISSÃO DE DIREITOS

A2 A emissão de acções ordinárias no momento do exercício ou da conversão de potenciais acções ordinárias não origina normalmente um elemento de bónus. Isto deve-se ao facto de as potenciais acções ordinárias serem normalmente emitidas pelo seu valor total, resultando numa alteração proporcional nos recursos disponíveis da entidade. Numa emissão de direitos, contudo, o preço de exercício é muitas vezes menor do que o justo valor das acções. Deste modo, conforme indicado no parágrafo 27.b), tal emissão de direitos inclui um elemento de bónus. Se uma emissão de direitos for oferecida a todos os accionistas existentes, o número de acções ordinárias a serem usadas no cálculo de resultados por acção básicos e diluídos para todos os períodos antes da emissão de direitos é o número de acções ordinárias em circulação antes da emissão, multiplicado pelo seguinte factor:

Justo valor por acção imediatamente antes do exercício dos direitos

Justo valor teórico da acção sem direitos

O justo valor teórico da acção sem direitos é calculado pela adição do valor de mercado agregado das acções imediatamente anterior ao exercício dos direitos aos proventos obtidos pelo exercício dos direitos e dividindo pelo número de acções em circulação após o exercício dos direitos. Quando os direitos forem publicamente negociados separadamente das acções antes da data do exercício, o justo valor para a finalidade deste cálculo é estabelecido no fecho do último dia em que as acções sejam negociadas juntamente com os direitos.

NÚMERO DE CONTROLO

A3 Para ilustrar a aplicação da noção de número de controlo descrita nos parágrafos 42. e 43., assuma-se que uma entidade tem lucro resultante de unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe no valor de 4 800 UM ([1]) uma perda resultante de unidades operacionais descontinuadas atribuível à entidade-mãe de (7 200 UM), uma perda atribuível à entidade-mãe de (2 400 UM) e 2 000 acções ordinárias e 400 potenciais acções ordinárias em circulação. Os resultados por acção básicos da entidade são 2,40 UM para as unidades operacionais em continuação (3,60 UM) para as unidades operacionais descontinuadas e (1,20 UM) para a perda. As 400 potenciais acções ordinárias são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos porque os

([1]) Neste guia, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼B

resultados resultantes de 2,00 UM por acção para as unidades operacionais em continuação é diluidor, assumindo nenhum impacte dessas 400 potenciais acções ordinárias nos lucros ou prejuízos. Dado que o lucro das unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe é o número de controlo, a entidade também inclui essas 400 potenciais acções ordinárias no cálculo das quantias dos outros resultados por acção, mesmo que as quantias dos resultados por acção resultantes sejam antidiluidoras para as suas quantias comparáveis dos resultados por acção básicos, i.e. a perda por acção é menor [(3,00 UM) por acção para a perda decorrente das unidades operacionais descontinuadas e (1,00 UM) por acção para a perda].

PREÇO MÉDIO DE MERCADO DAS ACÇÕES ORDINÁRIAS

A4 Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, o preço médio de mercado das acções ordinárias assumidas como emitidas é calculado com base no preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período. Teoricamente, cada transacção de mercado relativa às acções ordinárias de uma entidade poderia ser incluída na determinação do preço médio de mercado. Como medida prática, contudo, é normalmente adequada uma média simples dos preços semanais ou mensais.

A5 Em geral, as cotações de fecho são adequadas para calcular o preço médio do mercado. Porém, quando ocorre uma grande flutuação nos preços, a média dos preços mais alto e mais baixo costuma produzir um preço mais representativo. O método usado para calcular o preço médio de mercado é usado de forma consistente, a menos que deixe de ser representativo devido a condições alteradas. Por exemplo, uma entidade que usa as cotações de fecho para calcular o preço médio do mercado durante vários anos de preços relativamente estáveis pode mudar para a média dos preços mais alto e mais baixo se os preços começarem a ter grande flutuação e as cotações de fecho deixarem de produzir um preço médio representativo.

OPÇÕES, WARRANTS E SEUS EQUIVALENTES

A6 As opções ou warrants para compra de instrumentos convertíveis são assumidos como exercidos para compra do instrumento convertível sempre que o preço médio tanto do instrumento convertível como das acções ordinárias passíveis de obtenção por conversão estiver acima do preço de exercício das opções ou warrants. Contudo, o exercício não é assumido, a menos que a conversão de semelhantes instrumentos convertíveis em circulação, caso existam, também seja assumida.

A7 As opções ou warrants podem permitir ou exigir a oferta de aquisição da dívida ou de outros instrumentos da entidade (ou da respectiva entidade-mãe ou uma subsidiária) como pagamento da totalidade ou de uma parte do preço de exercício. No cálculo dos resultados por acção diluídos, essas opções ou warrants têm um efeito diluidor se a) o preço médio de mercado das acções ordinárias relacionadas para o período exceder o preço de exercício ou b) o preço de venda do instrumento a ser oferecido para aquisição for inferior ao preço pelo qual o instrumento possa ser oferecido para aquisição segundo o acordo de opção ou warrant e o desconto resultante estabelecer um

▼B

preço de exercício efectivo abaixo do preço de mercado das acções ordinárias passíveis de obtenção mediante exercício. No cálculo dos resultados por acção diluídos, essas opções ou warrants são assumidos como exercidos e a dívida ou outros instrumentos são assumidos como oferecidos para aquisição. Se o dinheiro da oferta de aquisição for mais vantajoso para o detentor da opção ou do warrant e o contrato permitir dinheiro da oferta de aquisição, assume-se o dinheiro da oferta de aquisição. O juro (líquido de impostos) de qualquer dívida assumida como oferecida para aquisição é adicionado como ajustamento no numerador.

A8 Recebem um tratamento semelhante as acções preferenciais que tenham disposições semelhantes, bem como outros instrumentos que tenham opções de conversão que permitem ao investidor pagar em dinheiro para obter uma taxa de conversão mais favorável.

A9 Os termos subjacentes a certas opções ou warrants podem exigir que os proventos recebidos do exercício desses instrumentos sejam aplicados para remir dívidas ou outros instrumentos da entidade (ou da respectiva entidade- -mãe ou de uma subsidiária). No cálculo dos resultados por acção diluídos, essas opções ou warrants são assumidos como exercidos e os proventos são aplicados para compra da dívida ao seu preço médio de mercado em vez da compra de acções ordinárias. Contudo, o excesso de proventos recebidos do exercício assumido sobre a quantia usada para a compra assumida da dívida é considerado (i.e., assumido como usado para comprar de volta acções ordinárias) no cálculo dos resultados por acção diluídos. O juro (líquido de impostos) de qualquer dívida assumida como comprada é adicionado como ajustamento no numerador.

OPÇÕES PUT SUBSCRITAS

A10 Para ilustrar a aplicação do parágrafo 63., assuma-se que uma entidade tem 120 opções put subscritas em circulação sobre as suas acções ordinárias, com um preço de exercício de 35 UM. O preço médio de mercado das suas acções ordinárias durante o período é 28 UM. Ao calcular os resultados por acção diluídos, a entidade assume que emitiu 150 acções a 28 UM por acção no início do período para satisfazer a sua obrigação put de 4 200 UM. A diferença entre as 150 acções ordinárias emitidas e as 120 acções ordinárias recebidas como resultado da satisfação da opção put (30 acções ordinárias incrementais) é adicionada ao denominador no cálculo dos resultados por acção diluídos.

INSTRUMENTOS DE SUBSIDIÁRIAS, EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS OU ASSOCIADAS

A11 As potenciais acções ordinárias de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada convertíveis ou em acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada, ou em acções ordinárias da entidade-mãe, do empreendedor ou do investidor (a entidade que relata) são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos da seguinte forma:

a) os instrumentos emitidos por uma subsidiária, um empreendimento conjunto ou uma associada que permitam aos seus detentores a obtenção de acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada são incluídos no cálculo dos dados relativos aos resultados por acção diluídos da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada. Esses resultados por acção são então incluídos nos cálculos dos resultados por acção da entidade que relata, com base na detenção, por parte da entidade que relata, dos instrumentos da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada.

▼B

b) os instrumentos de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada que sejam convertíveis em acções ordinárias da entidade que relata são considerados entre as potenciais acções ordinárias da entidade que relata para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos. Do mesmo modo, as opções ou warrants emitidos por uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada para a compra de acções ordinárias da entidade que relata são considerados entre as potenciais acções ordinárias da entidade que relata no cálculo dos resultados por acção diluídos consolidados.

A12 Para a finalidade de determinar o efeito dos resultados por acção dos instrumentos emitidos por uma entidade que relata e que sejam convertíveis em acções ordinárias de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada, os instrumentos são assumidos como convertidos e o numerador (lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe) é ajustado conforme necessário de acordo com o parágrafo 33. Além desses ajustamentos, o numerador é ajustado para qualquer alteração nos lucros ou prejuízos registados pela entidade que relata (tal como rendimento de dividendos ou rendimento do método da equivalência patrimonial) que sejam atribuíveis ao aumento no número de acções ordinárias em circulação da subsidiária, empreendimento conjunto ou associada como resultado da conversão assumida. O denominador do cálculo dos resultados por acção diluídos não é afectado porque o número de acções ordinárias em circulação da entidade que relata não se alteraria com a conversão assumida.

INSTRUMENTOS DE CAPITAL PRÓPRIO PARTICIPANTES E ACÇÕES ORDINÁRIAS DE DUPLA CLASSE

A13 O capital próprio de algumas entidades inclui:

a) instrumentos que participam nos dividendos com acções ordinárias de acordo com uma fórmula predeterminada (por exemplo, duas para uma), com, por vezes, um limite superior na extensão da participação (por exemplo, até ao máximo de uma quantia especificada por acção).

b) uma classe de acções ordinárias com uma taxa de dividendo diferente da de uma outra classe de acções ordinárias, mas sem direitos de antiguidade ou senioridade.

A14 Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, a conversão é assumida para aqueles instrumentos descritos no parágrafo A13 que são convertíveis em acções ordinárias se o efeito for diluidor. Para aqueles instrumentos que não sejam convertíveis numa classe de acções ordinárias, os lucros ou prejuízos para o período são atribuídos às diferentes classes de acções e instrumentos de capital próprio participantes de acordo com os seus direitos a dividendos ou outros direitos e participação nos resultados não distribuídos. Para calcular os resultados por acção básicos e diluídos:

a) os lucros ou prejuízos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinária da entidade-mãe são ajustados (um lucro reduzido e uma perda aumentada) pela quantia de dividendos declarada no período para cada classe de acções e pela quantia contratual de dividendos (ou juros das obrigações participantes) que devem ser pagas relativamente ao período em questão (por exemplo, dividendos cumulativos não pagos).

▼B

b) os restantes lucros ou prejuízos são atribuídos às acções ordinárias e aos instrumentos de capital próprio participantes, na medida em que cada instrumento participe nos resultados, como se todos os lucros ou prejuízos do período tivessem sido distribuídos. O total dos lucros ou prejuízos atribuídos a cada classe de instrumento de capital próprio é determinado adicionando a quantia atribuída para dividendos à quantia atribuída para um elemento de participação.

c) a quantia total dos lucros ou prejuízos atribuída a cada classe de instrumentos de capital próprio é dividida pelo número de instrumentos em circulação aos quais os resultados são atribuídos para determinar os resultados por acção do instrumento.

Para o cálculo dos resultados por acção diluídos, todas as potenciais acções ordinárias que se assume terem sido emitidas são incluídas nas acções ordinárias em circulação.

ACÇÕES PARCIALMENTE PAGAS

A15 Quando sejam emitidas acções ordinárias, mas não totalmente pagas, estas são tratadas no cálculo dos resultados por acção básicos com uma fracção de uma acção ordinária até ao ponto em que tenham o direito de participar nos dividendos durante o período relativo a uma acção ordinária totalmente paga.

A16 Na medida em que as acções parcialmente pagas não tenham o direito de participar nos dividendos durante o período, estas são tratadas como equivalentes a warrants ou opções no cálculo dos resultados por acção diluídos. A diferença não paga é assumida como representando proventos usados para a compra de acções ordinárias. O número de acções incluídas nos resultados por acção diluídos é a diferença entre o número de acções subscritas e o número de acções que se assume terem sido compradas.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 34

Relato Financeiro Intercalar

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar e de prescrever os princípios de reconhecimento e de mensuração em demonstrações financeiras completas ou condensadas para um período intercalar. A tempestividade e fiabilidade do relato financeiro intercalar melhora a capacidade dos investidores, credores e de outros para compreender a capacidade de uma entidade gerar resultados e fluxos de caixa e a sua situação financeira e liquidez.

ÂMBITO

1. Esta Norma não define a que entidades deve ser exigido que publiquem relatórios financeiros intercalares, qual a frequência, qual o prazo após o final de um período intercalar. Porém, os governos, os reguladores de valores mobiliários, as bolsas de valores e as organizações contabilísticas exigem muitas vezes que as entidades cuja dívida ou valores mobiliários de capital próprio sejam publicamente negociados publiquem relatórios financeiros intercalares. Esta Norma aplica-se se for exigido a uma entidade ou se decidir publicar um relatório financeiro intercalar de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. O *International Accounting Standards Committee* encoraja as entidades cujos títulos sejam publicamente negociados a proporcionar relatórios financeiros intercalares que se conformem com o reconhecimento, a mensuração e a divulgação dos princípios estabelecidos nesta Norma. Especificamente, as entidades cujos valores mobiliários sejam publicamente negociados são encorajadas a:

   a) proporcionar relatórios financeiros intercalares pelo menos no fim da primeira metade do seu ano financeiro; e

   b) tornar os seus relatórios financeiros intercalares disponíveis não mais tarde do que 60 dias após o fim do período intercalar.

2. Cada relatório financeiro, anual ou intercalar, é avaliado por si próprio quanto à conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. O facto de que uma entidade possa não ter proporcionado relatórios financeiros intercalares durante um particular ano financeiro, ou possa ter proporcionado relatórios financeiros intercalares que não se conformem com esta Norma, não evita que as demonstrações financeiras anuais da entidade não se conformem com as Normas Internacionais de Relato Financeiro se de outra forma não o estiverem.

3. Se um relatório financeiro intercalar de uma entidade for descrito como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, então tem de conformar-se com todos os requisitos desta Norma. O parágrafo 19. exige certas divulgações a este respeito.

DEFINIÇÕES

4. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

▼B

Período intercalar é um período de relato financeiro mais curto do que um ano financeiro completo.

▼M5

Relatório financeiro intercalar significa um relatório financeiro contendo quer um conjunto completo de demonstrações financeiras (como descrito na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)) ou um conjunto de demonstrações financeiras condensadas (como descrito nesta Norma) para um período intercalar.

▼B

CONTEÚDO DE UM RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR

▼M5

5. A IAS 1 (tal como revista em 2007) define um conjunto completo de demonstrações financeiras como incluindo os componentes seguintes:

a) uma demonstração da posição financeira no final do período;

b) uma demonstração do rendimento integral do período;

c) uma demonstração de alterações no capital próprio do período;

d) uma demonstração dos fluxos de caixa do período;

e) notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras informações explicativas; e

f) uma demonstração da posição financeira no início do período comparativo mais antigo quando uma entidade aplica uma política contabilística retrospectivamente ou elabora uma reexpressão retrospectiva de itens nas suas demonstrações financeiras, ou quando reclassifica itens nas suas demonstrações financeiras.

▼B

6. No interesse das considerações da tempestividade e do custo e para evitar repetição de informação previamente relatada, pode ser exigido a uma entidade, ou esta pode decidir, proporcionar menos informação em datas intercalares do que em comparação com as suas demonstrações financeiras anuais. Esta Norma define o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar como o que inclui demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas. Pretende-se que o relatório financeiro intercalar proporcione uma actualização do último conjunto de demonstrações financeiras anuais. Nessa conformidade, ele dá ênfase a novas actividades, acontecimentos e circunstâncias mas não duplica informação previamente relatada.

7. Nada nesta Norma pretende proibir ou desencorajar uma entidade de publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras (como descrito na IAS 1) no seu relatório financeiro intercalar, e não nas demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas. Nem esta Norma proíbe ou desencoraja uma entidade de incluir nas demonstrações financeiras condensadas mais do que as linhas de itens seleccionadas ou notas explicativas mínimas como estabelecido nesta Norma. As orientações de reconhecimento e de mensuração nesta Norma aplicam-se também a demonstrações financeiras completas de um período intercalar e tais demonstrações devem incluir todas as divulgações exigidas por esta Norma (particularmente as divulgações de notas seleccionadas do parágrafo 16.) assim como as exigidas por outras Normas.

▼B

Componentes mínimos de um relatório financeiro intercalar

8. Um relatório financeiro intercalar deve incluir, como mínimo, os componentes seguintes:

▼M5

a) uma demonstração condensada da posição financeira;

b) uma demonstração condensada do rendimento integral, apresentada ou:

i) como uma demonstração condensada única; ou

ii) como uma demonstração condensada dos resultados separada e uma demonstração condensada do rendimento integral;

c) uma demonstração condensada de alterações no capital próprio;

d) uma demonstração condensada dos fluxos de caixa; e

e) notas explicativas seleccionadas.

8.A. Se uma entidade apresentar os componentes dos lucros ou prejuízos numa demonstração dos resultados separada, tal como descrito no parágrafo 81 da IAS 1 (tal como revista em 2007), ela apresenta as informações condensadas intercalares a partir dessa demonstração separada.

▼B

Forma e conteúdo de demonstrações financeiras intercalares

9. Se uma entidade publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras no seu relatório financeiro intercalar, a forma e o conteúdo dessas demonstrações devem conformar-se com os requisitos da IAS 1 relativos a um conjunto completo de demonstrações financeiras.

10. Se uma entidade publicar um conjunto de demonstrações financeiras condensadas no seu relatório financeiro intercalar, essas demonstrações condensadas devem incluir, como mínimo, cada um dos títulos e subtotais que foram incluídos nas suas demonstrações financeiras anuais mais recentes e as notas explicativas seleccionadas como exigido por esta Norma. Devem ser incluídos linhas de itens adicionais ou outros se a sua omissão fizer com que as demonstrações financeiras condensadas intercalares fiquem enganosas.

▼M8

11. Na declaração que apresenta os componentes de lucro ou perda de um período intercalar, uma entidade deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos para o período em que a entidade se encontra no âmbito da IAS 33 *Resultados por Acção* ([1]).

▼M5

11.A. Se uma entidade apresentar os componentes dos lucros ou prejuízos numa demonstração dos resultados separada, tal como descrito no parágrafo 81 da IAS 1 (tal como revista em 2007), ela apresenta os resultados por acção básicos e diluídos nessa demonstração separada.

([1]) Este parágrafo foi alterado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008, a fim de esclarecer o âmbito da IAS 34.

▼B

►M5 12. A IAS 1 (tal como revista em 2007) proporciona orientação sobre a estrutura das demonstrações financeiras. ◄ O Guia de Implementação da IAS 1 ilustra as formas em que ►M5 a demonstração da posição financeira ◄, a ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ e a demonstração de alterações no capital próprio podem ser apresentados.

▼M5

_____

▼B

14. Um relatório financeiro intercalar será preparado numa base consolidada se as mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade tenham sido demonstrações consolidadas. As demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe não são consistentes ou comparáveis com as demonstrações consolidadas no mais recente relatório financeiro anual. Se um relatório financeiro anual de uma entidade incluiu as demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe adicionalmente às demonstrações financeiras consolidadas, esta Norma nem exige nem proíbe a inclusão das demonstrações separadas da empresa-mãe no relatório financeiro intercalar da entidade.

Notas explicativas seleccionadas

15. Um utente de um relatório financeiro intercalar de uma entidade terá também acesso ao relatório financeiro anual mais recente dessa entidade. É desnecessário, por isso, que as notas a um relatório financeiro intercalar proporcionem actualizações relativamente insignificantes à informação que já foi relatada nas notas no relatório anual mais recente. Numa data intercalar, é mais útil uma explicação de acontecimentos e transacções que sejam significativos para uma compreensão das alterações na posição financeira e do desempenho da entidade desde o último relatório anual.

16. Uma entidade deve incluir a informação que se segue, como mínimo, nas notas às demonstrações financeiras intercalares, se materiais e se não divulgadas noutro local no relatório financeiro intercalar. A informação deve normalmente ser relatada numa base financeira desde o início do ano até à data. Porém, a entidade deve também divulgar quaisquer acontecimentos ou transacções que sejam materiais para uma compreensão do período intercalar corrente:

a) uma declaração de que as mesmas políticas contabilísticas e métodos de cálculo são seguidos nas demonstrações financeiras intercalares quando comparadas com as mais recentes demonstrações financeiras anuais ou, se essas políticas ou métodos tiverem sido alterados, uma descrição da natureza e efeitos da alteração;

b) comentários explicativos acerca da sazonabilidade ou do ciclo das operações intercalares;

c) a natureza e a quantia de itens que afectem activos, passivos, capital próprio, rendimento líquido ou fluxos de caixa que sejam não usuais por causa da sua natureza, dimensão ou incidência;

d) a natureza e a quantia de alterações em estimativas de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente ou alterações em estimativas de quantias relatadas nos anos financeiros anteriores, se essas alterações tiverem um efeito material no período intercalar corrente;

e) emissões, recompras e reembolsos de valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio;

▼B

f) dividendos pagos (agregados ou por acção) separadamente de acções ordinárias e de outras acções;

g) as seguintes informações por segmentos (apenas é exigida divulgação de informação por segmentos no relatório financeiro intercalar de uma entidade se a IFRS 8 *Segmentos Operacionais* exigir que a entidade divulgue informações por segmentos nas suas demonstrações financeiras anuais):

i) réditos provenientes de clientes externos, desde que sejam incluídos na mensuração dos lucros ou prejuízos do segmento analisada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais ou apresentada regularmente a este,

ii) réditos intersegmentos, desde que sejam incluídos na mensuração dos lucros ou prejuízos do segmento analisada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais ou apresentada regularmente a este,

iii) uma mensuração dos lucros ou prejuízos do segmento,

iv) o total de activos relativamente ao qual tenha ocorrido uma alteração material na quantia divulgada nas últimas demonstrações financeiras anuais,

v) uma descrição das diferenças relativamente às últimas demonstrações financeiras anuais na base de segmentação ou na base de mensuração dos lucros ou prejuízos do segmento,

vi) uma reconciliação do total das mensurações dos lucros ou prejuízos dos segmentos relatáveis com os lucros ou prejuízos da entidade antes dos gastos de imposto (rendimentos de imposto) e unidades operacionais descontinuadas. Todavia, se a entidade imputar a segmentos relatáveis itens como gastos de imposto (rendimentos de imposto), ela pode reconciliar o total das mensurações dos lucros ou prejuízos dos segmentos com os lucros ou prejuízos depois desses itens. Os itens de reconciliação materiais devem ser identificados separadamente e descritos nessa reconciliação;

h) acontecimentos materiais subsequentes ao fim do período intercalar que não tenham sido reflectidos nas demonstrações financeiras do período intercalar;

▼M12

i) o efeito das alterações na composição da entidade durante o período intercalar, incluindo concentrações de actividades empresariais, obtenção ou perda de controlo de subsidiárias e investimentos de longo prazo, reestruturações, e unidades operacionais descontinuadas. No caso das concentrações de actividades empresariais, a entidade deve divulgar a informação exigida pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*; e

▼B

j) alterações em passivos contingentes ou activos contingentes desde ►M5 o fim do último período de relato anual ◄.

17. Exemplos dos tipos de divulgação exigidos pelo parágrafo 16. são apresentados adiante. As Normas e Interpretações individuais proporcionam orientação sobre a divulgação de muitos destes itens:

a) a redução dos inventários para o valor realizável líquido e a reversão de tal redução;

▼B

b) o reconhecimento de uma perda por imparidade de activos fixos tangíveis, activos intangíveis de ou outros activos e a reversão de tal perda por imparidade;

c) a reversão de qualquer provisão para os custos de reestruturação;

d) aquisições e alienações de itens de activo fixo tangível;

e) compromissos de compra de activos fixos tangíveis;

f) resolução de litígios;

g) correcções de erros de períodos anteriores;

h) [eliminado]

i) qualquer incumprimento de empréstimo ou violação de um acordo de empréstimo que não tenha sido remediado até ►M5 ao fim do período de relato ◄; e

j) transacções com partes relacionadas.

18. Outras Normas especificam divulgações que deveriam ser feitas nas demonstrações financeiras. Nesse contexto, as demonstrações financeiras significam conjuntos completos de demonstrações financeiras do tipo normalmente incluído num relatório financeiro anual e por vezes incluídas noutros relatórios. Excepto quando exigido pelo parágrafo 16.i), as divulgações exigidas por essas outras Normas não são exigidas se os relatórios financeiros intercalares de uma entidade incluírem apenas demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas em vez de um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Divulgação de conformidade com as IFRS

19. Se o relatório financeiro intercalar de uma entidade estiver em conformidade com esta Norma, esse facto deve ser divulgado. Um relatório financeiro intercalar não deve ser descrito como estando em conformidade com as Normas a menos que se conforme com todos os requisitos das Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Períodos em que se exige que as demonstrações financeiras intercalares sejam apresentadas

20. Os relatórios intercalares devem incluir demonstrações financeiras intercalares (condensadas ou completas) relativamente a períodos como se segue:

a) ►M5 demonstração da posição financeira ◄ no fim do período intercalar corrente e ►M5 uma demonstração da posição financeira ◄ comparativo no fim do ano financeiro imediatamente precedente;

▼M5

b) demonstrações do rendimento integral para o período intercalar corrente e cumulativamente para o ano financeiro corrente desde o início até à data, com demonstrações do rendimento integral comparativas para os períodos intercalares comparáveis (corrente e desde o início até à data) do ano financeiro imediatamente precedente. Conforme permitido pela IAS 1 (tal como revista em 2007), um relatório intercalar pode apresentar para cada período ou uma demonstração única do rendimento integral ou uma demonstração que indique componentes dos lucros ou prejuízos (demonstração dos resultados separada) e uma segunda demonstração que comece com os lucros ou prejuízos e indique componentes de outro rendimento integral (demonstração do rendimento integral);

▼B

c) demonstração que mostre alterações no capital próprio cumulativamente para o ano financeiro corrente desde o início até à data, com uma demonstração comparativa para o período comparável desde o início do ano até à data, do ano financeiro imediatamente precedente; e

▼B

d) demonstração dos fluxos de caixa cumulativamente para o ano financeiro corrente até à data, com uma demonstração comparativa para o período comparável desde o início do ano até à data, do ano financeiro imediatamente precedente.

21. Para uma entidade cujo negócio seja altamente sazonal, pode ser útil informação financeira para os doze meses ►M5 até ao fim do período intercalar ◄ e informação comparativa para o período anterior de doze meses. Nessa conformidade, as entidades cujo negócio seja altamente sazonal são encorajadas a considerar relatar tal informação adicionalmente à informação pedida no parágrafo precedente.

22. O Apêndice A ilustra os períodos exigidos a serem apresentados por uma entidade que relate semestralmente e uma entidade que relate trimestralmente.

Materialidade

23. Ao decidir como reconhecer, mensurar, classificar ou divulgar um item para finalidades de relato financeiro intercalar, a materialidade deve ser avaliada com relação aos dados financeiros do período intercalar. Ao se fazerem avaliações da materialidade, deve ser reconhecido que mensurações intercalares podem contar com estimativas numa extensão mais vasta do que as mensurações de dados financeiros anuais.

24. A IAS 1 e a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* definem um item como material se a sua omissão ou demonstração incorrecta pudessem influenciar as decisões económicas dos utentes das demonstrações financeiras. A IAS 1 exige a divulgação separada de itens materiais, incluindo (por exemplo) unidades operacionais em descontinuação, e a IAS 8 exige a divulgação de alterações nas estimativas contabilísticas, erros e alterações nas políticas contabilísticas. As duas Normas não contêm orientação quantificada no que respeita à materialidade.

25. Embora o julgamento seja sempre exigido para avaliar a materialidade, esta Norma baseia a decisão de reconhecimento e de divulgação em dados do período intercalar, só por si por razões de compreensibilidade dos números intercalares. Deste modo, por exemplo, os itens não usuais, as alterações nas políticas ou estimativas contabilísticas e os erros são reconhecidos e divulgados na base da materialidade em relação a dados do período intercalar para evitar interferências enganadoras que possam resultar da não divulgação. O objectivo que prevalece é o de assegurar que um relatório financeiro intercalar inclua toda a informação relevante para a compreensão da posição e do desempenho financeiros de uma entidade durante o período intercalar.

DIVULGAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ANUAIS

26. Se uma estimativa de uma quantia relatada num período intercalar for significativamente alterada durante o período intercalar final do ano financeiro mas um relatório financeiro separado não for publicado para esse período intercalar final, a natureza e quantia dessa alteração na estimativa deve ser divulgada numa nota às demonstrações financeiras anuais para esse ano financeiro.

▼B

27. A IAS 8 exige a divulgação da natureza e (se praticável) da quantia de uma alteração numa estimativa que tenha ou um efeito material no período corrente ou que se espere que venha a ter um efeito material nos períodos posteriores. O parágrafo 16.d) desta Norma exige uma divulgação semelhante num relatório financeiro intercalar. Os exemplos incluem alterações nas estimativas do período intercalar final referentes a reduções dos inventários, reestruturações ou perdas por imparidade relatadas num período intercalar anterior do ano financeiro. A divulgação exigida pelo parágrafo anterior é consistente com o requisito da IAS 8 e destina-se a ter um âmbito estreito — relacionando-se apenas com a alteração nas estimativas. Não se exige que uma entidade inclua informação financeira adicional relativa ao período intercalar nas suas demonstrações financeiras anuais.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

As mesmas políticas contabilísticas que as anuais

28. Uma entidade deve aplicar as mesmas políticas contabilísticas nas suas demonstrações financeiras intercalares que as que sejam aplicadas nas suas demonstrações financeiras anuais, excepto quanto a alterações de políticas contabilísticas feitas após a data das mais recentes demonstrações financeiras anuais que devam ser reflectidas nas próximas demonstrações financeiras anuais. Porém, a frequência do relato de uma entidade (anual, semestral ou trimestral) não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais. Para conseguir esse objectivo, as mensurações para finalidades de relato intercalar devem ser feitas na base desde o início do ano até à data.

29. A exigência de que uma entidade aplique as mesmas políticas contabilísticas nas suas demonstrações financeiras intercalares como nas suas demonstrações anuais pode parecer sugerir que as mensurações do período intercalar sejam feitas como se cada período intercalar seja considerado como um período de relato independente. Porém, ao dispor que a frequência de relato de uma entidade não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais, o parágrafo 28. reconhece que um período intercalar é uma parte do ano financeiro maior. A mensuração actualizada pode envolver alterações na estimativa de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente. Mas os princípios de reconhecimento de activos, passivos, rendimentos e gastos dos períodos intercalares são os mesmos que nas demonstrações financeiras anuais.

30. Como ilustração:

a) os princípios de reconhecimento e de mensuração de perdas por reduções nas quantias de inventários, reestruturações ou imparidades num período intercalar são os mesmos que os que uma entidade seguiria se somente fossem preparadas demonstrações financeiras anuais. Porém, se tais rubricas forem reconhecidas e mensuradas num único período intercalar e a estimativa se altera num período intercalar subsequente desse ano financeiro, a estimativa original é alterada num período intercalar subsequente quer por acréscimo de uma quantia adicional de perdas quer por reversão da quantia previamente reconhecida;

b) um custo que não satisfaça a definição de activo no fim de um período intercalar não é diferido ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ quer para aguardar informação futura quanto a se satisfez a definição de activo quer para alisar resultados durante períodos intercalares dentro de um ano financeiro; e

▼B

c) os gastos de impostos sobre o rendimento são reconhecidos em cada período intercalar baseados na melhor estimativa da taxa média ponderada anual de imposto sobre o rendimento esperados para o ano financeiro inteiro. As quantias associadas de gastos de impostos sobre o rendimento associadas a um período intercalar podem ter de ser ajustadas num período intercalar subsequente desse ano financeiro se a estimativa da taxa anual do imposto sobre o rendimento se alterar.

31. Segundo a *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* (a *Estrutura Conceptual*), reconhecimento é o «processo de incorporar ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄ ou na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento». As definições de activos, passivos, rendimentos e gastos são fundamentais para o reconhecimento, ►**M5** no fim tanto do período de relato financeiro anual como do período de relato financeiro intercalar ◄.

32. Quanto a activos, os mesmos testes de benefícios económicos futuros aplicam-se tanto nas datas intercalares como no final do ano financeiro de uma entidade. Custos que, pela sua natureza, se não se qualificarem como activos no final do ano financeiro, não se qualificarão da mesma forma em datas intercalares. Similarmente, um passivo ►**M5** no fim de um período de relato anual ◄ tem de representar uma obrigação existente nessa data, tal como tem na data de relato anual.

33. Uma característica essencial de rendimentos (réditos) e de gastos é a de que os influxos e exfluxos relacionados de activos e de passivos tenham já tido lugar. Se esses influxos ou exfluxos tiverem já acontecido, os réditos e os gastos são reconhecidos; de outro modo, não são reconhecidos. A *Estrutura Conceptual* diz que «os gastos são reconhecidos na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ 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… [A] *Estrutura Conceptual* não permite o reconhecimento de itens ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄ que não satisfaçam a definição de activos ou passivos».

34. Na mensuração de activos, passivos, rendimentos, gastos e fluxos de caixa relatados nas suas demonstrações financeiras, uma entidade que só relata anualmente está apta a tomar em consideração informação que se torne disponível durante o ano financeiro. As suas mensurações são feitas, com efeito, na base desde o início do ano até à data.

35. Uma entidade que relata semestralmente usa informação disponível no meio do ano ou perto dele, ao fazer as mensurações nas suas demonstrações financeiras para o primeiro período de seis meses e informação disponível no fim do ano ou próximo, para o período de doze meses. As mensurações de doze meses reflectirão possíveis alterações nas estimativas de quantias relatadas para o primeiro período de seis meses. As quantias incluídas no relato financeiro intercalar para o primeiro período de seis meses não são ajustadas retrospectivamente. Os parágrafos 16.d) e 26. exigem, porém, que sejam divulgadas a natureza e quantia de quaisquer alterações significativas nas estimativas.

▼B

36. Uma entidade que relate mais frequentemente do que semestralmente mensura os rendimentos e gastos na base desde o início do ano até à data para cada período intercalar ao usar informação disponível quando cada conjunto de demonstrações financeiras esteja sendo preparado. As quantias de rendimentos e gastos relatados no período intercalar corrente reflectirão quaisquer alterações nas estimativas de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro. As quantias relatadas em períodos intercalares anteriores não são retrospectivamente ajustadas. Os parágrafos 16.d) e 26. exigem, porém, que sejam divulgadas a natureza e quantia de quaisquer alterações significativas nas estimativas.

Réditos recebidos sazonal, cíclica ou ocasionalmente

37. Os réditos que sejam recebidos sazonal, cíclica ou ocasionalmente dentro de um ano financeiro não devem ser antecipados ou diferidos numa data intercalar se a antecipação ou diferimento não for apropriada no fim do ano financeiro da entidade.

38. Exemplos incluem o rédito de dividendos, de royalties e de subsídios governamentais. Adicionalmente, algumas entidades obtêm consistentemente mais réditos em certos períodos intercalares de um ano financeiro do que em outros períodos intercalares, como, por exemplo, réditos sazonais de retalhistas. Tais réditos são reconhecidos quando ocorrerem.

Custos incorridos não linearmente durante o ano financeiro

39. Os custos que sejam incorridos não linearmente durante o ano financeiro de uma entidade devem ser antecipados ou diferidos para finalidades de relato intercalar se, e somente se, for também apropriado antecipar ou diferir esse tipo de custo no fim do ano financeiro.

Aplicação dos princípios de reconhecimento e mensuração

40. O Apêndice B proporciona exemplos de aplicação dos princípios gerais de reconhecimento e de mensuração estabelecidos nos parágrafos 28.-39.

Uso de estimativas

41. Os procedimentos de mensuração a serem seguidos num relatório financeiro intercalar devem ser concebidos para assegurar que a informação resultante seja fiável e que toda a informação financeira material que seja relevante para a compreensão da posição financeira ou do desempenho da entidade seja apropriadamente divulgada. Embora as mensurações tanto nos relatórios financeiros anuais como nos intercalares sejam muitas vezes baseadas em estimativas razoáveis, a preparação de relatórios financeiros intercalares exigirá geralmente um maior uso de métodos de estimativa do que os relatórios financeiros anuais.

42. O Apêndice C proporciona exemplos do uso de estimativas em períodos intercalares.

▼B

REEXPRESSÃO DE PERÍODOS INTERCALARES ANTERIORMENTE RELATADOS

43. Uma alteração na política contabilística, que não seja uma alteração para a qual a transição seja especificada por uma nova ►M5 IFRS ◄, deve ser reflectida por:

a) reexpressão das demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente e de períodos intercalares comparáveis de qualquer ano financeiro anterior que serão reexpressos nas demonstrações financeiras anuais de acordo com a IAS 8; ou

b) quando for impraticável determinar o efeito cumulativo no início do ano financeiro da aplicação de uma nova política contabilística a todos os períodos anteriores, do ajustamento das demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente, e de períodos intercalares comparáveis de anos financeiros anteriores para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

44. Um objectivo do princípio precedente é assegurar que uma só política contabilística seja aplicada a uma determinada classe de transacções ao longo de todo o ano financeiro. Segundo a IAS 8, uma alteração na política contabilística é reflectida pela aplicação retrospectiva, com reexpressão de dados financeiros do período anterior até uma data tão antiga quanto for praticável. Contudo, se for impraticável determinar a quantia cumulativa do ajustamento relativo aos anos financeiros anteriores, segundo a IAS 8, a nova política é aplicada prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. O efeito do princípio enunciado no parágrafo 43. é exigir que durante o ano financeiro corrente qualquer alteração na política contabilística seja aplicada ou retrospectivamente ou, se tal não for praticável, prospectivamente, a partir do início do ano financeiro no máximo e não depois.

45. Permitir que alterações contabilísticas sejam reflectidas como de uma data intercalar dentro do ano financeiro daria lugar a que duas diferentes políticas contabilísticas fossem aplicadas a uma classe particular de transacções dentro de um único ano financeiro. O resultado seria dificuldades de imputação intercalar, resultados operacionais obscurecidos, e análises complicadas e incompreensibilidade de informação periódica intercalar.

DATA DE EFICÁCIA

46. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999. É encorajada a aplicação mais cedo.

▼M5

47. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 4, 5, 8, 11, 12 e 20, eliminou o parágrafo 13 e adicionou os parágrafos 8A e 11A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M12

48. A IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou o parágrafo 16(i). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, a emenda também deve ser aplicada a esse período anterior.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de Activos

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever os procedimentos que uma entidade aplica para assegurar que os seus activos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Um activo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou da venda do activo. Se este for o caso, o activo é descrito como estando com imparidade e a Norma exige que a entidade reconheça uma perda por imparidade. A Norma também especifica as circunstâncias em que uma entidade deve reverter uma perda por imparidade e prescreve divulgações.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:

a) *inventários (ver a IAS 2 Inventários)*;

b) activos provenientes de contratos de construção (ver a IAS 11 *Contratos de Construção*);

c) activos por impostos diferidos (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);

d) activos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*);

e) activos financeiros que estejam no âmbito da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*;

f) propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor (ver a IAS 40 *Propriedades de Investimento*);

▼M8

g) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos de vender (ver a IAS 41 *Agricultura*);

▼B

h) custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de uma seguradora segundo contratos de seguro no âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguro;* e

i) activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

3. Esta Norma não se aplica a inventários, activos resultantes de contratos de construção, activos por impostos diferidos, activos resultantes de benefícios de empregados ou activos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) dado que as Normas existentes aplicáveis a esses activos contêm requisitos para o reconhecimento e a mensuração desses activos.

▼B

4. Esta Norma aplica-se a activos financeiros classificados como:

a) subsidiárias, tal como definido na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*;

b) associadas, tal como definido na IAS 28 *Investimentos em Associadas*; e

c) empreendimentos conjuntos, tal como definido na IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.

Quanto à imparidade de outros activos financeiros, remete-se para a IAS 39.

▼M8

5. Esta Norma não se aplica a activos financeiros no âmbito da IAS 39, a propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor de acordo com a IAS 40 ou a activos biológicos relacionados com a actividade agrícola mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, de acordo com a IAS 41. Contudo, esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (p. ex. o justo valor) de acordo com outras IFRS, tais como o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Identificar se um activo revalorizado pode estar com imparidade depende das bases usadas para determinar o justo valor:

▼B

a) se o justo valor do activo for o seu valor de mercado, a única diferença entre o justo valor do activo e o seu justo valor menos os custos de vender são os custos directos incrementais para alienar o activo:

i) se os custos de alienação forem negligenciáveis, a quantia recuperável do activo revalorizado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada (i.e., o justo valor) ou é superior à mesma. Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, é improvável que o activo revalorizado esteja com imparidade e a quantia recuperável não necessita de ser estimada,

ii) se os custos de alienação não forem negligenciáveis, o justo valor menos os custos de vender do activo revalorizado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o activo revalorizado estará com imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada (i.e., o justo valor). Neste caso, após os requisitos de valorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade;

b) se o justo valor do activo for determinado numa base que não seja o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada (i.e. o justo valor) pode ser superior ou inferior à sua quantia recuperável. Deste modo, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade.

▼B

DEFINIÇÕES

6. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Um *mercado activo* é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

a) sejam homogéneos os elementos negociados adentro do mercado;

b) compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados em qualquer momento; e

c) os preços estão disponíveis ao público.

▼M12

_____

▼B

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada (amortização) e de perdas por imparidade acumuladas resultantes.

Uma *unidade geradora de caixa* é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.

Activos corporate são activos excepto *goodwill* que contribuam para os fluxos de caixa futuros quer da unidade geradora de caixa em causa, quer de outras unidades geradoras de caixa.

Custos de alienação são custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo ou unidade geradora de caixa, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Quantia depreciável é o custo de um activo, ou outra quantia substituta do custo nas demonstrações financeiras, menos o seu valor residual.

Depreciação (amortização) é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil ([1]).

Justo valor menos os custos de vender é a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos de alienação.

Uma *perda por imparidade* é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo ou unidade geradora de caixa excede a sua quantia recuperável.

A quantia recuperável de um activo ou unidade geradora de caixa é o valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Vida útil é ou:

a) o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja usado pela entidade; ou

b) o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido do activo pela entidade.

([1]) No caso de um activo intangível, o termo «amortização» é geralmente usado em vez de «depreciação». Ambos os termos têm o mesmo sentido.

▼B

Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera que sejam derivados de um activo ou unidade geradora de caixa.

IDENTIFICAÇÃO DE UM ACTIVO QUE POSSA ESTAR COM IMPARIDADE

7. Os parágrafos 8.-17. especificam quando a quantia recuperável deve ser determinada. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. O restante desta Norma está estruturado como se segue:

a) os parágrafos 18.-57. estabelecem os requisitos de mensuração da quantia recuperável. Estes requisitos também usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa;

b) os parágrafos 58.-108. estabelecem os requisitos de reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade. O reconhecimento e a mensuração das perdas por imparidade de activos individuais que não sejam *goodwill* são tratados nos parágrafos 58.-64. Os parágrafos 65. a 108. tratam do reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de unidades geradoras de caixa e *goodwill;*

c) os parágrafos 109.-116. estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um activo ou uma unidade geradora de caixa. Mais uma vez, estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 117.-121., para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122. e 123. e para o *goodwill* nos parágrafos 124. e 125.;

d) os parágrafos 126.-133. especificam a informação a divulgar acerca das perdas por imparidade e das reversões de perdas por imparidade para activos e unidades geradoras de caixa. Os parágrafos 134.-137. especificam requisitos de divulgação adicionais para unidades geradoras de caixa em relação às quais o *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas foram imputados para finalidades de teste de imparidade.

8. Um activo está com imparidade quando a sua quantia escriturada exceda a quantia recuperável. Os parágrafos 12.-14. descrevem algumas indicações de que uma perda por imparidade possa ter ocorrido. Se qualquer dessas indicações estiver presente, exige-se que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável. Excepto como descrito no parágrafo 10., esta Norma não exige que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável se não estiver presente qualquer indicação de perda por imparidade.

9. Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se qualquer indicação existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo.

▼B

10. Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também:

a) testar anualmente a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida ou um activo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano. Activos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se um desses activos intangíveis foi inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse activo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período anual corrente;

b) testar anualmente a imparidade do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais de acordo com os parágrafos 80.-99.

11. A capacidade de um activo intangível gerar benefícios económicos futuros suficientes para recuperar a sua quantia escriturada está normalmente sujeita a uma maior incerteza antes de o activo estar disponível para uso do que depois. Portanto, esta Norma requer que uma entidade teste a imparidade, pelo menos anualmente, da quantia escriturada de um activo intangível que ainda não esteja disponível para uso.

12. Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

a) durante o período, o valor de mercado de um activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;

b) ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado;

c) as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimento aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afectarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo;

d) a quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.

Fontes internas de informação

e) está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um activo.

▼B

f) alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida ([1]),

g) existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

▼M7

Dividendo de uma subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada

h) para um investimento numa subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada, o investidor reconhece um dividendo do investimento e estão disponíveis provas de que:

(i) a quantia escriturada do investimento constante das demonstrações financeiras separadas excede as quantias escrituradas dos activos líquidos da investida constantes das demonstrações financeiras consolidadas, incluindo o *goodwill* associado; ou

(ii) o dividendo excede o rendimento integral total da subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada no período em que o dividendo é declarado.

▼B

13. A lista do parágrafo 12. não é exaustiva. Uma entidade pode identificar outras indicações de que um activo possa estar com imparidade e estas também exigiriam que a entidade determine a quantia recuperável do activo ou, no caso de *goodwill,* efectue um teste de imparidade de acordo com os parágrafos 80.-99.

14. A evidência proveniente de relatórios internos que indica que um activo pode estar com imparidade inclui a existência de:

a) fluxos de caixa para a aquisição do activo, ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou manter o mesmo, que sejam significativamente mais elevados do que os originariamente orçamentados;

b) fluxos de caixa reais líquidos ou lucros ou prejuízos operacionais que fluam do activo que sejam significativamente piores do que os orçamentados;

c) um declínio significativo nos fluxos de caixa líquidos orçamentados ou no lucro operacional, ou um aumento significativo em perdas orçamentadas, fluindo do activo; ou

d) perdas operacionais ou exfluxos de caixa líquidos relativos ao activo, quando quantias do período corrente são agregadas com quantias orçamentadas para o futuro.

([1]) Quando um activo corresponder aos critérios para ser classificado como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda), ele será excluído do âmbito desta Norma e contabilizado de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

▼B

15. Conforme indicado no parágrafo 10., esta Norma exige que um activo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso e o *goodwill* sejam testados quanto a imparidade, pelo menos anualmente. Com excepção de quando se apliquem os requisitos do parágrafo 10., o conceito de materialidade aplica-se ao identificar se a quantia recuperável de um activo necessita ou não de ser estimada. Por exemplo, se cálculos anteriores mostrarem que a quantia recuperável de um activo for significativamente superior à sua quantia escriturada, a entidade não necessita de reestimar a quantia recuperável do activo se nenhuns acontecimentos tiverem ocorrido que eliminassem essa diferença. De modo semelhante, a análise anterior pode mostrar que a quantia recuperável de um activo não é sensível a uma (ou mais) das indicações listadas no parágrafo 12.

16. Como ilustração do parágrafo 15., se as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimento tiverem aumentado durante o período, não é exigido a uma entidade que faça uma estimativa formal da quantia recuperável de um activo nos casos seguintes:

a) se for improvável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado. Por exemplo, os aumentos nas taxas de juro de curto prazo podem não ter um efeito material na taxa de desconto usada para um activo que tenha uma longa vida útil remanescente;

b) se for provável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado mas as anteriores análises de sensibilidade da quantia recuperável mostrarem que:

   i) é improvável que haja um decréscimo material na quantia recuperável porque os fluxos de caixa futuros também aumentam provavelmente (por exemplo, em alguns casos, uma entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta os seus réditos para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado), ou

   ii) o decréscimo na quantia recuperável é improvável que resulte numa perda por imparidade material.

17. Se houver uma indicação de que um activo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo precisam de ser revistos e ajustados de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a esse activo.

MENSURAÇÃO DA QUANTIA RECUPERÁVEL

18. Esta Norma define quantia recuperável como o justo valor mais alto de um activo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso. Os parágrafos 19.-57. estabelecem os requisitos de mensuração da quantia recuperável. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

19. Nem sempre é necessário determinar tanto o justo valor de um activo menos os custos de vender como o seu valor de uso. Se qualquer destas quantias exceder a quantia escriturada do activo, o activo não está com imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

▼B

20. Pode ser possível determinar o justo valor menos os custos de vender, mesmo se um activo não for negociado num mercado activo. Porém, por vezes, não será possível determinar o justo valor menos os custos de vender porque não há qualquer base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas. Neste caso, a entidade pode usar o valor de uso do activo como sua quantia recuperável.

21. Se não houver razão para crer que o valor de uso de um activo excede materialmente o seu justo valor menos os custos de vender, o justo valor do activo menos os custos de vender pode ser usado como sua quantia recuperável. Isto será muitas vezes o caso de um activo que seja detido para alienação. Isto porque o valor de uso de um activo detido para alienação consistirá principalmente nos proventos líquidos da alienação, pois os fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo até à sua alienação são provavelmente negligenciáveis.

22. A quantia recuperável é determinada para um activo individual, a menos que o activo não consiga gerar influxos de caixa que sejam em grande medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos. Se for este o caso, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa à qual o activo pertença (ver parágrafos 65.-103.), a não ser que ou:

a) o justo valor do activo menos os custos de vender seja superior à sua quantia escriturada; ou

b) o valor de uso do activo possa ser estimado estar próximo do seu justo valor menos os custos de vender e o justo valor menos os custos de vender possa ser determinado.

23. Em alguns casos, estimativas, médias e simplificações computacionais podem proporcionar aproximações razoáveis dos cálculos pormenorizados exemplificados nesta Norma para determinar o justo valor menos os custos de vender ou o valor de uso.

Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indefinida

24. O parágrafo 10. exige que um activo intangível com uma vida útil indefinida seja anualmente testado quanto a imparidade mediante comparação da sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável, independentemente de existir ou não qualquer indicação de que possa estar com imparidade. Contudo, o cálculo detalhado mais recente da quantia recuperável de um tal activo feito num período precedente pode ser usado no teste de imparidade para esse activo no período corrente, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:

a) se o activo intangível não gerar influxos de caixa resultantes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos e for portanto testado quanto a imparidade como parte de uma unidade geradora de caixa à qual pertença, os activos e passivos que compõem essa unidade não mudaram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;

▼B

b) o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada do activo por uma margem substancial; e

c) com base numa análise dos acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada do activo é remota.

Justo valor menos custos de vender

25. A melhor evidência do justo valor menos os custos de vender de um activo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado relativamente a custos incrementais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo.

26. Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo for negociado num mercado activo, o justo valor menos os custos de vender é o preço de mercado do activo menos os custos de alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Quando os preços de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço da transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se estime o justo valor menos os custos de vender, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data em que a estimativa seja feita.

27. Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado activo para um activo, o justo valor menos os custos de vender é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma entidade poderá obter, ►**M5** no fim do período de relato ◄, da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos de alienação. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector. O justo valor menos os custos de vender não reflecte uma venda forçada, a não ser que a gerência seja compelida a vender imediatamente.

28. Os custos de alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições para a sua venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (tal como definidos na IAS 19) e custos associados à redução ou reorganização de uma empresa a seguir à alienação de um activo não são custos incrementais directos de alienar o activo.

29. Por vezes, a alienação de um activo exige que o comprador assuma um passivo e apenas existe um único justo valor menos os custos de vender tanto para o activo como para o passivo. O parágrafo 78. explica como tratar de tais casos.

▼B

Valor de uso

30. Os seguintes elementos devem ser reflectidos no cálculo do valor de uso de um activo:

a) uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;

b) expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;

c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;

d) o preço de suportar a incerteza inerente ao activo; e

e) outros factores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado reflectissem no apreçamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

31. A estimativa do valor de uso de um activo envolve os seguintes passos:

a) estimar os influxos e exfluxos de caixa futuros a serem derivados do uso continuado do activo e da sua alienação final; e

b) aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

32. Os elementos identificados no parágrafo 30.b), d) e e) podem ser reflectidos ou como ajustamentos nos fluxos de caixa futuros ou como ajustamentos na taxa de desconto. Qualquer abordagem que uma entidade adopte para reflectir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade de fluxos de caixa futuros, o resultado deve reflectir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, i.e., a média ponderada de todos os desfechos possíveis. O Apêndice A proporciona orientação adicional sobre o uso das técnicas de valor presente ao mensurar o valor de uso de um activo.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros

33. Ao mensurar o valor de uso, uma entidade deve:

a) basear as projecções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da gerência da escala de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;

b) basear as projecções de fluxos de caixa nos orçamentos/previsões financeiros mais recentes aprovados pela gerência, mas deve excluir quaisquer influxos ou exfluxos de caixa futuros estimados que se espera venham a resultar de reestruturações futuras ou de aumentos ou melhorias no desempenho do activo. As projecções baseadas nestes orçamentos/previsões devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado;

▼B

c) estimar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes extrapolando as projecções baseadas nos orçamentos/previsões pelo uso de uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada. Esta taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento média a longo prazo dos produtos, sectores ou país ou países em que a entidade opera, ou do mercado em que o activo seja usado, a menos que uma taxa mais alta possa ser justificada.

34. A gerência avalia a razoabilidade dos pressupostos em que se baseiam as suas projecções correntes dos fluxos de caixa ao examinar as causas das diferenças entre projecções passadas dos fluxos de caixa e os fluxos de caixa reais. A gerência deve assegurar que os pressupostos sobre os quais se baseiam as suas projecções correntes dos fluxos de caixa sejam consistentes com desfechos passados reais, desde que os efeitos de acontecimentos ou circunstâncias subsequentes que não existiam quando esses fluxos de caixa reais foram gerados tornem este requisito apropriado.

35. Não estão, geralmente, disponíveis orçamentos/previsões financeiros pormenorizados, explícitos e fiáveis de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos. Por esta razão, as estimativas da gerência de fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para um máximo de cinco anos. A gerência pode usar projecções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos/previsões financeiros durante um período superior a cinco anos se estiver confiante de que essas projecções são fiáveis e possa demonstrar a sua capacidade, baseada na experiência passada, para prever fluxos de caixa com rigor durante esse período mais longo.

36. As projecções de fluxos de caixa até ao fim da vida útil de um activo são estimadas extrapolando as projecções de fluxos de caixa baseadas nos orçamentos/previsões financeiros usando uma taxa de crescimento para os anos subsequentes. Esta taxa é estável ou decrescente, a menos que um aumento na taxa coincida com informação objectiva acerca de modelos durante o ciclo de vida de um produto ou de um sector. Se apropriado, a taxa de crescimento é zero ou negativa.

37. Quando as condições forem favoráveis, é provável que concorrentes entrem no mercado e restrinjam o crescimento. Por isso, as entidades terão dificuldade em exceder a longo prazo (diga-se, vinte anos) a taxa histórica média de crescimento dos produtos, sectores industriais, ou país ou países em que a entidade opera, ou no mercado em que o activo seja usado.

38. Ao usar informação dos orçamentos/previsões financeiros, uma entidade considera se a informação reflecte pressupostos razoáveis e suportáveis e representa a melhor estimativa da gerência em relação ao conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo.

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros

39. As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

a) projecções de influxos de caixa derivados do uso continuado do activo;

▼B

b) projecções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente incorridos para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do activo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o activo para uso) e possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao activo; e

c) fluxos de caixa líquidos, se os houver, a receber (ou a pagar) pela alienação do activo no fim da sua vida útil.

40. As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto reflectem pressupostos consistentes acerca de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral. Por isso, se a taxa de desconto incluir o efeito de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito dos aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos reais (mas incluem os futuros aumentos ou diminuições de preços específicos).

41. As projecções de exfluxos de caixa incluem as da manutenção diária do activo, assim como gastos gerais futuros que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao uso do activo.

42. Quando a quantia escriturada de um activo ainda não incluir todos os exfluxos de caixa a serem incorridos antes de estar pronto para uso ou venda, a estimativa de exfluxos de caixa futuros inclui uma estimativa de quaisquer exfluxos de caixa adicionais que se espera que sejam incorridos antes de o activo estar pronto para uso ou venda. Por exemplo, este é o caso de um edifício em construção ou de um projecto de desenvolvimento que ainda não esteja concluído.

43. Para evitar a dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem:

a) influxos de caixa de activos que criem influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa do activo em causa (por exemplo, activos financeiros tais como dívidas a receber); e

b) exfluxos de caixa que se relacionem com obrigações que tenham sido reconhecidas como passivos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões ou provisões).

44. Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para o activo na condição corrente. Estimativas de futuros fluxos de caixa não devem incluir futuros influxos ou exfluxos de caixa que se esperem como resultado de:

a) uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou

b) aumentos ou melhorias no desempenho do activo.

45. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o activo na condição corrente, o valor de uso não reflecte:

a) exfluxos de caixa futuros ou poupanças de custos relacionadas (por exemplo, reduções nos custos de pessoal) ou benefícios que se espera que surjam de uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou

b) exfluxos de caixa futuros que melhorem ou aumentem o desempenho do activo ou os influxos de caixa relacionados que se espera que resultem desses exfluxos.

▼B

46. Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e altera materialmente quer o âmbito do negócio empreendido por uma entidade, quer a maneira pela qual o negócio é conduzido. A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* contém orientação que esclarece quando é que uma empresa está comprometida com uma reestruturação.

47. Quando uma entidade ficar comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns activos sejam afectados por essa reestruturação. Logo que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

a) as suas estimativas dos influxos e exfluxos de caixa futuros para a finalidade de determinar o valor de uso reflectem as poupanças de custos e outros benefícios da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pela gerência); e

b) as suas estimativas de exfluxos de caixa futuros para a reestruturação são incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a IAS 37.

O Exemplo Ilustrativo 5 mostra o efeito de uma futura reestruturação no cálculo de um valor de uso.

48. Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa que aumentem ou melhorem o desempenho do activo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem do aumento de benefícios económicos associados ao exfluxo de caixa (ver Exemplo Ilustrativo 6).

49. As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem os exfluxos de caixa futuros necessários à manutenção do nível de benefícios económicos que se espera que resultem do activo na sua corrente condição. Quando uma unidade geradora de caixa consistir em activos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuação do funcionamento da unidade, a substituição de activos com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária da unidade ao estimar os fluxos de caixa futuros associados à unidade. Da mesma forma, quando um único activo consistir em componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária do activo ao estimar os fluxos de caixa futuros gerados pelo activo.

50. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

a) influxos ou exfluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento; ou

b) recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.

51. As estimativas de fluxos de caixa futuros reflectem pressupostos que são consistentes com a forma como a taxa de desconto é determinada. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Porque o valor temporal do dinheiro é considerado ao descontar os fluxos de caixa futuros estimados, estes fluxos de caixa excluem influxos ou exfluxos de caixa derivados das actividades de financiamento. Da mesma forma, dado que a taxa de desconto é determinada numa base antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados numa base antes dos impostos.

▼B

52. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma entidade espera obter da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos de alienação estimados.

53. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil é determinada de maneira semelhante ao justo valor de um activo menos os custos de vender, excepto que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

a) uma entidade usa os preços prevalecentes à data da estimativa para activos semelhantes que tenham atingido o fim da sua vida útil e tenham operado em condições semelhantes àquelas em que o activo será usado;

b) a entidade ajusta esses preços devido ao efeito não só de futuros aumentos de preços devido à inflação geral mas também de futuros aumentos ou diminuições de preços específicos. Contudo, se as estimativas dos fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo e da taxa de desconto excluírem o efeito da inflação geral, a entidade também exclui este efeito da estimativa de fluxos de caixa líquidos da alienação.

Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira

54. Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda em que serão gerados e depois descontados usando uma taxa de desconto apropriada para essa moeda. Uma entidade transpõe o valor presente usando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor de uso.

Taxa de desconto

55. A taxa (taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (taxas) antes dos impostos que reflicta(m) as avaliações correntes de mercado sobre:

a) o valor temporal do dinheiro; e

b) os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não foram ajustadas.

56. Uma taxa que reflicta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes àquelas que a entidade espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas correntes transacções de mercado para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado de capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único activo (ou uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o activo em causa. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um activo não deve(m) reflectir os riscos em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.

▼B

57. Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. O Apêndice A proporciona orientação adicional sobre a estimativa da taxa de desconto nessas circunstâncias.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE

58. Os parágrafos 59.-64. estabelecem os requisitos para o reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de um activo individual que não seja o goodwill. O reconhecimento e a mensuração de perdas por imparidade a unidades geradoras de caixa e goodwill são tratados nos parágrafos 65.-108.

59. Se, e apenas se, a quantia recuperável de um activo for inferior à sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.

60. Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos lucros ou prejuízos, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de acordo com uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

▼M5

61. Uma perda por imparidade num activo não revalorizado é reconhecida nos lucros ou prejuízos. Porém, uma perda por imparidade num activo revalorizado é reconhecida em outro rendimento integral até ao ponto em que a perda por imparidade não exceda a quantia no excedente de revalorização do mesmo activo. Essa perda por imparidade num activo revalorizado reduz o excedente de revalorização desse activo.

▼B

62. Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for superior à quantia escriturada do activo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo se, e apenas se, tal for exigido por uma outra Norma.

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

64. Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer respectivos activos ou passivos por impostos diferidos são determinados de acordo com a IAS 12, ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal (ver Exemplo Ilustrativo 3).

UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E *GOODWILL*

▼M12

65. Os parágrafos 66–108 e o Apêndice C estabelecem os requisitos para identificar a unidade geradora de caixa à qual um activo pertence e determinar a quantia escriturada das unidades geradoras de caixa e goodwill, e reconhecer as perdas por imparidade.

▼B

Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um activo

66. Se houver qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, a quantia recuperável do activo individual deve ser estimada. Se não for possível estimar a quantia recuperável do activo individual, uma entidade deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence (a unidade geradora de caixa do activo).

67. A quantia recuperável de um activo individual não pode ser determinada se:

a) o valor de uso do activo não puder ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo não puderem ser estimados como sendo negligenciáveis); e

b) o activo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros activos.

Em tais casos, o valor de uso e, por isso, a quantia recuperável só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do activo.

Exemplo

Uma entidade mineira possui uma linha férrea privada para suportar as suas actividades mineiras. A linha férrea privada só pode ser vendida pelo valor de sucata e não gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos da mina.

Não é possível estimar a quantia recuperável da linha férrea privada porque o seu valor de uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Por isso, a entidade estima a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual a linha férrea privada pertence, isto é, a mina como um todo.

68. Tal como definido no parágrafo 6., a unidade geradora de caixa de um activo é o grupo mais pequeno de activos que inclui o activo e que gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. A identificação da unidade geradora de caixa de um activo envolve julgamento. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um activo individual, uma entidade identifica o menor agregado de activos que geram influxos de caixa em larga medida independentes.

Exemplo

Uma empresa de autocarros presta serviços sob contrato com um município que exige serviço mínimo em cada uma de cinco carreiras separadas. Os activos afectos a cada carreira e os fluxos de caixa de cada carreira podem ser identificados separadamente. Uma das carreiras opera com perdas significativas.

▼B

Dado que a entidade não tem a opção de encerrar qualquer carreira de autocarros, o nível mais baixo dos influxos de caixa identificáveis que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa provenientes de outros activos ou grupos de activos é o que corresponde aos influxos de caixa gerados pelas cinco carreiras conjuntamente. A unidade geradora de caixa para cada carreira é a empresa de autocarros no seu todo.

69. Os influxos de caixa são influxos de caixa e equivalentes de caixa recebidos de partes externas à entidade. Ao identificar se os influxos de caixa de um activo (ou grupo de activos) são em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos (ou grupos de activos), uma entidade considera vários factores incluindo a forma como a gerência monitoriza as unidades operacionais da entidade (tais como por linhas de produtos, negócios, locais individuais, áreas distritais ou regionais) ou como a gerência toma decisões acerca da continuação ou alienação dos activos e unidades operacionais da entidade. O Exemplo Ilustrativo 1 dá exemplos de identificação de uma unidade geradora de caixa.

70. Se existir um mercado activo para o *output* produzido por um activo ou grupo de activos, esse activo ou grupo de activos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se uma parte ou todo o *output* for usado internamente. Se os influxos de caixa gerados por qualquer activo ou unidade geradora de caixa forem afectados pelo preço de transferência interno, uma entidade deve usar a melhor estimativa da gerência relativa ao(s) futuro(s) preço(s) que possa(m) ser alcançado(s) em transacções em que não exista relacionamento entre as partes ao estimar:

a) os influxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso do activo ou da unidade geradora de caixa; e

b) os exfluxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso de quaisquer outros activos ou unidades geradoras de caixa que sejam afectados pelo preço de transferência interno.

71. Mesmo se parte ou todo o output produzido por um activo ou grupo de activos for usado por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos num estádio intermédio de um processo de produção), este activo ou grupo de activos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender o output num mercado activo. Isto é assim porque o activo ou grupo de activos podia gerar influxos de caixa que seriam em grande medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. Ao usar informação baseada em orçamentos/previsões financeiros com relação a uma tal unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro activo ou unidade geradora de caixa afectado por preços de transferência internos, uma entidade ajusta esta informação se os preços de transferência internos não reflectirem a melhor estimativa da gerência relativamente a preços futuros que poderiam ser alcançados em transacções em que não exista relacionamento entre as partes.

▼B

72. As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas consistentemente de período para período relativamente ao mesmo activo ou tipos de activos, a menos que se justifique uma alteração.

73. Se uma entidade determinar que um activo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente da de períodos anteriores, ou que os tipos de activos agregados da unidade geradora de caixa do activo se alteraram, o parágrafo 130. exige divulgações acerca da unidade geradora de caixa, se uma perda por imparidade for reconhecida ou revertida para a unidade geradora de caixa.

Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa

74. A quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é a mais alta de entre o justo valor menos os custos de vender da unidade geradora de caixa e o seu valor de uso. Para a finalidade de determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência nos parágrafos 19.-57. a «um activo» é lida como uma referência a «uma unidade geradora de caixa».

75. A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa deve ser determinada numa base consistente com a forma como a quantia recuperável da unidade geradora de caixa é determinada.

76. A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa:

a) inclui apenas a quantia escriturada dos activos que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, à unidade geradora de caixa e que gerarão os influxos de caixa futuros usados ao determinar o valor de uso da unidade geradora de caixa; e

b) não inclui a quantia escriturada de qualquer passivo reconhecido, a menos que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinada sem considerar este passivo.

Isto dá-se porque o justo valor menos os custos de vender e o valor de uso de uma unidade geradora de caixa são determinados excluindo os fluxos de caixa relacionados com activos que não façam parte da unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos (ver parágrafos 28. e 43.).

77. Quando os activos são agrupados para avaliação da sua recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os activos que geram ou são usados para gerar a corrente relevante de influxos de caixa. Se assim não for, a unidade geradora de caixa pode parecer que é totalmente recuperável quando de facto ocorreu uma perda por imparidade. Em alguns casos, se bem que certos activos contribuam para os fluxos de caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser imputados à unidade geradora de caixa numa base razoável e consistente. Este pode ser o caso para o goodwill ou activos «corporate» tais como os activos dos escritórios centrais. Os parágrafos 80.-103. explicam como tratar estes activos ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa.

▼B

78 Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa. Isto pode ocorrer se a alienação de uma unidade geradora de caixa exigir que o comprador assuma o passivo. Neste caso, o justo valor menos os custos de vender (ou o fluxo de caixa estimado da última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os activos da unidade geradora de caixa e o passivo conjuntamente, menos os custos de alienação. Para executar uma comparação com sentido entre a quantia escriturada da unidade geradora de caixa e a sua quantia recuperável, a quantia escriturada do passivo é deduzida ao determinar tanto o valor de uso da unidade geradora de caixa como a sua quantia escriturada.

Exemplo

Uma empresa explora uma mina num país onde a legislação exige que o proprietário restaure o local quando concluir a sua exploração da mina. O custo de restauro inclui a reposição da camada de terra que teve de ser removida antes do começo da exploração mineira. Uma provisão para os custos de reposição da camada de terra foi reconhecida logo que a camada foi removida. A quantia proporcionada foi reconhecida como parte do custo da mina e tem sido depreciada durante a vida útil da mina. A quantia escriturada da provisão para os custos de restauro corresponde a 500 UM ([a]).

A entidade está a testar a imparidade da mina. A unidade geradora de caixa da mina é a mina na sua totalidade. A entidade recebeu várias ofertas de compra da mina a um preço aproximado de 800 UM. Este preço reflecte o facto de que o comprador assumirá a obrigação de restaurar a camada de terra. Os custos de alienação da mina são negligenciáveis. O valor de uso da mina é aproximadamente 1 200 UM, excluindo os custos de restauro. A quantia escriturada da mina é 1 000 UM.

O justo valor menos os custos de vender da unidade geradora de caixa é 800 UM. Esta quantia considera os custos de restauro que já foram providenciados. Como consequência, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauro e é estimado em 700 UM (1 200 UM menos 500 UM). A quantia escriturada da unidade geradora de caixa é 500 UM, que é a quantia escriturada da mina (1 000 UM) menos a quantia escriturada da provisão para custos de restauro (500 UM). Portanto, a quantia recuperável da unidade geradora de caixa excede a sua quantia escriturada.

([a]) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

79. Por razões práticas, a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é por vezes determinada após tomar em consideração activos que não façam parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, dívidas a receber ou outros activos financeiros) ou passivos que tenham sido reconhecidos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões e outras provisões). Nestes casos, a quantia escriturada da unidade geradora de caixa é aumentada pela quantia escriturada desses activos e diminuída pela quantia escriturada desses passivos.

▼B

Goodwill

Imputação de *goodwill* a unidades geradoras de caixa

▼M22

80. Para efeitos de testar a imparidade, o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais deve, a partir da data da aquisição, ser imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupo de unidades geradoras de caixa, da adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração de actividades empresariais, independentemente de outros activos ou passivos da adquirida serem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o goodwill seja assim imputado:

a) deve representar o nível mais baixo no seio da entidade ao qual o goodwill é monitorizado para finalidades de gestão interna; e

b) não deve ser maior do que um segmento operacional conforme definido pelo parágrafo 5 da IFRS 8 *Segmentos Operacionais* antes da agregação.

▼M12

81. O goodwill reconhecido numa concentração de actividades empresariais é um activo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros activos adquiridos numa concentração de actividades empresariais que não sejam individualmente identificados nem separadamente reconhecidos. O goodwill não gera fluxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e muitas vezes contribui para os fluxos de caixa de várias unidades geradoras de caixa. O goodwill por vezes não pode ser imputado numa base não arbitrária a unidades geradoras de caixa individuais, mas apenas a grupos de unidades geradoras de caixa. Como resultado, o nível mais baixo dentro da entidade no qual o goodwill é monitorizado para finalidades de gestão interna compreende por vezes um número de unidades geradoras de caixa com as quais o goodwill se relaciona, mas a que não pode ser imputado. As referências nos parágrafos 83–99 e no Apêndice C a uma unidade geradora de caixa à qual o goodwill é imputado devem ser lidas como referências também a um grupo de unidades geradoras de caixa às quais o goodwill é imputado.

▼B

82. A aplicação dos requisitos do parágrafo 80. faz com que o *goodwill* seja testado por imparidade a um nível que reflicta a forma como uma entidade gere as suas unidades operacionais e com que o *goodwill* estaria naturalmente associado. Portanto, o desenvolvimento de sistemas de relato adicionais não é tipicamente necessário.

83. Uma unidade geradora de caixa à qual o *goodwill* seja imputado para a finalidade de testar a imparidade pode não coincidir com o nível a que o *goodwill* é imputado de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* para a finalidade de mensurar os ganhos e perdas cambiais. Por exemplo, se a uma entidade for exigido pela IAS 21 que impute *goodwill* a níveis relativamente baixos com a finalidade de mensurar os ganhos e perdas cambiais, não é exigido que teste o *goodwill* quanto a imparidade ao mesmo nível a não ser que também monitorize o *goodwill* a esse nível para finalidades de gestão interna.

84. Se a imputação inicial do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais não pude ser concluída antes do fim do período anual em que seja efectuada a concentração de actividades empresariais, essa imputação inicial deve ser concluída antes do fim do primeiro período anual com início após a data da aquisição.

▼**M12**

85. De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração seja efectuada, a adquirente:

a) contabiliza a concentração usando esses valores provisórios; e

b) reconhece qualquer ajustamento a esses valores provisórios como resultado de concluir a contabilização inicial no período de mensuração, o qual não deve exceder doze meses após a data de aquisição.

Nessas circunstâncias, também pode não ser possível concluir a imputação inicial do goodwill reconhecido na concentração antes do fim do período anual em que a concentração seja efectuada. Quando for este o caso, a entidade divulga a informação exigida pelo parágrafo 133.

▼**B**

86. Se o *goodwill* tiver sido imputado a uma unidade geradora de caixa e a entidade alienar uma unidade operacional dessa unidade, o *goodwill* associado à unidade operacional alienada deve ser:

a) incluído na quantia escriturada da unidade operacional aquando da determinação de ganhos ou perdas no momento da alienação; e

b) mensurado na base dos valores relativos de uma unidade operacional alienada e da porção da unidade geradora de caixa retida, a não ser que a entidade possa demonstrar que algum outro método reflecte melhor o *goodwill* associado à unidade operacional alienada.

Exemplo

Uma entidade vende por 100 UM uma unidade operacional que fazia parte de uma unidade geradora de caixa a que tinha sido imputado *goodwill* O *goodwill* imputado à unidade não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos a um nível inferior ao dessa unidade, excepto arbitrariamente. A quantia recuperável da porção da unidade geradora de caixa retida é de 300 UM.

Porque o goodwill *imputado à unidade geradora de caixa não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos de forma não arbitrária a um nível inferior ao dessa unidade, o* goodwill *associado à unidade operacional alienada é mensurado na base dos valores relativos da unidade operacional alienada e da porção da unidade retida. Assim, 25 % do* goodwill *imputado à unidade geradora de caixa é incluído na quantia escriturada da unidade operacional que é vendida.*

87. Se uma entidade reorganiza a sua estrutura de relato de forma que altera a composição de uma ou mais unidades geradoras de caixa às quais tenha sido imputado *goodwill,* o *goodwill* deve ser reimputado às unidades afectadas. Esta nova imputação deve ser efectuada usando uma abordagem pelo valor relativo semelhante à utilizada quando uma entidade aliena uma unidade operacional no seio de uma unidade geradora de caixa, a não ser que a entidade possa demonstrar que outro método reflecte melhor o *goodwill* associado às unidades reorganizadas.

▼B

Exemplo

O *goodwill* tinha anteriormente sido imputado à unidade geradora de caixa A. O *goodwill* imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos a um nível inferior ao de A, excepto arbitrariamente. A vai ser dividida e integrada em três outras unidades geradoras de caixa, B, C e D.

Dado que o goodwill *imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos de forma não arbitrária a um nível inferior ao de A, ele é reimputado às unidades B, C e D na base dos valores relativos das três porções de A antes de essas porções serem integradas em B, C e D.*

Testar a imparidade das unidades geradoras de caixa com *goodwill*

88. Quando, tal como descrito no parágrafo 81., o *goodwill* se relaciona com uma unidade geradora de caixa mas não tenha sido imputado a essa unidade, a unidade deve ser testada quanto a imparidade, sempre que exista uma indicação de que essa unidade pode estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, excluindo qualquer *goodwill,* com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.

89. Se uma unidade geradora de caixa descrita no parágrafo 88. incluir na sua quantia escriturada um activo intangível que tenha uma vida útil indefinida ou ainda não esteja disponível para uso e se esse activo puder ser testado quanto a imparidade apenas como parte da unidade geradora de caixa, o parágrafo 10. exige que a unidade também seja testada quanto a imparidade anualmente.

90. Uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* deve ser testada quanto a imparidade anualmente, e sempre que exista uma indicação de que essa unidade possa estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, incluindo o *goodwill,* com a quantia recuperável da unidade. Se a quantia recuperável da unidade exceder a quantia escriturada da unidade, a unidade e o *goodwill* imputado a essa unidade devem ser considerados como não estando com imparidade. Se a quantia escriturada da unidade exceder a quantia recuperável da unidade, a entidade deve reconhecer a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104.

▼M12

———————

▼B

Tempestividade dos testes de imparidade

96. O teste de imparidade anual para uma unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado *goodwill* pode ser efectuado a qualquer momento durante um período anual, desde que o teste seja efectuado no mesmo momento todos os anos. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se uma parte ou todo o *goodwill* imputado a uma unidade geradora de caixa foi adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período corrente anual, essa unidade deve ser testada quanto a imparidade antes do final do período corrente anual.

97. Se os activos que constituem a unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado *goodwill* forem testados quanto a imparidade ao mesmo tempo que a unidade que contém o *goodwill,* eles devem ser testados quanto a imparidade antes da unidade que contém o *goodwill*. Do mesmo modo, se as unidades geradoras de caixa que constituem um grupo de unidades geradoras de caixa a que tenha sido imputado *goodwill* forem testadas quanto a imparidade ao mesmo tempo que o grupo de unidades que contém o *goodwill,* as unidades individuais devem ser testadas quanto a imparidade antes do grupo de unidades que contém o *goodwill.*

▼B

98. No momento do teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill,* pode haver uma indicação de uma imparidade de um activo dentro da unidade que contém o *goodwill.* Nessas circunstâncias, a entidade testa o activo quanto a imparidade primeiro, e reconhece qualquer perda por imparidade nesse activo antes de testar a imparidade da unidade geradora de caixa que contém o *goodwill.* Do mesmo modo, pode haver uma indicação de uma imparidade de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contém o *goodwill.* Nessas circunstâncias, a entidade testa a unidade geradora de caixa quanto a imparidade primeiro, e reconhece qualquer perda por imparidade nessa unidade antes de testar a imparidade do grupo de unidades ao qual seja imputado o *goodwill.*

99. O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* pode ser usado no teste de imparidade dessa unidade no corrente período, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:

a) os activos e passivos que compõem a unidade não foram significativamente alterados desde o mais recente cálculo da quantia recuperável;

b) o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada da unidade numa margem substancial; e

c) com base numa análise dos acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, a probabilidade de que uma determinação corrente da quantia recuperável seria inferior à quantia escriturada da unidade é remota.

Activos corporate

100. Os activos «corporate» incluem activos do grupo ou activos divisionais tais como o edifício de uma sede ou de uma divisão da entidade, equipamento de processamento de dados (EDP) ou um centro de pesquisa. A estrutura de uma entidade determina se um activo satisfaz a definição desta Norma de activos corporate para uma unidade geradora de caixa em particular. As características distintivas dos activos corporate são as de que eles não geram influxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e que a sua quantia escriturada não pode ser inteiramente atribuída à unidade geradora de caixa em questão.

101. Porque os activos corporate não geram influxos de caixa separados, a quantia recuperável de um activo «corporate» individual não pode ser determinada a não ser que a gerência tenha decidido alienar o activo. Consequentemente, se houver uma indicação de que um activo corporate possa estar com imparidade, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o activo corporate pertença, sendo comparada com a quantia escriturada desta unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa. Uma perda por imparidade é reconhecida de acordo com o parágrafo 104.

▼B

102. Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma entidade deve identificar todos os activos corporate que se relacionem com a unidade geradora de caixa em análise. Se uma parte da quantia escriturada de um activo corporate:

a) puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve comparar a quantia escriturada da unidade, incluindo a parte da quantia escriturada do activo corporate imputada à unidade, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.

b) não puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve:

i) comparar a quantia escriturada da unidade, excluindo o activo corporate, com a sua quantia recuperável e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104.,

ii) identificar o mais pequeno grupo de unidades geradoras de caixa que inclua a unidade geradora de caixa em questão e a que uma parte da quantia escriturada do activo corporate possa ser imputada numa base razoável e consistente, e

iii) comparar a quantia escriturada desse grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parte da quantia escriturada do activo corporate imputada a esse grupo de unidades, com a quantia recuperável do grupo de unidades. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.

103. O Exemplo Ilustrativo 8 ilustra a aplicação destes requisitos aos activos corporate.

Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

104. Uma perda por imparidade deve ser reconhecida para uma unidade geradora de caixa (o grupo mais pequeno de unidades geradoras de caixa ao qual tenha sido imputado goodwill ou um activo corporate) se, e apenas se, a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for inferior à quantia escriturada da unidade (grupo de unidades). A perda por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos activos da unidade (grupo de unidades) pela ordem que se segue:

a) primeiro, para reduzir a quantia escriturada de qualquer goodwill imputado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades); e

b) depois, aos outros activos da unidade (grupo de unidades) pro rata na base da quantia escriturada de cada activo da unidade (grupo de unidades).

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos activos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 60.

105. Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104., uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um activo abaixo do mais alto de entre:

a) o seu justo valor menos os custos de vender (caso seja determinável);

b) o seu valor de uso (caso seja determinável); e

c) zero.

▼B

A quantia da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada pro rata aos outros activos da unidade (grupo de unidades).

106. Se não for praticável estimar a quantia recuperável de cada activo individual de uma unidade geradora de caixa, esta Norma exige uma imputação arbitrária de uma perda por imparidade entre os activos dessa unidade, que não sejam *goodwill,* dado que todos os activos de uma unidade geradora de caixa funcionam conjuntamente.

107. Se a quantia recuperável de um activo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 67.):

a) é reconhecida uma perda por imparidade do activo se a sua quantia escriturada for maior do que o mais alto do seu justo valor menos os custos de vender e os resultados dos procedimentos de imputação descritos nos parágrafos 104. e 105.; e

b) não é reconhecida qualquer perda por imparidade do activo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos os custos de vender do activo for inferior à sua quantia escriturada.

Exemplo

Uma máquina sofreu danos físicos mas está ainda a trabalhar, se bem que não tão bem como antes de ficar danificada. O justo valor da máquina menos os custos de vender é inferior à sua quantia escriturada. A máquina não gera influxos de caixa independentes. O mais pequeno grupo de activos identificável que inclua a máquina e que crie influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos é a linha de produção à qual pertence a máquina. A quantia recuperável da linha de produção mostra que a linha de produção tomada no seu todo não está com imparidade.

Pressuposto 1: orçamentos/previsões aprovados pela gerência não reflectem qualquer compromisso da mesma para substituir a máquina.

A quantia recuperável desta máquina sozinha não pode ser estimada porque o valor de uso da máquina:

a) *pode diferir do seu justo valor menos os custos de vender; e*

b) *somente pode ser determinada para a unidade geradora de caixa a que a máquina pertence (a linha de produção).*

A linha de produção não está com imparidade. Portanto, não é reconhecida qualquer perda por imparidade em relação à máquina. Contudo, a entidade pode necessitar de reavaliar o período de depreciação ou o método de depreciação da máquina. Talvez um período de depreciação mais curto ou um método de depreciação mais rápido seja exigido para reflectir a vida útil remanescente esperada da máquina ou o modelo em que se espera que os benefícios económicos sejam consumidos pela entidade.

Pressuposto 2: orçamentos/provisões aprovados pela gerência reflectem um compromisso da mesma para substituir a máquina e vendê-la no futuro próximo. Estima-se que os fluxos de caixa provenientes do uso continuado da máquina até à sua alienação serão negligenciáveis.

▼B

O valor de uso da máquina pode ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender. Por isso, a quantia recuperável da máquina pode ser determinada e não é atribuída qualquer consideração à unidade geradora de caixa a que pertence a máquina (i.e. a linha de produção). Dado que o justo valor menos os custos de vender da máquina é inferior à sua quantia escriturada, é reconhecida uma perda por imparidade na máquina.

108. Após os requisitos dos parágrafos 104. e 105. terem sido aplicados, deve ser reconhecido um passivo para qualquer quantia remanescente de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa se, e apenas se, isso for exigido por outra Norma.

REVERTER UMA PERDA POR IMPARIDADE

109. Os parágrafos 110.-116. estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um activo ou unidade geradora de caixa. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 117.-121., para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122. e 123. e para o *goodwill* nos parágrafos 124. e 125.;

110. Uma entidade deve avaliar à data de cada relato se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o *goodwill,* possa já não existir ou possa ter diminuído. Se qualquer indicação existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável desse activo.

111. Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o *goodwill,* possa já não existir ou possa ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

a) o valor de mercado do activo tenha aumentado significativamente durante o período;

b) tenham ocorrido durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas, no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado a que o activo esteja dedicado com um efeito favorável na entidade;

c) as taxas de juro do mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimento tenham diminuído durante o período, e essas diminuições poderão afectar a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso do activo e aumentar materialmente a quantia recuperável do activo.

Fontes internas de informação

d) ocorreram durante o período alterações significativas com um efeito favorável na entidade, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;

▼B

e) está disponível evidência proveniente de relatórios internos que indica que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.

112. Indicações de um potencial decréscimo numa perda por imparidade no parágrafo 111. espelham principalmente as indicações de uma potencial perda por imparidade no parágrafo 12.

113. Se houver uma indicação de que uma perda por imparidade reconhecida de um activo, que não o *goodwill,* possa já não existir ou possa ter diminuído, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que nenhuma perda por imparidade do activo seja revertida.

114. Uma perda por imparidade de um activo, que não o *goodwill,* reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do activo deve, excepto como descrito no parágrafo 117., ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

115. Uma reversão de uma perda por imparidade reflecte um aumento no potencial de serviço estimado do activo, seja por uso ou por venda, desde a última data em que uma entidade reconheceu uma perda por imparidade nesse activo. O parágrafo 130. exige que uma entidade identifique a alteração nas estimativas que origina o aumento no potencial de serviço estimado. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:

a) uma alteração na base da quantia recuperável (isto é, se a quantia recuperável está baseada no justo valor menos os custos de vender ou no valor de uso);

b) se a quantia recuperável foi baseada no valor de uso, uma alteração na quantia ou na tempestividade dos fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou

c) se a quantia recuperável foi baseada no justo valor menos os custos de vender, uma alteração na estimativa dos componentes do justo valor menos os custos de vender.

116. O valor de uso de um activo pode tornar-se maior do que a quantia escriturada do activo simplesmente porque o valor presente dos influxos de caixa futuros aumentam à medida que se tornam mais próximos. Porém, o potencial de serviço do activo não aumentou. Por conseguinte, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do tempo (por vezes chamado o «desenrolar» do desconto), mesmo se a quantia recuperável do activo se tornar superior à sua quantia escriturada.

Reverter uma perda por imparidade de um activo individual

117. A quantia escriturada aumentada de um activo, que não o *goodwill,* atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.

118. Qualquer aumento na quantia escriturada de um activo, que não o *goodwill,* acima da quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida nesse activo em anos anteriores é uma revalorização. Ao contabilizar tal revalorização, uma entidade aplica a Norma aplicável a esse activo.

▼B

119. Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo, que não o *goodwill,* deve ser reconhecida imediatamente nos lucros ou prejuízos, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, o modelo de revalorização da IAS 16). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

►M5 120. Uma reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado é reconhecida em outro rendimento integral e aumenta o excedente de revalorização desse activo. Contudo, ◄ até ao ponto em que uma perda por imparidade no mesmo activo revalorizado foi anteriormente reconhecida nos lucros ou prejuízos, uma reversão dessa perda por imparidade também é reconhecida nos lucros ou prejuízos.

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

Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

122. Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o *goodwill,* pro rata em relação às quantias escrituradas desses activos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de activos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 119.

123. Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 122., a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo de entre:

a) a sua quantia recuperável (se determinável); e

b) a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em períodos anteriores.

A quantia da reversão da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada pro rata aos outros activos da unidade, excepto para o *goodwill.*

Reverter uma perda por imparidade de *goodwill*

124. Uma perda por imparidade reconhecida para o *goodwill* não deve ser revertida num período posterior.

125. A IAS 38 *Activos Intangíveis* proíbe o reconhecimento de *goodwill* gerado internamente. Qualquer aumento na quantia recuperável de *goodwill* nos períodos que se seguem ao reconhecimento de uma perda por imparidade nesse *goodwill* é provável que seja um aumento no *goodwill* gerado internamente, em vez de uma reversão da perda por imparidade reconhecida no *goodwill* adquirido.

DIVULGAÇÃO

126. Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos:

a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos durante o período e as linhas de itens da ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ em que essas perdas por imparidade são incluídas;

▼B

b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos durante o período e as linhas de itens da ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ em que essas perdas por imparidade são revertidas;

c) a quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas ►M5 em outro rendimento integral ◄ durante o período;

d) a quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas ►M5 em outro rendimento integral ◄ durante o período.

127. Uma classe de activos é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade.

128. A informação exigida no parágrafo 126. pode ser apresentada com outra informação divulgada para a classe de activos. Por exemplo, esta informação pode ser incluída numa reconciliação da quantia escriturada de activos fixos tangíveis, no início e no fim do período, tal como exigido pela IAS 16.

129. Uma entidade que relata informação por segmentos de acordo com a IFRS 8 deve divulgar o seguinte para cada segmento relatável

a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos e ►M5 em outro rendimento integral ◄ durante o período;

b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos e ►M5 em outro rendimento integral ◄ durante o período.

130. Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada perda material por imparidade reconhecida ou revertida durante o período para um activo individual, incluindo *goodwill,* ou para uma unidade geradora de caixa:

a) os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade;

b) a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida;

c) para um activo individual:

i) a natureza do activo, e

ii) se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IFRS 8, o segmento relatável ao qual o activo pertence;

d) para uma unidade geradora de caixa:

i) uma descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é uma linha de produtos, uma fábrica, uma unidade operacional de negócio, uma área geográfica ou um segmento relatável tal como definido na IFRS 8),

ii) a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de activos e, se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IFRS 8, por segmento relatável, e

▼B

iii) se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa, uma descrição da maneira corrente e anterior de agregar activos e as razões de alterar a maneira como é identificada a unidade geradora de caixa;

e) se a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) é o seu justo valor menos os custos de vender ou o seu valor de uso;

f) se a quantia recuperável for o justo valor menos os custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender (tal como, se o justo valor foi determinado por referência a um mercado activo);

g) se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.

131. Uma entidade deve divulgar a seguinte informação para as perdas por imparidade agregadas e as reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com o parágrafo 130.:

a) as principais classes de activos afectadas por perdas por imparidade e as principais classes de activos afectadas por reversões de perdas por imparidade;

b) os principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.

132. Uma entidade é encorajada a divulgar os pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de activos (unidades geradoras de caixa) durante o período. Contudo, o parágrafo 134. exige que uma entidade divulgue informação acerca das estimativas usadas para mensurar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa quando o *goodwill* ou um activo intangível com uma vida útil indefinida for incluído na quantia escriturada dessa unidade.

133. Se, de acordo com o parágrafo 84., qualquer porção do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período não tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) ►**M5** no fim do período de relato ◄, a quantia do *goodwill* não imputado deve ser divulgada em conjunto com as razões pelas quais a quantia se mantém não imputada.

Estimativas usadas para mensurar quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa contendo *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas

134. Uma entidade deve divulgar a informação exigida pelas alíneas a) a f) relativa a cada unidade geradora de caixa (grupo de unidades) para a qual a quantia escriturada de *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputados a essa unidade (grupo de unidades) seja significativa em comparação com a quantia escriturada total de *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas da entidade:

a) a quantia escriturada de *goodwill* imputada à unidade (grupo de unidades);

▼B

b) a quantia escriturada de activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada à unidade (grupo de unidades);

c) a base sobre que a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) tenha sido determinada (i.e., o valor de uso ou o justo valor menos os custos de vender);

d) se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for baseada no valor de uso:

i) uma descrição de cada pressuposto-chave em que a gerência baseou as suas projecções de fluxos de caixa para o período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível,

ii) uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto-chave, quer esse(s) valor(es) sejam) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, sejam) consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação,

iii) o período sobre o qual a gerência projectou fluxos de caixa com base em orçamentos/previsões financeiros aprovados pela gerência e, quando for usado um período superior a cinco anos para uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades), uma explicação da justificação de utilizar um período mais longo,

iv) a taxa de crescimento usada para extrapolar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes, e a justificação para usar qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa média de crescimento a longo prazo para os produtos, indústrias ou país ou países nos quais a entidade opera, ou para o mercado ao qual a unidade (grupo de unidades) se dedicou,

v) a(s) taxa(s) de desconto aplicada(s) às projecções de fluxos de caixa.

▼M8

e) se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) se basear no justo valor menos os custos de vender, a metodologia usada para determinar o justo valor menos os custos de vender. Se o justo valor menos os custos de vender não for determinado usando um preço de mercado observável para a unidade (grupo de unidades), a seguinte informação deve também ser divulgada:

(i) uma descrição de cada pressuposto-chave no qual a gerência baseou a sua determinação do justo valor menos os custos de vender. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível.

(ii) uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto-chave, quer esses valores sejam o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, sejam consistentes com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.

Se o justo valor menos os custos de vender for determinado com base nas projecções de fluxos de caixa descontados, a seguinte informação deve ser igualmente divulgada:

(iii) o período durante o qual a gerência projectou os fluxos de caixa.

▼M8

(iv) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projecções de fluxos de caixa.

(v) a(s) taxa(s) de desconto aplicada(s) às projecções de fluxos de caixa.

▼B

f) se uma alteração razoavelmente possível num pressuposto-chave em que a gerência tenha baseado a sua determinação da quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) fizesse com que a quantia escriturada da unidade (grupo de unidades) excedesse a sua quantia recuperável:

i) a quantia pela qual a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) excede a sua quantia escriturada,

ii) o valor atribuído ao pressuposto-chave,

iii) a quantia pela qual o valor atribuído ao pressuposto-chave deverá ser alterado, após incorporar quaisquer efeitos consequenciais dessa alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja igual à sua quantia escriturada.

135. Se uma parte ou toda a quantia escriturada de *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas for imputada a várias unidades geradoras de caixa (grupos de unidades), e a quantia assim imputada a cada unidade (grupo de unidades) não for significativa em comparação com a quantia escriturada total de *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas da entidade, esse facto deve ser divulgado, junto com a quantia escriturada agregada de *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupos de unidades). Além disso, se as quantias recuperáveis de qualquer dessas unidades (grupos de unidades) se basearem no(s) mesmo(s) pressuposto(s) chave e a quantia escriturada agregada de *goodwill* ou activos intangíveis com vidas indefinidas imputada às mesmos for significativa em comparação com a quantia escriturada total de *goodwill* ou activos intangíveis com vidas indefinidas da entidade, uma entidade deve divulgar esse facto, em conjunto com:

a) a quantia escriturada agregada de *goodwill* imputada a essas unidades (grupo de unidades);

b) a quantia escriturada agregada de activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupo de unidades);

c) uma descrição do(s) pressuposto(s)-chave;

d) uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s)-chave, se esse(s) valor (es) reflectem a experiência passada ou, se apropriado, são consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação;

e) se uma alteração razoavelmente possível no(s) pressuposto(s)--chave levasse a que o agregado das quantias escrituradas das unidades (grupos de unidades) exceda o agregado das suas quantias recuperáveis:

i) a quantia pela qual o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupos de unidades) excede o agregado das suas quantias escrituradas,

ii) o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s)-chave,

▼B

iii) a quantia pela qual o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto (s)-chave deverá(ão) ser alterado(s), após incorporação de quaisquer efeitos consequenciais da alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupo de unidades) seja igual ao agregado das suas quantias escrituradas.

136. O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) pode, de acordo com o parágrafo 24. ou 99., ser transportado e usado no teste de imparidade para essa unidade (grupo de unidades) no corrente período, desde que sejam satisfeitos os critérios especificados. Quando for este o caso, a informação relativa a essa unidade (grupo de unidades) que é incorporada nas divulgações exigidas pelos parágrafos 134. e 135. relaciona-se com o cálculo transportado da quantia recuperável.

137. O Exemplo Ilustrativo 9 ilustra as divulgações exigidas pelos parágrafos 134. e 135.

Disposições transitórias e data de eficácia

▼M12

_____

139. Uma entidade deve aplicar esta Norma:

▼B

a) ao *goodwill* e a activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data do acordo seja em ou após 31 de Março de 2004; e

b) a todos os outros activos prospectivamente a partir do início do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004.

140. As entidades às quais se aplica o parágrafo 139 são encorajadas a aplicar os requisitos desta Norma antes das datas de eficácia especificadas no parágrafo 139. Contudo, se uma entidade aplicar esta Norma antes dessas datas de eficácia, deve também aplicar a IFRS 3 e a IAS 38 (tal como revista em 2004) ao mesmo tempo.

▼M5

140.A. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 61, 120, 126 e 129. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M12

140.B. A IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou os parágrafos 65, 81, 85 e 139, eliminou os parágrafos 91–95 e 138 e adicionou o Apêndice C. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M8

140.C. O parágrafo 134(e) foi alterado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.

▼M7

140.D. O documento *Custo de um Investimento numa Subsidiária, Entidade Conjuntamente Controlada ou Associada* (emendas à IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* e à IAS 27), emitido em Maio de 2008, adicionou o parágrafo 12(h). Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas com ela relacionadas, constantes dos parágrafos 4 e 38A da IAS 27, a um período anterior, deve aplicar a emenda constante do parágrafo 12(h) em simultâneo.

▼M22

140.E. O documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009 emendou o parágrafo 80(b). Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼B

Retirada da IAS 36 (emitida em 1998)

141. Esta Norma substitui a IAS 36 *Imparidade de Activos* (emitida em 1998).

Apêndice A

USO DE TÉCNICAS DE VALOR PRESENTE PARA MENSURAR O VALOR DE USO

Este apêndice faz parte integrante desta Norma. Proporciona orientação sobre o uso das técnicas de valor presente na mensuração do valor de uso. Embora a orientação use o termo «activo», ela aplica-se igualmente a um grupo de activos que formem uma unidade geradora de caixa.

Os componentes de uma mensuração do valor presente

A1 Os seguintes elementos em conjunto captam as diferenças económicas entre activos:

a) uma estimativa do fluxo de caixa futuro, ou em casos mais complexos, da série de fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter de um activo;

b) expectativas acerca das variações possíveis na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa;

c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;

d) o preço de suportar a incerteza inerente ao activo; e

▼B

e) outros factores (tais como a falta de liquidez), por vezes não identificáveis, que os participantes do mercado reflectiriam ao apreçar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

A2 Este apêndice contrasta duas abordagens para calcular o valor presente, qualquer das quais pode ser usada para estimar o valor de uso de um activo, dependendo das circunstâncias. Segundo a abordagem «tradicional», os ajustamentos nos factores b) a e) descritos no parágrafo A1 estão embutidos na taxa de desconto. Segundo a abordagem pelo «fluxo de caixa esperado», os factores b), d) e e) causam ajustamentos ao atingir fluxos de caixa esperados com risco ajustado. Qualquer abordagem que uma entidade adopte para reflectir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade de fluxos de caixa futuros, o resultado deve reflectir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, i.e. a média ponderada de todos os desfechos possíveis.

Princípios gerais

A3 As técnicas usadas para estimar os fluxos de caixa futuros e as taxas de juro variarão de uma situação para outra dependendo das circunstâncias que rodeiam o activo em questão. Contudo, os princípios gerais seguintes regulam qualquer aplicação das técnicas de valor presente na mensuração de activos:

a) as taxas de juro usadas para descontar fluxos de caixa devem reflectir pressupostos que sejam consistentes com os inerentes aos fluxos de caixa estimados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Por exemplo, uma taxa de desconto de 12 % pode ser aplicada a fluxos de caixa contratuais de um empréstimo a receber. Essa taxa reflecte as expectativas acerca de futuros incumprimentos de empréstimos com características particulares. Os mesmos 12 % de taxa não deveriam ser usados para descontar fluxos de caixa esperados porque esses fluxos de caixa já reflectem pressupostos acerca de futuros incumprimentos;

b) os fluxos de caixa e as taxas de desconto estimados devem estar isentos tanto de preconceitos como de factores não relacionados com o activo em questão. Por exemplo, uma subexpressão deliberada dos fluxos de caixa líquidos estimados para melhorar a futura lucratividade aparente de um activo introduz um preconceito na mensuração;

c) os fluxos de caixa ou as taxas de desconto estimados devem reflectir a variedade de possíveis desfechos em vez de uma única quantia possível, mínima ou máxima mais provável.

Abordagens tradicional e pelo fluxo de caixa esperado ao valor presente

Abordagem tradicional

A4 As aplicações contabilísticas do valor presente têm tradicionalmente usado um único conjunto de fluxos de caixa estimados e uma única taxa de desconto, muitas vezes descrita como «a taxa correspondente ao risco». Com efeito, a abordagem tradicional assume que uma convenção única de taxa de desconto pode incorporar todas as expectativas acerca dos fluxos de caixa futuros e o prémio de risco apropriado. Assim sendo, a abordagem tradicional coloca a maior parte da ênfase na selecção da taxa de desconto.

▼B

A5 Em algumas circunstâncias, tais como as em que possam ser observados no mercado activos comparáveis, uma abordagem tradicional é relativamente fácil de aplicar. Para activos com fluxos de caixa contratuais, ela é consistente com a forma como os participantes do mercado descrevem os activos, como em «uma obrigação a 12 %».

A6 Contudo, a abordagem tradicional pode não tratar apropriadamente de alguns problemas de mensuração complexos, tais como a mensuração de activos não financeiros para os quais não existe mercado para o item ou um item comparável. Uma busca correcta «da taxa correspondente ao risco» exige a análise de pelo menos dois itens-um activo que exista no mercado e que tenha uma taxa de juro observada e o activo a mensurar. A taxa de desconto apropriada para os fluxos de caixa a mensurar deve ser inferida da taxa de juro observável nesse outro activo. Para efectuar essa inferência, as características dos fluxos de caixa do outro activo devem ser semelhantes às do activo a mensurar. Portanto, a pessoa que mensura deve fazer o seguinte:

a) identificar o conjunto de fluxos de caixa que serão descontinuados;

b) identificar outro activo no mercado que pareça ter características de fluxo de caixa semelhantes;

c) comparar os conjuntos de fluxos de caixa dos dois itens para assegurar que sejam semelhantes (por exemplo, são ambos conjuntos de fluxos de caixa contratuais, ou um é contratual e o outro um fluxo de caixa estimado?);

d) avaliar se há um elemento num item que não esteja presente no outro (por exemplo, um é menos líquido do que o outro?); e

e) avaliar se é provável que ambos os conjuntos de fluxos de caixa se comportem (i.e., variem) de forma semelhante face a condições económicas em mutação.

Abordagem pelo fluxo de caixa esperado

A7 A abordagem pelo fluxo de caixa esperado é, em algumas situações, uma ferramenta de mensuração mais eficaz do que a abordagem tradicional. Ao desenvolver uma mensuração, a abordagem pelo fluxo de caixa esperado usa todas as expectativas acerca dos possíveis fluxos de caixa em vez do fluxo de caixa singular mais provável. Por exemplo, um fluxo de caixa pode corresponder a 100 UM, 200 UM ou 300 UM com probabilidades de 10 %, 60 % e 30 %, respectivamente. O fluxo de caixa esperado é de 220 UM. A abordagem pelo fluxo de caixa esperado difere assim da abordagem tradicional ao focar a análise directa dos fluxos de caixa em questão e em demonstrações mais explícitas dos pressupostos usados na mensuração.

A8 A abordagem pelo fluxo de caixa esperado também permite o uso de técnicas de valor presente quando a tempestividade dos fluxos de caixa for incerta. Por exemplo, um fluxo de caixa de 1 000 UM pode ser recebido num ano, dois anos ou três anos com probabilidades de 10 %, 60 % e 30 %, respectivamente. O exemplo abaixo mostra a computação do valor presente esperado nessa situação.

Valor presente de 1 000 UM em 1 ano a 5 %	952,38 UM	
Probabilidade	10,00 %	95,24 UM
Valor presente de 1 000 UM em 2 anos a 5,25 %	902,73 UM	
Probabilidade	60,00 %	541,64 UM

▼B

Valor presente de 1 000 UM em 3 anos a 5,50 %	851,61 UM	
Probabilidade	30,00 %	255,48 UM
Valor presente esperado		892,36 UM

A9 O valor presente esperado de 892,36 UM difere da noção tradicional da melhor estimativa de 902,73 UM (a probabilidade de 60 %). Uma computação tradicional do valor presente aplicada a este exemplo exige uma decisão sobre a tempestividade possível dos fluxos de caixa a usar e, em conformidade, não reflecte as probabilidades de outras tempestividades. Isto deve-se ao facto de a taxa de desconto numa computação de valor presente tradicional não reflectir as incertezas da tempestividade.

A10 O uso de probabilidades é um elemento essencial da abordagem pelo fluxo de caixa esperado. Alguns questionam se a atribuição de probabilidades a estimativas altamente subjectivas sugere maior precisão do que, de facto, existe. Contudo, a correcta aplicação da abordagem tradicional (descrita no parágrafo A6) exige as mesmas estimativas e subjectividade sem proporcionar a transparência computacional da abordagem pelo fluxo de caixa esperado.

A11 Muitas estimativas desenvolvidas na prática corrente já incorporam informalmente os elementos dos fluxos de caixa esperados. Além disso, os contabilistas enfrentam muitas vezes a necessidade de mensurar um activo ao usar informação limitada sobre as probabilidades de possíveis fluxos de caixa. Por exemplo, um contabilista pode ser confrontado com as seguintes situações:

a) a quantia estimada recai algures entre 50 UM e 250 UM, mas nenhuma quantia neste intervalo é mais provável do que qualquer outra quantia. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 150 UM [(50 + 250)/2].

b) a quantia estimada recai algures entre 50 UM e 250 UM, e a quantia mais provável é 100 UM. Contudo, as probabilidades associadas a cada quantia são desconhecidas. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 133,33 UM [(50 + 100 + 250)/3].

c) a quantia estimada será 50 UM (10 % de probabilidade), 250 UM (30 % de probabilidade) ou 100 UM (60 % de probabilidade). Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 140 UM [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Em cada caso, é provável que o fluxo de caixa esperado estimado proporcione uma melhor estimativa do valor de uso do que o mínimo, o mais provável ou o máximo tomados individualmente.

A12 A aplicação de uma abordagem pelo fluxo de caixa esperado está sujeita a um constrangimento baseado na relação custos/benefícios. Em alguns casos, uma entidade pode ter acesso a muitos dados que podem ser capazes de desenvolver muitos cenários de fluxo de caixa. Noutros casos, uma entidade pode não ser capaz de desenvolver mais do que demonstrações gerais acerca da variabilidade dos fluxos de caixa sem incorrer em custos substanciais. A entidade precisa de equilibrar o custo da obtenção de informação adicional face à fiabilidade adicional que essa informação trará à mensuração.

▼B

A13 Alguns defendem que as técnicas pelo fluxo de caixa esperado não são apropriadas para mensurar um único item ou um item com um número limitado de possíveis desfechos. Oferecem um exemplo de um activo com dois possíveis desfechos: uma probabilidade de 90 % de que o fluxo de caixa seja 10 UM e uma probabilidade de 10 % de que o fluxo de caixa seja 1 000 UM. Observam que o fluxo de caixa esperado nesse exemplo é 109 UM e criticam o resultado como não representando nenhuma das quantias que podem, por fim, ser pagas.

A14 Afirmações como a anterior reflectem desacordo subjacente com o objectivo da mensuração. Se o objectivo é a acumulação dos custos em que se incorre, os fluxos de caixa esperados podem não produzir uma estimativa fidedignamente representativa do custo esperado. Contudo, esta Norma diz respeito à mensuração da quantia recuperável de um activo. Não é provável que a quantia recuperável do activo neste exemplo seja de 10 UM, mesmo que esse seja o fluxo de caixa mais provável. Isto deve-se ao facto de uma mensuração de 10 UM não incorporar a incerteza do fluxo de caixa na mensuração do activo. Em vez disso, o fluxo de caixa incerto é apresentado como se fosse um fluxo de caixa certo. Nenhuma entidade racional venderia um activo com estas características por 10 UM.

Taxa de desconto

A15 Qualquer que seja a abordagem que uma entidade adopte para mensurar o valor de uso de um activo, as taxas de juro usadas para descontar os fluxos de caixa não devem reflectir riscos para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.

A16 Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. A finalidade é estimar, tanto quanto possível, uma avaliação de mercado:

a) do valor temporal do dinheiro para os períodos até ao fim da vida útil do activo; e

b) dos factores b), d) e e) descritos no parágrafo A1, até ao ponto em que esses factores não originaram ajustamentos para atingir os fluxos de caixa estimados.

A17 Como ponto de partida na determinação de tal estimativa, a entidade deve ter em conta as seguintes taxas:

a) o custo médio ponderado de capital da entidade determinado pelo uso de técnicas tais como o Modelo de Apreçamento de Activos de Capital *(Capital Asset Pricing Model)*;

b) a taxa incremental de empréstimos obtidos pela entidade; e

c) outras taxas de mercado de empréstimos obtidos.

A18 Contudo, estas taxas devem ser ajustadas:

a) para reflectir a forma como o mercado avaliaria os riscos específicos associados aos fluxos de caixa estimados do activo; e

b) para excluir os riscos que não sejam relevantes para os fluxos de caixa estimados do activo ou para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados.

▼B

Deve ser dada consideração a riscos como o risco de país, o risco de moeda e o risco de preço.

A19 A taxa de desconto é independente da estrutura do capital da entidade e da forma como a entidade financiou a compra do activo, porque os fluxos de caixa futuros que se espera obter de um activo não dependem da forma como a entidade financiou a compra do activo.

A20 O parágrafo 55 exige que a taxa de desconto usada seja uma taxa antes dos impostos. Portanto, quando a base usada para estimar a taxa de desconto for após os impostos, essa base é ajustada para reflectir uma taxa antes dos impostos.

A21 Uma entidade usa normalmente uma taxa de desconto única para a estimativa do valor de uso de um activo. Porém, uma entidade usa taxas de desconto separadas para períodos futuros distintos quando o valor de uso for sensível a uma diferença nos riscos para períodos distintos ou à estrutura de prazos das taxas de juro.

▼M12

Apêndice C

Este apêndice faz parte integrante desta Norma.

Testar a imparidade de unidades geradoras de caixa com goodwill e interesses que não controlam

C1 Em conformidade com a IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008), a adquirente mensura e reconhece o goodwill à data de aquisição como o excesso da alínea (a) sobre a alínea (b) adiante:

a) o agregado de:

i) a retribuição transferida mensurada em conformidade com a IFRS 3, que geralmente exige o justo valor à data de aquisição;

ii) a quantia de qualquer interesse que não controla na adquirida mensurada em conformidade com a IFRS 3; e

iii) numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases, o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio anteriormente detido da adquirente na adquirida.

b) o líquido das quantias à data de aquisição dos activos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados em conformidade com a IFRS 3.

Imputação de goodwill

C2 O parágrafo 80 desta Norma exige que o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais seja imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupos de unidades geradoras de caixa, da adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração, independentemente de outros activos ou passivos da adquirida serem ou não atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. É possível que algumas das sinergias resultantes de uma concentração de actividades empresariais sejam imputadas a uma unidade geradora de caixa na qual o interesse que não controla não tem um interesse.

▼M12

Testar a imparidade

C3 O teste da imparidade implica comparar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa com a quantia escriturada da unidade geradora de caixa.

C4 Se uma entidade mensurar interesses que não controlam como o seu interesse proporcional nos activos identificáveis líquidos de uma subsidiária à data de aquisição, em vez de pelo justo valor, o goodwill atribuível a interesses que não controlam é incluído na quantia recuperável da unidade geradora de caixa relacionada, mas não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe. Como consequência, uma entidade deve tornar bruta a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade de modo a incluir o goodwill atribuível ao interesse que não controla. Esta quantia escriturada ajustada é depois comparada com a quantia recuperável da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa está com imparidade.

Imputar uma perda por imparidade

C5 O parágrafo 104 exige que qualquer perda por imparidade identificada seja primeiro imputada para reduzir a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade e depois aos outros activos da unidade *pro rata* na base da quantia escriturada de cada activo da unidade.

C6 Se uma subsidiária, ou parte de uma subsidiária, com um interesse que não controla for ela própria uma unidade geradora de caixa, a perda por imparidade é imputada entre a empresa-mãe e o interesse que não controla na mesma base na qual os lucros ou prejuízos são imputados.

C7 Se uma subsidiária, ou parte de uma subsidiária, com um interesse que não controla fizer parte de uma unidade geradora de caixa maior, as perdas de goodwill por imparidade são imputadas às partes da unidade geradora de caixa que têm um interesse que não controla e às partes que não o têm. As perdas por imparidade devem ser imputadas às partes da unidade geradora de caixa com base no seguinte:

a) até ao ponto em que a imparidade se relacione com o goodwill na unidade geradora de caixa, os valores escriturados relativos do goodwill das partes antes da imparidade; e

b) até ao ponto em que a imparidade se relacione com activos identificáveis na unidade geradora de caixa, os valores escriturados relativos dos activos identificáveis líquidos das partes antes da imparidade. Qualquer imparidade deste género é imputada aos activos das partes de cada unidade *pro rata* na base da quantia escriturada de cada activo da parte.

Nas partes que tenham um interesse que não controla, a perda por imparidade é imputada entre a empresa-mãe e o interesse que não controla na mesma base na qual os lucros ou prejuízos são imputados.

C8 Se uma perda por imparidade atribuível a um interesse que não controla se relacionar com o goodwill que não esteja reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe (ver parágrafo C4), essa imparidade não é reconhecida como uma perda de goodwill por imparidade. Nesses casos, apenas a perda por imparidade relacionada com o goodwill que é imputado à empresa-mãe é reconhecida como uma perda de goodwill por imparidade.

C9 O Exemplo Ilustrativo 7 ilustra o teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa com goodwill não totalmente detida.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.

ÂMBITO

1. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:

   a) os que resultem de contratos executórios, excepto quando o contrato for oneroso; e

   b) [eliminado]

   c) os cobertos por uma outra Norma.

2. Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do âmbito da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.*

3. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Esta Norma não se aplica a contratos executórios a menos que eles sejam onerosos.

4. [Eliminado]

▼M12

5. Quando outra Norma trata de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou activo contingente, uma entidade aplica essa Norma em vez da presente Norma. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nas Normas relativas a:

▼B

   a) contratos de construção (ver a IAS 11 *Contratos de Construção*);

   b) impostos sobre o rendimento (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);

   c) locações (ver a IAS 17 *Locações*). Porém, como a IAS 17 não contem requisitos específicos para tratar locações operacionais que se tenham tornado onerosas, esta Norma aplica-se a tais casos;

   d) benefícios dos empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*); e

   e) contratos de seguro (ver a IFRS 4 *Contratos de Seguro*). Contudo, esta Norma aplica-se a provisões, passivos contingentes e activos contingentes de uma seguradora, que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguro dentro do âmbito da IFRS 4.

6. Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rédito, por exemplo quando uma entidade dê garantias em troca de uma remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento do rédito. A IAS 18 *Rédito* identifica as circunstâncias em que o rédito é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Esta Norma não altera os requisitos da IAS 18.

▼B

7. Esta Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Em alguns países o termo «provisão» é também usado no contexto de itens tais como depreciação, imparidade de activos e dívidas de cobrança duvidosa: estes são ajustamentos às quantias escrituradas de activos e não são tratados nesta Norma.

8. Outras Normas especificam se os dispêndios são tratados como activos ou como gastos. Estes assuntos não são tratados nesta Norma. Concordantemente, esta Norma nem proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando é feita uma provisão.

9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação satisfizer a definição de uma unidade operacional descontinuada, a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* pode exigir divulgações adicionais.

DEFINIÇÕES

10. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Uma *provisão* é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Um *passivo* é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporam benefícios económicos.

Um *acontecimento que cria obrigações* é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Uma *obrigação legal* é uma obrigação que deriva de:

a) um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);

b) legislação; ou

c) outra operação da lei.

Uma *obrigação construtiva* é uma obrigação que decorre das acções de uma entidade em que:

a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

b) em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Um *passivo contingente* é:

a) uma possível obrigação que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou

b) uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

   i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação, ou

   ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

▼B

Um *activo contingente* é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Um *contrato oneroso* é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Uma *reestruturação* é um programa que é planeado e controlado pela gerência e altera materialmente:

a) ou o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou

b) a maneira como o negócio é conduzido.

Provisões e outros passivos

11. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar comerciais e acréscimos porque há incerteza acerca da tempestividade ou da quantia do dispêndio futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:

a) as contas a pagar comerciais são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido facturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

b) os acréscimos são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas que não tenham sido pagos, facturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com pagamento acrescido de férias). Se bem que algumas vezes seja necessário estimar a quantia ou tempestividade de acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os acréscimos são muitas vezes relatados como parte das contas a pagar comerciais e outras, enquanto que as provisões são relatadas separadamente.

Relacionamento entre provisões e passivos contingentes

12. Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, nesta Norma o termo «contingente» é usado para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. Adicionalmente, o termo «passivo contingente» é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Esta Norma distingue entre:

a) provisões — que são reconhecidas como passivos (presumindo que possa ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações; e

b) passivos contingentes — que não sejam reconhecidos como passivos porque são ou:

   i) obrigações possíveis, dado terem ainda de ser confirmados se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, ou

▼B

ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque ou não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação).

RECONHECIMENTO

Provisões

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

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

b) seja provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação; e

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

Se estas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Obrigação presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, é mais propenso do que não que existe uma obrigação presente ►**M5** no fim do período de relato ◄.

16. Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser discutido quer se certos acontecimentos ocorreram quer se esses acontecimentos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma entidade determina se uma obrigação presente existe ►**M5** no fim do período de relato ◄ ao ter em conta toda a evidência disponível incluindo por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos ►**M5** após o período de relato ◄. Com base em tal evidência:

a) quando seja mais propenso do que não que exista uma obrigação presente ►**M5** no fim do período de relato ◄, a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e

b) quando seja mais propenso que não exista uma obrigação presente ►**M5** no fim do período de relato ◄, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos (ver parágrafo 86.).

Acontecimento passado

17. Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um acontecimento ser um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo acontecimento. Este é o caso somente:

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

▼B

b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o acontecimento (que pode ser uma acção da entidade) crie expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

18. As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de relato e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para os custos que necessitam de ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos ►M5 no demonstração da posição financeira ◄ de uma entidade são os que existam ►M5 no fim do período de relato ◄.

19. São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existam independentemente de acções futuras de uma entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalizações ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos sem atenção às futuras acções da entidade. Semelhantemente, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de descomissionamento de um poço de petróleo ou de uma central eléctrica nuclear até ao ponto em que uma entidade seja obrigada a rectificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade pode pretender ou precisar de levar a efeito dispêndios para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumo num certo tipo de fábricas). Dado que a entidade pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias acções por exemplo alterando o seu método de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida provisão.

20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida. É necessário, porém, saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida — na verdade a obrigação pode ser ao público em geral. Porque uma obrigação envolve sempre um compromisso com uma outra parte, isto implica que uma decisão de gerência ou de conselho de administração não dá origem a uma obrigação construtiva ►M5 no fim do período de relato ◄ a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afectados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.

21. Um acontecimento que não dê origem imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto de ter havido o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exigir que o dano existente seja rectificado ou quando a entidade publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.

22. Quando os pormenores de uma nova lei proposta tiverem ainda de ser ultimados, uma obrigação só se verifica quando se tiver virtualmente a certeza de que a legislação será decretada conforme proposto. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias que rodeiem a promulgação tornam impossível especificar um único acontecimento que tornará a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível ter-se virtualmente a certeza de que uma lei será decretada até que seja decretada.

▼B

Exfluxo provável de recursos que incorporam benefícios económicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma ([1]), um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais propenso do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, uma entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver parágrafo 86.).

24. Quando houver várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias de produtos ou contratos semelhantes) a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinado ao se considerar a classe de obrigações como um todo. Se bem que a probabilidade de exfluxo de qualquer item possa ser pequeno, pode bem ser possível que algum exfluxo de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se esse for o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

Estimativa fiável da obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros ►**M5** itens na demonstração da posição financeira ◄. Excepto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar uma gama de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.

26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver parágrafo 86.).

Passivos contingentes

27. Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

28. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 86., a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

29. Quando uma entidade estiver conjunta e solidariamente comprometida a uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão para a parte da obrigação relativamente à qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.

([1]) A interpretação de «provável» nesta Norma como «mais propenso do que não» não se aplica necessariamente a outras Normas.

▼B

30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são continuadamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

Activos contingentes

31. Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.

32. Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja a intentar por intermédio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

33. Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

34. Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 89., quando for provável um influxo de benefícios económicos.

35. Os activos contingentes são avaliados continuadamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o activo e o rendimento relacionado são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorra. Se um influxo de benefícios económicos se tornar provável, uma entidade divulga o activo contingente (ver parágrafo 89.).

MENSURAÇÃO

A melhor estimativa

36. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente ►**M5** no fim do período de relato ◄.

37. A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação ►**M5** no fim do período de relato ◄ ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação ►**M5** no fim do período de relato ◄. Porém, a estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente ►**M5** no fim do período de relato ◄.

38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da gerência da entidade, suplementada pela experiência de transacções semelhantes e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos ►**M5** após o período de relato ◄.

▼B

39. As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolva uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para este método estatístico de estimativa é «valor esperado». A provisão será por isso diferente dependendo de se a probabilidade de uma perda de uma dada quantia seja, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

Exemplo

Uma entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se torna evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detectados defeitos menores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparar de 1 milhão. Se forem detectados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o ano que vem, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o parágrafo 24, uma entidade avalia a probabilidade de um exfluxo para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é:

(75 % de nada) + (20 % de 1 m) + (5 % de 4 m) = 400 000

40. Quando uma única obrigação estiver a ser mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem ou maioritariamente mais altas ou maioritariamente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será uma quantia mais alta ou mais baixa. Por exemplo, se uma entidade tiver de rectificar uma avaria grave numa fábrica importante que tenha construído para um cliente, a consequência mais provável pode ser a reparação ter sucesso à primeira tentativa por um custo de 1 000, mas é feita uma provisão por uma quantia maior se houver uma oportunidade significativa de que serão necessárias tentativas posteriores.

41. A provisão é mensurada antes dos impostos, porque as consequências fiscais da provisão, e alterações na mesma, são tratadas pela IAS 12.

Riscos e incertezas

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

▼B

43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessária cautela ao fazer julgamentos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou activos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projectados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é então deliberadamente tratado como mais provável do que for realisticamente o caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44. A divulgação das incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio é feita de acordo com o parágrafo 85.b).

Valor presente

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

46. Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo ►**M5** após o período de relato ◄ são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surgem mais tarde. As provisões são por isso descontadas, quando o efeito seja material.

47. A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes dos impostos que reflicta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo. A(s) taxa(s) de desconto não devem) reflectir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.

Acontecimentos futuros

48. Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.

49. Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.

▼B

50. O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando exista evidência objectiva suficiente de que a promulgação da lei é virtualmente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um acontecimento único que proporcionará evidência subjectiva suficiente em todos os casos. É requerida evidência quer do que a legislação vai exigir quer de que a sua promulgação e a sua implementação são virtualmente certas. Em muitos casos evidência objectiva suficiente não existirá até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação esperada de activos

51. Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.

52. Os ganhos na alienação esperada de activos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dê origem à provisão. Em vez disso, uma entidade reconhece ganhos nas alienações esperadas de activos no momento especificado pela Norma que trata dos respectivos activos.

REEMBOLSOS

53. Quando se esperar que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um activo separado. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão.

54. Na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.

55. Algumas vezes, uma entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o dispêndio necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar quantias pagas pela entidade ou pagar directamente as quantias.

56. Na maioria dos casos, a entidade permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão de forma que a entidade teria de liquidar a quantia inteira se a terceira parte deixasse de efectuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, é reconhecida uma provisão para a quantia inteira do passivo e é reconhecido um activo separado pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar o passivo.

57. Nalguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efectuar o pagamento. Em tal caso a entidade não tem nenhum passivo por esses custos não sendo assim incluídos na provisão.

58. Como referido no parágrafo 29., uma obrigação pela qual uma entidade esteja conjunta é solidariamente responsável é um passivo contingente até ao ponto em que seja esperado que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

▼B

ALTERAÇÕES EM PROVISÕES

59. As provisões devem ser revistas ►M5 no fim de cada período de relato ◄ e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

60. Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um custo de empréstimo obtido.

USO DE PROVISÕES

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

62. Somente os dispêndios que se relacionem com a provisão original são contrabalançados com a mesma. Contrabalançar os dispêndios com uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois acontecimentos diferentes.

APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO

Perdas operacionais futuras

63. Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras.

64. As perdas operacionais futuras não satisfazem a definição de passivo do parágrafo 10. e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 14.

65. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos da unidade operacional podem estar em imparidade. Uma entidade testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Contratos onerosos

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

67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os acontecimentos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executórios que não sejam onerosos caem fora do âmbito desta Norma.

68. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.

69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda por imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a IAS 36).

▼B

Reestruturação

70. O que se segue são exemplos de acontecimentos que podem cair na definição de reestruturação:

a) venda ou cessação de uma linha de negócios;

b) o fecho de locais de negócio num país ou região ou a relocalização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;

c) alterações na estrutura de gerência, por exemplo, eliminar um nível de gestão; e

d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da entidade.

71. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 14. sejam satisfeitos. Os parágrafos 72.-83. estabelecem como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

72. Uma obrigação construtiva de reestruturar somente surge quando uma entidade:

a) tenha um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:

i) o negócio ou parte de um negócio em questão,

ii) as principais localizações afectadas,

iii) a localização, função e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela cessação dos seus serviços,

iv) os dispêndios que serão levados a efeito, e

v) quando será implementado o plano; e

b) tenha criado uma expectativa válida nos afectados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afectados por ele.

73. A evidência de que uma entidade tenha começado a implementar um plano de reestruturação será proporcionada, por exemplo, ao desmantelar a fabrica ou ao vender activos ou pelo anúncio público das principais características do plano. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturar somente constitui uma obrigação construtiva para reestruturar se ele for feito de tal maneira e em pormenor suficiente (isto é, estabelecendo as principais características do plano) que dê origem a expectativas válidas em outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a entidade levará a efeito a reestruturação.

74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afectados pelo mesmo, a sua implementação necessita ser planeada para começar logo que possível e ser completada segundo um calendário que torne improváveis alterações significativas ao plano. Se se esperar que haverá uma longa demora antes da reestruturação começar ou que a reestruturação levará um longo tempo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a entidade está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à entidade de alterar os seus planos.

▼B

75. Uma decisão de reestruturação da gerência ou do conselho tomada antes da data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ não conduz a uma obrigação construtiva ►M5 no fim da período de relato ◄ a menos que a entidade tenha, antes da data de ►M5 demonstração da posição financeira ◄:

a) iniciado a implementação do plano de reestruturação; ou

b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afectados pelo mesmo, de forma suficientemente específica para levantar nos mesmos expectativas válidas de que a entidade irá realizar a reestruturação.

Se uma entidade começar a implementar um plano de reestruturação, ou se anunciar as suas principais características àqueles afectados pelo plano, só depois da data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄, é exigida divulgação segundo a IAS 10 *Acontecimentos* ►M5 *após o período de relato* ◄, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas ►M5 que os utentes tomam ◄ com base nas demonstrações financeiras.

76. Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão da gerência, uma obrigação pode resultar de outros acontecimentos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de cessação de emprego, ou com compradores para a venda de uma unidade operacional podem ter sido concluídas sujeitos somente à aprovação do conselho. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a entidade tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 72. forem satisfeitas.

77. Em alguns países, a autoridade final está investida num conselho cujos membros incluem representantes de interesses que não sejam os da gerência (por exemplo, empregados) ou pode ser necessária notificação a tais representantes antes da decisão do conselho ser tomada. Porque uma decisão por tal conselho envolve comunicação a esses representantes, pode resultar numa obrigação construtiva de reestruturar.

78. Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.

79. Mesmo quando uma entidade tenha tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela não pode estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e que haja um acordo vinculativo de venda. Até que haja um acordo vinculativo de venda, a entidade estará em condições de alterar a sua intenção e na verdade terá de tomar uma outra orientação se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for concebida como parte de uma reestruturação, os activos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a IAS 36. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, pode surgir uma obrigação construtiva para as outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.

80. Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que simultaneamente sejam:

a) necessariamente consequentes da reestruturação; e

b) não associados às actividades continuadas da entidade.

▼B

81. Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como:

a) nova formação ou relocalização de pessoal que continua;

b) marketing; ou

c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação ►M5 no fim do período de relato ◄. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

82. Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso como definido no parágrafo 10.

83. Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

DIVULGAÇÃO

84. Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

a) a quantia escriturada no começo e no fim do período;

b) as provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

c) as quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;

d) quantias não usadas revertidas durante o período; e

e) o aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

85. Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de provisão:

a) uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos resultantes;

b) uma indicação das incertezas acerca da quantia ou do momento de ocorrência desses exfluxos. Sempre que necessário para proporcionar informação adequada, uma entidade deve divulgar os principais pressupostos feitos com respeito a acontecimentos futuros, como tratado no parágrafo 48.; e

c) a quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado.

86. A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivo contingente ►M5 no fim do período de relato ◄ uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

a) uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado segundo os parágrafos 36.-52.;

b) uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e

c) a possibilidade de qualquer reembolso.

▼B

87. Ao determinar que provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza dos elementos é suficientemente semelhante para uma única declaração acerca deles de modo a cumprir os requisitos dos parágrafos 85.a) e b) e 86.a) e b). Por conseguinte, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão, quantias relacionadas com garantias de produtos diferentes mas não seria apropriado tratar como uma classe única quantias relacionadas com garantias normais e quantias que estão sujeitas a processos judiciais.

88. Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 84.-86. de uma maneira que mostre a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

89. Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes ►M5 no fim do período de relato ◄ e, quando praticável, uma estimativa dos seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 36.-52.

90. É importante que as divulgações de activos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.

91. Quando qualquer da informação exigida pelos parágrafos 86. e 89. não estiver divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.

92. Em casos extremamente raros, pode esperar-se que a divulgação de alguma ou toda a informação exigida pelos parágrafos 84.-89. prejudique seriamente a posição da entidade numa disputa com outras partes nos assuntos sujeitos a provisão, passivo contingente ou activo contingente. Em tais casos, uma entidade não necessita de divulgar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da questão, juntamente com o facto de que, e a razão por que, a informação não foi divulgada.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

93. O efeito de adoptar esta Norma na sua data de eficácia (ou mais cedo) deve ser relatado como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos do período em que a Norma foi adoptada pela primeira vez. As entidades são encorajadas, mas não se lhes exige, a ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos do período mais cedo apresentado e de refazer a informação comparativa. Se a informação comparativa não for refeita, este facto deve ser divulgado.

94. [Eliminado]

DATA DE EFICÁCIA

95. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a períodos que tenham início antes de 1 de Julho de 1999, ela deve divulgar esse facto.

96. [Eliminado]

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 38

Activos Intangíveis

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas. Esta Norma exige que uma entidade reconheça um activo intangível se, e apenas se, critérios especificados forem satisfeitos. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de activos intangíveis e exige divulgações especificadas acerca de activos intangíveis.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos intangíveis, excepto:

   a) activos intangíveis que estejam no âmbito de outra Norma;

   b) activos financeiros, tal como definidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*;

   c) o reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*); e

   d) dispêndios com o desenvolvimento e extracção de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares.

3. Se uma outra Norma prescrever a contabilização de um tipo específico de activo intangível, uma entidade aplica essa Norma em vez desta Norma. Por exemplo, esta Norma não se aplica a:

   a) activos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso ordinário da actividade empresarial (ver a IAS 2 *Inventários* e a IAS 11 *Contratos de Construção*).

   b) activos por impostos diferidos (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*).

   c) locações que estejam dentro do âmbito da IAS 17 *Locações*.

   d) activos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).

   e) activos financeiros, tal como definidos na IAS 32. O reconhecimento e a mensuração de alguns activos financeiros estão tratados na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, na IAS 28 *Investimentos em Associadas* e na IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.

   f) goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*).

   g) *custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de uma seguradora segundo contratos de seguro no âmbito da IFRS 4 Contratos de Seguro.* A IFRS 4 define os requisitos específicos de divulgação para aqueles custos de aquisição diferidos mas não para aqueles activos intangíveis. Portanto, os requisitos de divulgação nesta Norma aplicam-se a esses activos intangíveis.

▼B

h) activos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

4. Alguns activos intangíveis podem estar contidos numa substância física tal como um disco compacto (no caso de *software* de computadores), documentação legal (no caso de uma licença ou patente) ou filme. Ao determinar se um activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado segundo a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou como um activo intangível segundo esta Norma, a entidade usa o julgamento para avaliar qual o elemento mais significativo. Por exemplo, o *software* de computador de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse *software* específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o *software* não for uma parte integrante do *hardware* respectivo, o *software* de computador é tratado como um activo intangível.

5. Esta Norma aplica-se, entre outras coisas, a dispêndios com publicidade, formação, arranque e actividades de pesquisa e desenvolvimento. As actividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas actividades possam resultar num activo com substância física (por exemplo, num protótipo), o elemento físico do activo é secundário em relação ao seu componente intangível, i.e., o conhecimento incorporado no mesmo.

6. No caso de uma locação financeira, o activo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário contabiliza um activo intangível, detido sob uma locação financeira, de acordo com esta Norma. Os direitos protegidos por acordos de licenciamento de itens tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e *copyrights* são excluídos do âmbito da IAS 17 e caem dentro do âmbito desta Norma.

7. As exclusões do âmbito de uma Norma podem ocorrer se as actividades ou transacções forem tão especializadas que dêem origem a questões contabilísticas que podem necessitar de ser tratadas de uma maneira diferente. Tais questões surgem na contabilização dos dispêndios com a exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, petróleo, gás e depósitos minerais em indústrias extractivas e no caso de contratos de seguro. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios com tais actividades e contratos. Porém, esta Norma aplica-se a outros activos intangíveis usados (tais como *software* de computador), e a outros dispêndios incorridos (tais como custos de arranque), em indústrias extractivas ou por seguradoras.

DEFINIÇÕES

8. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Um *mercado activo* é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

a) os itens negociados no mercado são homogéneos;

b) compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados em qualquer momento; e

▼B

c) os preços estão disponíveis ao público.

▼M12

_____

▼B

Amortização é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo intangível durante a sua vida útil.

Um *activo* é um recurso:

a) controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e

b) do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ após dedução de qualquer amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas a ele inerentes.

Custo é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção, ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRS, por exemplo, a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

Quantia depreciável é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

Desenvolvimento é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

Justo valor de um activo é a quantia pela qual esse activo podia ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

Uma *perda por imparidade* é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede a sua quantia recuperável.

Um *activo intangível* é um activo não monetário identificável sem substância física.

Activos monetários são dinheiros detidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

Pesquisa é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.

O *valor residual* de um activo intangível é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação do activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse na idade e nas condições esperadas no final da sua vida útil.

▼B

Vida útil é:

a) o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou

b) o número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do activo.

Activos intangíveis

9. As entidades gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o *software* de computadores, patentes, *copyrights*, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franchises, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

10. Nem todos os itens descritos no parágrafo 9. satisfazem a definição de um activo intangível, i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros. Se um item que esteja dentro do âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um activo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Porém, se o item for adquirido numa concentração de actividades empresariais, faz parte do *goodwill* reconhecido à data da aquisição (ver parágrafo 68.).

Identificabilidade

▼M12

11. A definição de um activo intangível exige que um activo intangível seja identificável para o distinguir do goodwill. O goodwill reconhecido numa concentração de actividades empresariais é um activo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros activos adquiridos numa concentração de actividades empresariais que não sejam individualmente identificados nem separadamente reconhecidos. Os benefícios económicos futuros podem resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações financeiras.

12. Um activo é identificável se:

a) for separável, i.e., capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo identificável relacionados, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou

b) decorrer de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

▼B

Controlo

13. Uma entidade controla um activo se a entidade tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios. A capacidade de uma entidade de controlar os benefícios económicos futuros de um activo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam imponíveis num tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma outra maneira.

14. O mercado e o conhecimento técnico podem dar origem a benefícios económicos futuros. Uma entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento estiver protegido por direitos legais tais como *copyrights*, uma restrição de acordos de comércio (quando permitido) ou por deveres legais dos empregados de manter a confidencialidade.

15. Uma entidade pode ter uma equipa de pessoal habilitado e pode ser capaz de identificar capacidades incrementais do pessoal que conduzam a benefícios económicos futuros derivados da formação. A entidade pode também esperar que o pessoal continue a pôr as suas capacidades ao dispor da entidade. Porém, geralmente uma entidade não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos futuros provenientes de uma equipa de pessoal habilitado e da formação para que estes itens satisfaçam a definição de um activo intangível. Por uma razão semelhante, é improvável que uma gestão específica ou um talento técnico satisfaça a definição de activo intangível, a menos que esteja protegido por direitos legais para usá-lo e obter dele os benefícios económicos futuros esperados e que também satisfaça as outras partes da definição.

16. Uma entidade pode ter uma carteira de clientes ou uma quota de mercado e esperar que, devido aos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a empresa. Porém, na ausência de direitos legais para proteger, ou de outras formas controlar, o relacionamento com clientes ou a sua fidelidade para com a entidade, a entidade geralmente não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos esperados derivados do relacionamento e fidelização dos clientes para que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, quotas de mercado, relacionamento com clientes e fidelidade dos clientes) satisfaçam a definição de activos intangíveis. Na ausência de direitos legais para proteger os relacionamentos com os clientes, as transacções de troca para os mesmos relacionamentos com os clientes ou outros semelhantes (que não sejam como parte de uma concentração de actividades empresariais) constituem prova de que a entidade está não obstante capacitada para controlar os benefícios económicos futuros esperados que fluam dos relacionamentos com os clientes. Dado que essas transacções de troca também constituem prova de que os relacionamentos com os clientes são separáveis, esses relacionamentos com os clientes satisfazem a definição de activo intangível.

Benefícios económicos futuros

17. Os benefícios económicos futuros que fluem de um activo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar os réditos futuros.

▼B

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

18. O reconhecimento de um item como activo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:

a) a definição de um activo intangível (ver parágrafos 8.-17.); e

b) os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 21.-23.).

Este requisito aplica-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao mesmo.

19. Os parágrafos 25.-32. tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento a activos intangíveis adquiridos separadamente, e os parágrafos 33.-43. tratam da sua aplicação a activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. O parágrafo 44. trata da mensuração inicial dos activos intangíveis adquiridos por meio de subsídio governamental, os parágrafos 45.-47. das trocas de activos intangíveis e os parágrafos 48.-50. do tratamento do *goodwill* gerado internamento. Os parágrafos 51.-67. tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos activos intangíveis gerados internamente.

20. A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um tal activo ou substituições de parte do mesmo. Em conformidade, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenham os futuros benefícios económicos esperados incorporados num activo intangível existente em vez de corresponder à definição de activo intangível e aos critérios de reconhecimento nesta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir os dispêndios subsequentes directamente a um activo intangível em particular em vez de à empresa como um todo. Portanto, apenas raramente os dispêndios subsequentes — dispêndios incorridos após o reconhecimento inicial de um activo intangível adquirido ou após a conclusão de um activo intangível gerado internamente — serão reconhecidos na quantia escriturada de um activo. Consistentemente com o parágrafo 63., os dispêndios subsequentes com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes (sejam comprados externamente ou gerados internamente) são sempre reconhecidos nos lucros ou prejuízos como incorridos. Tal acontece porque um tal dispêndio não pode ser distinguido do dispêndio para desenvolver o negócio como um todo.

21. Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

a) for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e

b) o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

22. Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da gerência do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do activo.

23. Uma entidade usa o julgamento para avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa.

▼B

24. Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.

Aquisição separada

▼M12

25. Normalmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um activo intangível irá reflectir as expectativas acerca da probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados incorporados no activo irão fluir para a entidade. Por outras palavras, a entidade espera que haja um influxo de benefícios económicos, mesmo que haja incerteza quanto à tempestividade ou à quantia do influxo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos separadamente.

▼B

26. Além disso, o custo de um activo intangível adquirido separadamente pode normalmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente assim quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros activos monetários.

27. O custo de um activo intangível adquirido separadamente compreende:

a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e

b) qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.

28. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19) directamente resultantes de levar o activo à sua condição de funcionamento;

b) honorários profissionais resultantes directamente de levar o activo até à sua condição de funcionamento; e

c) custos de testes para concluir se o activo funciona correctamente.

29. Exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um activo intangível são:

a) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);

b) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e

c) custos de administração e outros custos gerais.

30. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um activo intangível cessa quando o activo está na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um activo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse activo. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um activo intangível:

a) os custos incorridos enquanto um activo capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência ainda esteja para ser colocado em uso; e

b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura da produção do activo.

▼B

31. Algumas operações ocorrem em ligação com o desenvolvimento de um activo intangível, mas não são necessárias para colocar o activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações ocasionais podem ocorrer antes ou durante as actividades desenvolvimento. Dado que as operações ocasionais não são necessárias para colocar um activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados de operações ocasionais são reconhecidos imediatamente nos lucros ou prejuízos e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.

▼M1

32. Se o pagamento de um activo intangível for diferido para além do prazo normal de crédito, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período do crédito a não ser que seja capitalizada de acordo com a IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*.

▼B

Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais

▼M12

33. De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, se um activo intangível for adquirido numa concentração de actividades empresariais, o custo desse activo intangível é o seu justo valor à data da aquisição. O justo valor de um activo intangível irá reflectir as expectativas relativas à probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados, incorporados no activo, fluam para a entidade. Por outras palavras, a entidade espera que haja um influxo de benefícios económicos, mesmo que haja incerteza quanto à tempestividade ou à quantia do influxo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais. Se um activo adquirido numa concentração de actividades empresariais for separável ou decorrer de direitos contratuais ou de outros direitos legais, existe informação suficiente para fiavelmente mensurar o justo valor do activo. Assim, o critério da mensuração fiável no parágrafo 21(b) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais.

34. De acordo com esta Norma e com a IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008), uma adquirente reconhece na data da aquisição, separadamente do goodwill, um activo intangível da adquirida, independentemente de o activo ter sido ou não reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais. Isto significa que a adquirente reconhece como um activo separadamente do goodwill um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de activo intangível. Um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso de uma adquirida satisfaz a definição de activo intangível quando:

a) satisfaz a definição de activo; e

b) é identificável, i.e., separável, ou decorre de direitos contratuais ou outros direitos legais.

▼B

Mensuração do justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais

▼M12

35. Se um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais for separável ou decorrer de direitos contratuais ou de outros direitos legais, existe informação suficiente para fiavelmente mensurar o justo valor do activo. Quando, para as estimativas usadas para mensurar o justo valor de um activo intangível, existir uma série de possíveis desfechos com diferentes probabilidades, essa incerteza entra na mensuração do justo valor do activo.

▼M22

36. Um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser separável, mas apenas em conjunto com um contrato relacionado ou um activo ou passivo identificável relacionado. Nestes casos, a adquirente reconhece o activo intangível separadamente do goodwill, mas em conjunto com o item relacionado.

37. A adquirente pode reconhecer um grupo de activos intangíveis complementares como um activo único desde que os activos individuais do grupo tenham vidas úteis semelhantes. Por exemplo, os termos «marca» e «nome de marca» são muitas vezes usados como sinónimos de marcas comerciais e outras marcas. Contudo, os primeiros são termos gerais de marketing que são tipicamente usados para referir um grupo de activos complementares tais como uma marca comercial (ou marca de serviço) e o nome comercial, fórmulas, receitas e especialização tecnológica com ela relacionados.

▼M12

_____

▼B

39. Os preços de mercado cotados num mercado activo proporcionam a estimativa mais fiável do justo valor de um activo intangível (ver também o parágrafo 78.). O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Se os preços correntes de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço da transacção semelhante mais recente pode proporcionar um critério do qual se pode derivar o justo valor, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data à qual o justo valor do activo seja estimado.

▼M22

40. Se não existir mercado activo para um activo intangível, o seu justo valor é a quantia que a entidade teria de pagar, à data da aquisição, pelo activo numa transacção entre partes conhecedoras não relacionadas e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes. Uma entidade pode, por exemplo, aplicar múltiplos, que reflictam as transacções correntes no mercado, aos factores que determinam a rentabilidade do activo (tais como rédito, lucro operacional ou resultados antes dos juros, impostos, depreciação e amortização).

41. As entidades que estão envolvidas na compra e venda de activos intangíveis podem ter desenvolvido técnicas de estimar os seus justos valores indirectamente. Estas técnicas podem ser usadas para a mensuração inicial de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais se o seu objectivo for o de estimar o justo valor e se essas técnicas reflectirem transacções e práticas correntes do sector ao qual o activo pertença. Estas técnicas incluem, por exemplo:

a) o desconto da estimativa de fluxos de caixa líquidos futuros provenientes do activo; ou

▼M22

b) a estimativa dos custos que a entidade evita por ser proprietária do activo intangível e por não ter de:

i) solicitar a sua licença a outra parte numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes (como na abordagem «dispensa de royalty», usando fluxos de caixa líquidos descontados); ou

ii) recriá-lo ou substituí-lo (como na abordagem pelo custo).

▼B

Dispêndio subsequente num projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso adquirido

42. O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento que:

a) se relacione com um projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível; e

b) seja incorrido após a aquisição desse projecto

deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 54.-62.

43. A aplicação dos requisitos dos parágrafos 54.-62. significa que o dispêndio subsequente num projecto de pesquisa ou investigação em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível é:

a) reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de pesquisa;

b) reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de desenvolvimento que não satisfaça os critérios de reconhecimento como activo intangível do parágrafo 57.; e

c) adicionado à quantia escriturada do projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido se for dispêndio de desenvolvimento que satisfaça os critérios de reconhecimento do parágrafo 57.

Aquisição por meio de um subsídio governamental

44. Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio governamental. Isto pode acontecer quando um governo transferir ou imputar a uma entidade activos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos. De acordo com a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais*, uma entidade pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o activo intangível como o subsídio. Se uma entidade escolher não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, a entidade reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal (o outro tratamento permitido pela IAS 20) mais qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

▼B

Trocas de activos

45. Um ou mais activos intangíveis podem ser adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se simplesmente a uma troca de um activo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal activo intangível é mensurado pelo justo valor a não ser que a) a transacção da troca careça de substância comercial ou b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

46. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:

a) a configuração (i.e., risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou

b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pelas alterações na transacção como resultado da troca; e

c) a diferença na alínea a) ou b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

47 O parágrafo 21.b) especifica que uma condição para o reconhecimento de um activo intangível é que o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado. O justo valor de um activo intangível para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou b) as probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo possam ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor. Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

***Goodwill* gerado internamente**

48. O *goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como um activo.

▼B

49. Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como contribuindo para o *goodwill* gerado internamente. O *goodwill* gerado internamente não é reconhecido como activo porque não é um recurso identificável (i.e., não é separável nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser fiavelmente mensurado pelo custo.

50. As diferenças entre o valor de mercado de uma entidade e a quantia escriturada dos seus activos líquidos identificáveis em qualquer momento podem captar uma série de factores que afectem o valor da entidade. Contudo, tais diferenças não representam o custo dos activos intangíveis controlados pela entidade.

Activos intangíveis gerados internamente

51. Por vezes, é difícil avaliar se um activo intangível 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. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o goodwill da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia-a-dia.

Por isso, além de se conformar com os requisitos gerais do reconhecimento e mensuração inicial de um activo intangível, uma entidade aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 52.-67. a todos os activos intangíveis gerados internamente.

52. Para avaliar se um activo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do activo em:

a) uma fase de pesquisa; e

b) uma fase de desenvolvimento.

Se bem que os termos «pesquisa» e «desenvolvimento» estejam definidos, os termos «fase de pesquisa» e «fase de desenvolvimento» têm um sentido mais amplo para a finalidade desta Norma.

53. Se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projecto interno para criar um activo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projecto como se fosse incorrido somente na fase de pesquisa.

Fase de pesquisa

54. Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.

55. Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

▼B

56. Exemplos de actividades de pesquisa são:

a) actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;

b) a procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;

c) a procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

d) a formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de desenvolvimento

57. Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

a) a viabilidade técnica de concluir o activo intangível afim de que esteja disponível para uso ou venda.

b) a sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo.

c) a sua capacidade de usar ou vender o activo intangível.

d) a forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível.

e) a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível.

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

58. Na fase de desenvolvimento de um projecto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e demonstrar que o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Tal acontece porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

59. Exemplos das actividades de desenvolvimento são:

a) a concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;

b) a concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;

c) a concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e

d) a concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

60. Para demonstrar como um activo intangível gerará benefícios económicos futuros prováveis, uma entidade avalia os futuros benefícios económicos a serem recebidos do activo usando os princípios da IAS 36 *Imparidade de Activos*. Se o activo gerar benefícios económicos apenas em combinação com outros activos, a entidade aplica o conceito de unidades geradoras de caixa tal como definido na IAS 36.

▼B

61. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um activo intangível pode ser demonstrada por, por exemplo, um plano empresarial que mostre os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da entidade para assegurar esses recursos. Em alguns casos, uma entidade demonstra a disponibilidade de financiamento externo pela obtenção de uma indicação do mutuante da sua vontade de financiar o plano.

62. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar *copyrights* ou licenças ou para desenvolver *software* de computadores.

63. As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis.

64. Dispêndios com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância gerados internamente não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como activos intangíveis.

Custo de um activo intangível gerado internamente

65. O custo de um activo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 24. é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 21., 22. e 57. O parágrafo 71. proíbe a reposição de dispêndio anteriormente reconhecido como um gasto.

66. O custo de um activo intangível gerado internamente compreende todos os custos directamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o activo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

a) os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos ao gerar o activo intangível;

b) os custos dos benefícios dos empregados (tal como definido na IAS 19) resultantes da geração do activo intangível;

c) as taxas de registo de um direito legal; e

d) a amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o activo intangível.

A IAS 23 especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

67. O que se segue não são componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:

a) os dispêndios com vendas, administrativos e outros gastos gerais a menos que estes dispêndios possam ser directamente atribuídos à preparação do activo para uso;

b) ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o activo atingir o desempenho planeado; e

▼B

c) dispêndios com a formação do pessoal para operar o activo.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 65.

Uma entidade está a desenvolver um novo processo de produção. Durante 20X5, os dispêndios incorridos foram 1 000 UM ([a]), das quais 900 UM foram incorridas antes de 1 de Dezembro de 20X5 e 100 UM foram incorridas entre 1 de Dezembro de 20X5 e 31 de Dezembro de 20X5. A entidade é capaz de demonstrar que, em 1 de Dezembro de 20X5, o processo de produção satisfazia os critérios de reconhecimento como um activo intangível. A quantia recuperável do *know-how* incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 500 UM.

No fim de 20X5, o processo de produção é reconhecido como um activo intangível por um custo de 100 UM (dispêndio incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram satisfeitos, isto é, 1 de Dezembro de 20X5). O dispêndio de 900 UM incorrido antes de 1 de Dezembro de 20X5 foi reconhecido como um gasto porque os critérios de reconhecimento não foram satisfeitos até 1 de Dezembro de 20X5. Este dispêndio não faz parte do custo do processo de produção reconhecido ►**M5** *na demonstração da posição financeira* ◄.

Durante 20X6, o dispêndio incorrido foi de 2 000 UM. No fim de 20X6, a quantia recuperável do know-how incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 1 900 UM.

No fim de 20X6, o custo do processo de produção é de 2.100 UM (dispêndio de 100 UM reconhecido no fim de 20X5 mais dispêndio de 2 000 UM reconhecido em 20X6). A entidade reconhece uma perda por imparidade de 200 UM para ajustar a quantia escriturada do processo antes da perda por imparidade (2 100 UM) à sua quantia recuperável (1 900 UM). Esta perda por imparidade será revertida num período subsequente se os requisitos da IAS 36 para a reversão de uma perda por imparidade forem satisfeitos.

([a]) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias».

RECONHECIMENTO DE UM GASTO

▼M12

68. O dispêndio com um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido a menos que:

a) faça parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 18–67); ou

b) o item seja adquirido numa concentração de actividades empresariais e não possa ser reconhecido como um activo intangível. Se for este o caso, ele faz parte da quantia reconhecida como goodwill à data de aquisição (ver a IFRS 3).

▼M8

69. Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas não é adquirido ou criado qualquer activo intangível ou outro activo que possa ser reconhecido. No caso do fornecimento de bens, a entidade reconhece tal dispêndio como um gasto quando tem o direito de acesso a esses bens. No caso da prestação de serviços, a entidade reconhece o dispêndio como um gasto quando recebe os serviços. Por exemplo, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for incorrido (ver parágrafo 54), excepto quando for adquirido como parte de uma concentração de actividades empresariais. Outros exemplos de dispêndio que seja reconhecido como um gasto quando for incorrido incluem:

▼B

a) dispêndio com actividades de arranque (i.e., custos de arranque), a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com a IAS 16. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio (i.e., custos pré-abertura) ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos produtos ou processos (i.e., custos pré-operacionais).

b) dispêndios com actividades de formação.

▼M8

c) o dispêndio com actividades de publicidade e promocionais (incluindo catálogos de venda por correspondência).

▼B

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

▼M8

69.A. Uma entidade tem o direito de acesso aos bens quando estão na sua posse. Do mesmo modo, tem o direito de acesso aos bens quando forem produzidos por um fornecedor em conformidade com os termos de um contrato de fornecimento e a entidade puder exigir a sua entrega em contrapartida de um pagamento. Os serviços são recebidos quando forem prestados por um prestador em conformidade com um contrato de prestação à entidade e não quando a entidade os utilizar para prestar outro serviço, por exemplo, para entregar um anúncio a clientes.

70. O parágrafo 68 não exclui a possibilidade de uma entidade reconhecer um pré-pagamento como um activo quando o pagamento dos bens for feito antes de a entidade obter o direito de acesso a esses bens. Do mesmo modo, o parágrafo 68 não exclui a possibilidade de uma entidade reconhecer um pré-pagamento como um activo quando o pagamento dos serviços for efectuado antes de a entidade receber esses serviços.

▼B

Gastos passados a não serem reconhecidos como um activo

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

▼B

MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

72. Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 74. ou o modelo de reavaliação do parágrafo 75. como sua política contabilística. Se um activo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros activos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado activo para esses activos.

73. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Os itens de uma classe de activos intangíveis são simultaneamente revalorizados para evitar revalorizações selectivas de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que representem uma mistura de custos e de valores em datas diferentes.

Modelo do custo

74. Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização

75. Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que seja o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Para a finalidade de revalorizações segundo esta Norma, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado activo. As revalorizações devem ser feitas com tal regularidade que na data ►**M5** da demonstração da posição financeira ◄ a quantia escriturada do activo não difira materialmente do seu justo valor.

76. O modelo de revalorização não permite:

a) a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos; ou

b) o reconhecimento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o custo.

77. O modelo de revalorização é aplicado depois de um activo ter sido inicialmente reconhecido pelo seu custo. Porém, se apenas parte do custo de um activo intangível for reconhecido como um activo porque o activo só satisfez os critérios de reconhecimento a meio do seu processo de fabrico (ver parágrafo 65.), o modelo de revalorização pode ser aplicado ao total desse activo. Além disso, o modelo de revalorização pode ser aplicado a um activo intangível que tenha sido recebido por meio de um subsídio governamental e reconhecido por uma quantia nominal (ver parágrafo 44.).

78. Não é vulgar que exista um mercado activo com as características descritas no parágrafo 8. para um activo intangível, se bem que isto possa acontecer. Por exemplo, em algumas jurisdições, pode existir um mercado activo para licenças de táxis livremente transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção. Contudo, pode não existir um mercado activo para marcas, cabeçalhos de jornais, direitos de editar músicas e filmes, patentes ou marcas comerciais, porque cada um de tais activos é único. Além disso, se bem que activos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais, sendo as transacções relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um activo pode não proporcionar evidência suficiente do justo valor de um outro. Além disso, os preços não estão muitas vezes disponíveis publicamente.

▼B

79. A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos activos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessária uma revalorização adicional. Alguns activos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais. Tais frequentes revalorizações são desnecessárias para activos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.

80. Se um activo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização é ou:

a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada; ou

b) eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo e a quantia líquida reexpressa como a quantia revalorizada do activo.

81. Se um activo intangível numa classe de activos intangíveis revalorizados não puder ser revalorizado porque não há qualquer mercado activo para esse activo, o activo deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização e perdas por imparidade acumuladas.

82. Se o justo valor de um activo intangível revalorizado já não puder ser determinado com referência a um mercado activo, a quantia escriturada do activo deve ser a sua quantia revalorizada à data da última revalorização com referência ao mercado activo menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

83. O facto de já não existir um mercado activo para um activo intangível revalorizado pode indicar que o activo pode estar com imparidade e que ele necessita de ser testado de acordo com a IAS 36.

84 Se o justo valor do activo puder ser determinado com referência a um mercado activo numa data de mensuração subsequente, o modelo de revalorização é aplicado a partir dessa data.

►M5 85. Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser reconhecido em outro rendimento integral e acumulado no capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. Contudo, ◄ o aumento deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos lucros ou prejuízos.

86. Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos. ►M5 Contudo, a diminuição deve ser reconhecida em outro rendimento integral até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo. A diminuição reconhecida em outro rendimento integral reduz a quantia acumulada no capital próprio com o título de excedente de revalorização. ◄

▼B

87. O excedente de revalorização acumulado incluído no capital próprio só pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o excedente for realizado. O excedente total pode ser realizado pela retirada ou pela alienação do activo. Contudo, uma parte do excedente pode ser realizada quando o activo for usado pela entidade; nesse caso, a quantia do excedente realizada seria a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico do activo. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita ►M5 através dos lucros ou prejuízos ◄.

VIDA ÚTIL

88. Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um activo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil. Um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere influxos de caixa líquidos para a entidade.

89. A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil. Um activo intangível com uma vida útil finita é amortizado (ver parágrafos 97.-106.), e um activo intangível com uma vida útil indefinida não o é (ver parágrafos 107.-110.). Os Exemplos Ilustrativos que acompanham esta Norma ilustram a determinação da vida útil para diferentes activos intangíveis, e a contabilização subsequente para esses activos com base nas determinações da vida útil.

90. Muitos factores são considerados na determinação da vida útil de um activo intangível, incluindo:

a) o uso esperado do activo por parte da entidade e se o activo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;

b) os ciclos de vida típicos para o activo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de activos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;

c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;

d) a estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo;

e) acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;

f) o nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do activo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;

g) o período de controlo sobre o activo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas; e

h) se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.

▼B

91. O termo «indefinida» não significa «infinita». A vida útil de um activo intangível reflecte apenas o nível de dispêndio de manutenção futuro exigido para manter o activo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do activo, e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. Uma conclusão de que a vida útil de um activo intangível é indefinida não deve depender do dispêndio futuro planeado para além do exigido para manter o activo nesse padrão de desempenho.

92. Dada a história de rápidas alterações na tecnologia, o *software* de computadores e muitos outros activos intangíveis são susceptíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta.

93. A vida útil de um activo intangível pode ser muito longa ou mesmo indefinida. A incerteza justifica estimar a vida útil de um activo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.

▼M12

94. A vida útil de um activo intangível que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o activo. Se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível deve incluir o(s) período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo. A vida útil de um direito readquirido reconhecido como activo intangível numa concentração de actividades empresariais é o restante período contratual do contrato no qual o direito foi concedido e não incluirá períodos de renovação.

▼B

95. Podem existir tanto factores legais como económicos que influenciem a vida útil de um activo intangível. Os factores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos pela entidade. Os factores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes factores.

96. A existência dos seguintes factores, entre outros, indica que uma entidade deveria ser capaz de renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem um custo significativo:

a) há evidência, possivelmente baseada na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender do consentimento de terceiros, isto inclui evidência de que os terceiros darão o seu consentimento;

b) há evidência de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão satisfeitas; e

c) o custo da renovação para a entidade não é significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação.

Se o custo da renovação for significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação, o custo de «renovação» representa, em substância, o custo de aquisição de um novo activo intangível à data de renovação.

▼B

ACTIVOS INTANGÍVEIS COM VIDAS ÚTEIS FINITAS

Período de amortização e método de amortização

97. A quantia depreciável de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso, i.e., quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida pela gerência. A amortização deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 e a data em que o activo for desreconhecido. O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha recta. O custo de amortização em cada período deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos a menos que esta ou outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro activo.

▼M8

98. Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método degressivo e o método da unidade de produção. O método usado é seleccionado na base do modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo e é aplicado consistentemente de período a período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses futuros benefícios económicos.

▼B

99. A amortização é normalmente reconhecida nos lucros ou prejuízos. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela produção de outros activos. Neste caso, o custo de amortização constitui parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de activos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários (ver IAS 2 *Inventários*).

Valor residual

100. O valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero a menos que:

a) haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil; ou

b) haja um mercado activo para o activo e:

i) o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e

ii) seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

101. A quantia depreciável de um activo com uma vida útil finita é determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o activo intangível antes do fim da sua vida económica.

▼B

102. Uma estimativa do valor residual de um activo baseia-se na quantia recuperável resultante da alienação usando os preços prevalecentes à data da estimativa para a venda de um activo semelhante que tenha atingido o final da sua vida útil e que tenha funcionado em condições semelhantes àquelas em que o activo será utilizado. O valor residual é revisto pelo menos no final de cada ano financeiro. De acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros,* uma alteração no valor residual do activo é contabilizada como alteração numa estimativa contabilística.

103. O valor residual de um activo intangível pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o débito de amortização do activo é zero a não ser e até que o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

Revisão do período de amortização e do método de amortização

104. O período de amortização e o método de amortização para um activo intangível com uma vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um activo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a IAS 8.

105. Durante a vida de um activo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil é desapropriada. Por exemplo, o reconhecimento de uma perda por imparidade pode indicar que o período de amortização deve ser alterado.

106. Com o decorrer do tempo, o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para uma entidade provenientes de um activo intangível pode alterar-se. Por exemplo, pode tornar-se evidente que um método de amortização de saldo decrescente seja apropriado e não um método de linha recta. Um outro exemplo é se o uso dos direitos representados por uma licença é diferido dependendo de acção sobre outros componentes do plano de negócio. Neste caso, os benefícios económicos que fluem do activo só podem vir a ser recebidos em períodos mais tardios.

ACTIVOS INTANGÍVEIS COM VIDAS ÚTEIS INDEFINIDAS

107. Um activo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado.

108. De acordo com a IAS 36, a uma entidade é exigido que teste a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada

a) anualmente; e

b) sempre que haja uma indicação de que o activo intangível pode estar com imparidade.

▼B

Revisão da avaliação da vida útil

109. A vida útil de um activo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse activo. Se assim não for, a alteração na avaliação da vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística em conformidade com a IAS 8.

110. De acordo com a IAS 36, a reavaliação da vida útil de um activo intangível como finita em vez de indefinida é um indicador de que o activo pode estar com imparidade. Como resultado, a entidade testa a imparidade do activo comparando a sua quantia recuperável, determinada de acordo com a IAS 36, com a sua quantia escriturada, e reconhecendo qualquer excesso da quantia escriturada em relação à quantia recuperável como uma perda por imparidade.

RECUPERABILIDADE DA QUANTIA ESCRITURADA — PERDAS POR IMPARIDADE

111. Para determinar se um activo intangível está com imparidade, uma entidade aplica a IAS 36. Esta Norma explica quando e como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte uma perda por imparidade.

RETIRADAS E ALIENAÇÕES

112. Um activo intangível deve ser desreconhecido:

a) no momento da alienação; ou

b) quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

113. O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um activo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do activo. Deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos quando o activo for desreconhecido (a menos que a IAS 17 o exija de outra forma numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

114. A alienação de um activo intangível pode ocorrer numa variedade de formas (p. ex., por celebração de uma locação financeira ou por doação). Ao determinar a data da alienação desse activo, uma entidade aplica os critérios da IAS 18 *Rédito* para reconhecer o rédito da venda de bens. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda e relocação.

115. Se de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 21 uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo o custo de uma substituição de parte de um activo intangível, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação de qual o custo da parte substituída no momento em que foi adquirida ou gerada internamente.

▼M12

115.A. No caso de um direito readquirido numa concentração de actividades empresariais, se o direito for subsequentemente reemitido (vendido) a terceiros, a quantia escriturada relacionada, se houver, deve ser usada para determinar o ganho ou perda com a reemissão.

▼B

116. A retribuição recebível pela alienação de um activo intangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do activo intangível for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a IAS 18 reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.

117. A amortização de um activo intangível com uma vida útil finita não cessa quando o activo intangível já não for usado, a não ser que o activo tenha sido totalmente depreciado ou esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5.

DIVULGAÇÃO

Geral

118. Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

a) se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;

b) os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;

c) a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;

d) os itens de cada linha da ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;

e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:

i) adições, indicando separadamente as adições provenientes de desenvolvimento interno, as adquiridas separadamente e as adquiridas através de concentrações de actividades empresariais,

ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações,

iii) aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações segundo os parágrafos 75., 85. e 86. e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas ►**M5** em outro rendimento integral ◄ de acordo com a IAS 36 (se existirem),

iv) perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos durante o período de acordo com a IAS 36 (se houver),

v) perdas por imparidade revertidas nos lucros ou prejuízos durante o período de acordo com a IAS 36 (se houver),

vi) qualquer amortização reconhecida durante o período,

▼B

vii) diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para a moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade, e

viii) outras alterações na quantia escriturada durante o período.

119. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Exemplos de classes separadas podem incluir:

a) (nomes de) marcas comerciais;

b) cabeçalhos e títulos de publicações;

c) software de computadores;

d) licenças e franquias;

e) *copyrights*, patentes e outros direitos de propriedade industrial, direitos de serviços e operacionais;

f) receitas, fórmulas, modelos, concepções e protótipos; e

g) activos intangíveis em desenvolvimento.

As classes mencionadas acima são desagregadas (agregadas) em classes mais pequenas (maiores) se isto resultar em informação mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras.

120. Uma entidade deve divulgar informação sobre activos intangíveis com imparidade de acordo com a IAS 36 adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 118.e)iii)-v).

121. A IAS 8 exige de uma entidade a divulgação da natureza e da quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito material no período corrente ou que se espere que venha a ter um efeito material nos períodos posteriores. Tais divulgações podem surgir de alterações:

a) na avaliação da vida útil de um activo intangível;

b) no método de amortização; ou

c) em valores residuais.

122. Uma entidade deve também divulgar:

a) para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;

b) uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja material para as demonstrações financeiras da entidade;

c) para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio governamental e inicialmente reconhecidos pelo justo valor (ver parágrafo 44.):

i) o justo valor inicialmente reconhecido para estes activos,

▼B

ii) a sua quantia escriturada, e

iii) se são mensurados após o reconhecimento segundo o modelo de custo ou o modelo de revalorização;

d) a existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos;

e) a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

123. Quando uma entidade descrever o(s) factor(es) que desempenhou (aram) um papel significativo na determinação de que a vida útil de um activo intangível é indefinida, a entidade considera a lista de factores do parágrafo 90.

Activos intangíveis mensurados após reconhecimento usando o modelo de revalorização

124. Se activos intangíveis forem contabilizados por quantias revalorizadas, uma entidade deve divulgar o seguinte:

a) por classe de activos intangíveis:

i) a data de eficácia da revalorização;

ii) a quantia escriturada de activos intangíveis revalorizados; e

iii) a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento usando o modelo de custo no parágrafo 74.;

b) a quantia do excedente de revalorização relacionada com activos intangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas; e

c) os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos activos.

125. Pode ser necessário agregar as classes de activos revalorizados em classes maiores para finalidades de divulgação. Porém, as classes não são agregadas se isto resultar na combinação de uma classe de activos intangíveis que inclua quantias mensuradas tanto segundo o modelo de custo como o de revalorização.

Dispêndios de pesquisa e desenvolvimento

126. Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.

127. O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento compreende todo o dispêndio que seja directamente atribuível a actividades de pesquisa ou desenvolvimento (ver parágrafos 66. e 67. para orientação sobre o tipo de dispêndio a incluir para a finalidade do requisito de divulgação no parágrafo 126.).

Outras informações

128. Uma entidade é encorajada, mas não se lhe exige, a divulgar a informação seguinte:

a) uma descrição de qualquer activo intangível inteiramente amortizado que ainda esteja em uso; e

▼B

b) uma breve descrição de activos intangíveis significativos controlados pela entidade mas não reconhecidos como activos porque não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma ou porque foram adquiridos ou gerados antes de a versão da IAS 38 *Activos Intangíveis* emitida em 1998 ter entrado em vigor.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA

▼M12

_____

130. Uma entidade deve aplicar esta Norma:

▼B

a) à contabilização de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004; e

b) à contabilização de todos os outros activos intangíveis prospectivamente a partir do início do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004. Assim, a entidade não deve ajustar a quantia escriturada dos activos intangíveis reconhecidos nessa data. Contudo, a entidade deve, nessa data, aplicar esta Norma para reavaliar as vidas úteis desses activos intangíveis. Se, como resultado dessa reavaliação, a entidade alterar a sua avaliação da vida útil de um activo, essa alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.

130.A. As entidades deverão aplicar as emendas do parágrafo 2. aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar a IFRS 6 a um período anterior, essas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M5

130.B. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 85, 86 e 118(e)(iii). Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M22

130.C. A IFRS 3 (conforme revista em 2008) emendou os parágrafos 12, 33–35, 68, 69, 94 e 130, eliminou os parágrafos 38 e 129 e adicionou o parágrafo 115A. O documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009 emendou os parágrafos 36 e 37. Uma entidade deve aplicar estas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Portanto, as quantias reconhecidas de activos intangíveis e goodwill relativos a concentrações de actividades empresariais anteriores não devem ser ajustadas. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, deve aplicar as emendas a esse período anterior e divulgar esse facto.

▼M8

130.D. Os parágrafos 69, 70 e 98 foram alterados e o parágrafo 69A foi adicionado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼M22

130.E. O documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009 emendou os parágrafos 40 e 41. Uma entidade deve aplicar estas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼B

Trocas de activos semelhantes

131. O requisito dos parágrafos 129. and 130.b) relativo à aplicação prospectiva desta Norma significa que se uma troca de activos for mensurada antes da data de eficácia desta Norma com base na quantia escriturada do activo cedido, a entidade não reexpressa a quantia escriturada do activo adquirido para reflectir o seu justo valor na data da aquisição.

Aplicação antecipada

132. As entidades às quais se aplica o parágrafo 130. são encorajadas a aplicar os requisitos desta Norma antes das datas de eficácia especificadas no parágrafo 130. Contudo, se uma entidade aplicar esta Norma antes dessas datas de eficácia, deve também aplicar a IFRS 3 e a IAS 36 (tal como revista em 2004) ao mesmo tempo.

RETIRADA DA IAS 38 (EMITIDA EM 1998)

133. Esta Norma substitui a IAS 38 *Activos Intangíveis* (emitida em 1998).

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 39

Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é estabelecer princípios para reconhecer e mensurar activos financeiros, passivos financeiros e alguns contratos de compra ou venda de itens não financeiros. Os requisitos para apresentar informações acerca de instrumentos financeiros estão desenvolvidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação.* Os requisitos para divulgar informações acerca de instrumentos financeiros estão tratados na IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros excepto:

a) os interesses em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos que sejam contabilizados segundo a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, a IAS 28 *Investimentos em Associadas* ou a IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*. Contudo, as entidades devem aplicar esta Norma a um interesse numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto que, de acordo com a IAS 27, a IAS 28 ou a IAS 31, seja contabilizado segundo esta Norma. As entidades também devem aplicar esta Norma a derivados de um interesse numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto a não ser que o derivado satisfaça a definição de um instrumento de capital próprio da entidade contida na IAS 32.

b) *direitos e obrigações relativos a locações às quais se aplica a IAS 17 Locações.* Contudo:

i) as contas a receber de locações reconhecidas por um locador estão sujeitas às disposições de desreconhecimento e de imparidade desta Norma (ver parágrafos 15.-37., 58., 59., 63.-65. e Apêndice A parágrafos AG36-AG52 e AG84-AG93),

ii) as contas a pagar de locações financeiras reconhecidas por um locatário estão sujeitas às disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 39.-42. e Apêndice A parágrafos AG57-AG63), e

iii) os derivados que estejam embutidos em locações estão sujeitos às disposições desta Norma sobre derivados embutidos (ver parágrafos 10.-13. e Apêndice A parágrafos AG27-AG33);

c) direitos e obrigações dos empregadores segundo planos de benefícios dos empregados, aos quais se aplica a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*;

▼M6

d) instrumentos financeiros emitidos pela entidade que satisfaça a definição de instrumento de capital próprio estabelecida na IAS 32 (incluindo opções e *warrants*) ou que devam ser classificadas como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32. Contudo, o detentor de tais instrumentos de capital próprio deve aplicar esta Norma a esses instrumentos, a não ser que satisfaçam a excepção indicada na alínea (a) atrás;

▼B

e) direitos e obrigações decorrentes de i) um contrato de seguro definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*, excepto os direitos e obrigações de um emitente decorrentes de um contrato de seguro que respeite a definição de um contrato de garantia financeira contida no parágrafo 9, ou (ii) um contrato abrangido pelo âmbito da IFRS 4 por conter uma característica de participação discricionária. Contudo, esta Norma aplica-se a um derivado que esteja embutido num contrato no âmbito da IFRS 4 se o derivado não for em si mesmo um contrato dentro do âmbito da IFRS 4 (ver parágrafos 10-13 e parágrafos AG27-AG33 do Apêndice A desta Norma). Além disso, caso um emitente de contratos de garantia financeira tenha estabelecido previamente de modo explícito que considera esses contratos como contratos de seguro e caso tenha utilizado a contabilização aplicável aos contratos de seguro, o emitente poderá decidir aplicar quer esta Norma quer a IFRS 4 a esses contratos de garantia financeira (ver parágrafos AG4 e AG4A). O emitente poderá tomar essa decisão contrato a contrato, sendo cada uma dessas decisões irrevogável;

▼M12

_____

▼M22

g) qualquer contrato *forward* celebrado entre uma adquirente e um accionista vendedor com vista a comprar ou vender uma adquirida, do qual resultará uma concentração de actividades empresariais numa data de aquisição futura. O prazo do contrato *forward* não deve exceder um período razoável normalmente necessário para obter qualquer aprovação necessária e para concluir a transacção;

▼B

h) compromissos de empréstimo que não sejam os compromissos de empréstimo descritos no parágrafo 4. Um emitente de compromissos de empréstimo deve aplicar a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* aos compromissos de empréstimo não abrangidos pelo âmbito desta Norma. No entanto, todos os compromissos de empréstimo estão sujeitos às disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 15.-42. e parágrafos AG36-AG63 do Apêndice A);

i) instrumentos financeiros, contratos e obrigações segundo transacções de pagamento com base em acções aos quais se aplica a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções, com a excepção de contratos dentro do âmbito dos parágrafos 5.-7. desta Norma, aos quais se aplica esta Norma;

j) direitos a pagamentos para reembolsar a entidade pelo dispêndio que tem de fazer para liquidar um passivo que ela reconhece como uma provisão de acordo com a IAS 37, ou relativamente ao qual, num período anterior, ela reconheceu uma provisão de acordo com a IAS 37.

3. [Eliminado]

4. Encontram-se dentro do âmbito desta Norma os seguintes compromissos de empréstimo:

a) os compromissos de empréstimo que a entidade designa como passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos. Uma entidade que tenha uma prática passada de vender os activos resultantes dos seus compromissos de empréstimo pouco tempo depois da sua origem deve aplicar esta Norma a todos os seus compromissos de empréstimo da mesma classe;

▼B

b) os compromissos de empréstimo que podem ser liquidados de forma líquida em dinheiro ou entregando ou emitindo outro instrumento financeiro. Estes compromissos de empréstimo constituem derivados. Um compromisso de empréstimo não é considerado como estando liquidado de forma líquida meramente porque o empréstimo é pago em prestações (por exemplo, um empréstimo hipotecário para construção que seja pago em prestações em função do progresso da construção);

c) os compromissos que proporcionam um empréstimo a uma taxa de juro inferior à do mercado. A alínea d) do parágrafo 47. especifica a mensuração subsequente de passivos decorrentes destes compromissos de empréstimo.

5. Esta Norma deve ser aplicada àqueles contratos de compra ou venda de um item não financeiro que possam ser liquidados de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, à excepção dos contratos celebrados e que continuam a estar detidos para recebimento ou entrega de um item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade.

6. Existem várias formas pelas quais um contrato de compra ou venda de um item não financeiro pode ser liquidado de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros. Nestas incluem-se:

a) quando os termos do contrato permitem a qualquer das partes a liquidação de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros;

b) quando a capacidade de liquidar de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, não está explícita nos termos do contrato, mas a entidade tem uma prática de liquidação de forma líquida de contratos similares em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros (quer seja com a contraparte, mediante a celebração de contratos de compensação, quer a venda do contrato antes de este ser exercido ou da sua expiração);

c) quando, para contratos similares, a entidade tem uma prática de aceitar a entrega do subjacente e vendê-lo num curto período após a entrega com a finalidade de gerar lucro com as flutuações de curto prazo no preço ou na margem do negociante; e

d) quando o item não financeiro que é o objecto do contrato é imediatamente convertível em dinheiro.

Um contrato ao qual se apliquem as alíneas b) ou c) não se celebra com a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade, e, por conseguinte, está dentro do âmbito desta Norma. Outros contratos aos quais se aplica o parágrafo 5. são avaliados para determinar se foram celebrados e se continuam a estar detidos para a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade e, por conseguinte, se cabem no âmbito desta Norma.

▼B

7. Uma opção subscrita de compra ou venda de um item não financeiro que possa ser liquidada de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, de acordo com o parágrafo 6. alínea a) ou d) encontra-se dentro do âmbito desta Norma. Tal contrato não se pode celebrar com a finalidade de receber ou entregar o item não financeiro de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade.

DEFINIÇÕES

8. Os termos definidos na IAS 32 são usados nesta Norma com os significados especificados no parágrafo 11. da IAS 32. A IAS 32 define os seguintes termos:

— instrumento financeiro

— activo financeiro

— passivo financeiro

— instrumento de capital próprio

e proporciona orientação sobre a aplicação dessas definições.

▼M8

9. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

▼B

Definição de um derivado

Um derivado é um instrumento financeiro ou outro contrato dentro do âmbito desta Norma (ver parágrafos 2.-7.) com todas as três características seguintes:

a) o seu valor altera-se em resposta à alteração numa taxa de juro, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou taxas, notação de crédito ou índice de crédito ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma das partes do contrato (por vezes denominada «subjacente»);

b) não é necessário qualquer investimento líquido inicial ou um investimento líquido inicial que seja inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos factores de mercado; e

c) é liquidado numa data futura.

Definições de quatro categorias de instrumentos financeiros

Um *activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos* é um activo financeiro ou um passivo financeiro que satisfaz qualquer das seguintes condições.

▼M8

a) Está classificado como detido para negociação. Um activo financeiro ou passivo financeiro está classificado como detido para negociação se:

(i) for adquirido ou incorrido principalmente para a finalidade de o vender ou de o recomprar num prazo próximo;

▼M8

(ii) fizer parte, aquando do reconhecimento inicial, de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que são geridos em conjunto e para os quais existe evidência de um modelo real recente de tomada de lucros a curto prazo; ou

(iii) for um derivado (excepto no caso de um derivado que seja um contrato de garantia financeira ou um instrumento de cobertura designado e eficaz).

▼B

b) No momento do reconhecimento inicial ele é designado pela entidade pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos. Uma entidade só poderá usar esta designação quando for permitido pelo parágrafo 11A, ou quando tal resultar em informação mais relevante, porque ou

i) elimina ou reduz significativamente uma inconsistência na mensuração ou no reconhecimento (por vezes, denominada «uma falta de balanceamento contabilística») que de outra forma resultaria da mensuração de activos ou passivos ou do reconhecimento de ganhos e perdas sobre os mesmos em diferentes bases, ou

ii) um grupo de activos financeiros, passivos financeiros ou ambos é gerido e o seu desempenho avaliado numa base de justo valor, de acordo com uma estratégia documentada de gestão do risco ou de investimento, e a informação sobre o grupo é fornecida internamente ao pessoal-chave da gerência da entidade nessa base (tal como definido na IAS 24 Divulgações de Partes Relacionadas (revista em 2003)), por exemplo, o órgão de direcção e o director executivo da entidade.

Na IFRS 7, os parágrafos 9.-11. e B4 exigem que a entidade proporcione divulgações acerca dos activos financeiros e passivos financeiros que designou pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, incluindo a forma como satisfez estas condições. Relativamente aos instrumentos que se qualificam de acordo com a alínea ii) atrás, essa divulgação inclui uma descrição narrativa de como a designação pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos é consistente com a estratégia documentada da entidade de gestão do risco ou de investimento.

Os investimentos em instrumentos de capital próprio que não tenham um preço de mercado cotado num mercado activo, e cujo justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade (ver parágrafo 46.c) e Apêndice A parágrafos AG80 e AG81), não devem ser designados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos.

É de notar que os parágrafos 48., 48.A, 49. e Apêndice A parágrafos AG69-AG82, que estabelecem os requisitos para determinar uma mensuração fiável do justo valor de um activo financeiro ou passivo financeiro, se aplicam igualmente a todos os itens que sejam mensurados pelo justo valor, quer seja por designação ou por outro método, ou cujo justo valor seja divulgado.

▼B

Investimentos detidos até à maturidade são activos financeiros não derivados com pagamentos fixados ou determináveis e maturidade fixada que uma entidade tem a intenção positiva e a capacidade de deter até à maturidade (ver Apêndice A parágrafos AG16-AG25) que não sejam:

a) os que a entidade designa no reconhecimento inicial pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos;

b) os que a entidade designa como disponíveis para venda; e

c) os que satisfazem a definição de empréstimos concedidos e contas a receber.

Uma entidade não deve classificar qualquer activo financeiro como detido até à maturidade se a entidade tiver, durante o ano financeiro corrente ou durante os dois anos financeiros precedentes, vendido ou reclassificado mais do que uma quantia insignificante de investimentos detidos até à maturidade antes da maturidade (mais do que insignificante em relação à quantia total dos investimentos detidos até à maturidade) que não seja por vendas ou reclassificações que:

i) estejam tão próximas da maturidade ou da data de compra do activo financeiro (por exemplo, menos de três meses antes da maturidade) que as alterações na taxa de juro do mercado não teriam um efeito significativo no justo valor do activo financeiro,

ii) ocorram depois de a entidade ter substancialmente recebido todo o capital original do activo financeiro através de pagamentos escalonados ou de pré-pagamentos, ou

iii) sejam atribuíveis a um acontecimento isolado que esteja fora do controlo da entidade, não seja recorrente e não pudesse ter sido razoavelmente previsto pela entidade.

Empréstimos concedidos e contas a receber são activos financeiros não derivados com pagamentos fixados ou determináveis que não estão cotados num mercado activo, que não sejam:

a) os que a entidade tem intenção de vender imediatamente ou num prazo próximo, os quais serão classificados como detidos para negociação, e os que a entidade após reconhecimento inicial designa pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos;

b) os que a entidade após reconhecimento inicial designa como disponíveis para venda; ou

c) aqueles em relação aos quais o detentor não possa recuperar substancialmente a totalidade do seu investimento inicial, que não seja devido à deterioração do crédito, que serão classificados como disponíveis para venda.

Um interesse adquirido num conjunto de activos que não sejam empréstimos concedidos ou contas a receber (por exemplo, um interesse num fundo mútuo ou num fundo semelhante) não é um empréstimo concedido nem uma conta a receber.

Activos financeiros disponíveis para venda são aqueles activos financeiros não derivados que sejam designados como disponíveis para venda ou que não sejam classificados como a) empréstimos concedidos ou contas a receber, b) investimentos detidos até à maturidade ou c) activos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos.

▼B

Definição de contrato de garantia financeira

Um *contrato de garantia financeira* consiste num contrato que requer que o emitente efectue pagamentos especificados, a fim de reembolsar o detentor por uma perda em que incorra devido ao facto de um devedor especificado não efectuar o pagamento na data prevista, de acordo com as condições iniciais ou alteradas de um instrumento de dívida.

Definições relativas ao reconhecimento e mensuração

O *custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro* é a quantia pela qual o activo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa usando o método do juro efectivo de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução (directamente ou por meio do uso de uma conta de abatimento) quanto à imparidade ou incobrabilidade.

O *método do juro efectivo* é um método de calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de activos financeiros ou de passivos financeiros) e de imputar o rendimento de juros ou o gasto de juros durante o período relevante. A *taxa de juro efectiva é a taxa que desconta exactamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto na quantia escriturada líquida do activo financeiro ou do passivo financeiro.* Ao calcular a taxa de juro efectiva, uma entidade deve estimar os fluxos de caixa considerando todos os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pré-pagamento, opções *call* e semelhantes), mas não deve considerar perdas de crédito futuras. O cálculo inclui todas as comissões e pontos pagos ou recebidos entre as partes do contrato que são parte integrante da taxa de juro efectiva (ver IAS 18 *Rédito*), dos custos de transacção, e de todos os outros prémios ou descontos. Existe um pressuposto de que os fluxos de caixa e a vida esperada de um grupo de instrumentos financeiros semelhantes possam ser estimados fiavelmente. Contudo, naqueles casos raros em que não seja possível estimar fiavelmente os fluxos de caixa ou a vida esperada de um instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros), a entidade deve usar os fluxos de caixa contratuais durante todo o prazo contratual do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros).

Desreconhecimento é a remoção de um activo financeiro ou de um passivo financeiro anteriormente reconhecido ►**M5** da demonstração da posição financeira ◄ de uma entidade.

Justo valor é a quantia pela qual um activo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas ([1]).

Uma compra ou venda «regular way» é uma compra ou venda de um activo financeiro segundo um contrato cujos termos exigem a entrega do activo dentro do prazo estabelecido geralmente por regulação ou convenção no mercado em questão.

([1]) Os parágrafos 48.-49. e AG69-AG82 do Apêndice A contêm os requisitos para determinar o justo valor de um activo financeiro ou de um passivo financeiro.

▼B

Custos de transacção são custos incrementais que sejam directamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ver Apêndice A parágrafo AG13). Um custo incremental é aquele que não teria sido incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.

Definições relativas à contabilidade de cobertura

Um *compromisso firme* é um acordo vinculativo para a troca de uma quantidade especificada de recursos a um preço especificado numa data ou em datas futuras especificadas.

Uma *transacção prevista* é uma transacção futura não comprometida mas antecipada.

Um *instrumento de cobertura* é um derivado designado ou (apenas para uma cobertura do risco de alterações nas taxas de câmbio de moeda estrangeira) um activo financeiro não derivado designado ou um passivo financeiro não derivado cujo justo valor ou fluxos de caixa se espera que compense as alterações no justo valor ou fluxos de caixa de um item coberto designado (os parágrafos 72.-77. e Apêndice A parágrafos AG94-AG97 elaboram a definição de um instrumento de cobertura).

Um item coberto é um activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista altamente provável ou investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que a) expõe a entidade ao risco de alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa futuros e b) foi designado como estando coberto (os parágrafos 78.–84. e o Apêndice A parágrafos AG98-AG101 desenvolvem a definição de itens cobertos).

Eficácia de cobertura é o grau segundo o qual as alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do instrumento de cobertura (ver Apêndice A parágrafos AG105-AG113).

DERIVADOS EMBUTIDOS

10. Um derivado embutido é um componente de um instrumento híbrido (combinado) que também inclui um contrato de acolhimento não derivado — com o efeito de que alguns dos fluxos de caixa do instrumento combinado variam de forma semelhante a um derivado autónomo. Um derivado embutido dá origem a que alguns ou todos os fluxos de caixa que de outra forma seriam exigidos pelo contrato sejam modificados de acordo com uma taxa de juro especificada, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, notação de crédito ou índice de crédito, ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma das partes do contrato. Um derivado que esteja adstrito a um instrumento financeiro mas que seja contratualmente transferível independentemente desse instrumento, ou que tenha uma contraparte diferente desse instrumento, não é um derivado embutido, mas um instrumento financeiro separado.

11. Um derivado embutido deve ser separado do contrato de acolhimento e contabilizado como derivado segundo esta Norma se, e apenas se:

a) as características económicas e os riscos do derivado embutido não estiverem intimamente relacionados com as características económicas e os riscos do contrato de acolhimento (ver Apêndice A parágrafos AG30 e AG33);

▼B

b) um instrumento separado com os mesmos termos que o derivado embutido satisfizesse a definição de um derivado; e

c) o instrumento híbrido (combinado) não for mensurado pelo justo valor com as alterações no justo valor reconhecidas nos lucros ou prejuízos (i.e., um derivado que esteja embutido num activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos não é um derivado separado).

Se um derivado embutido for separado, o contrato de acolhimento deve ser contabilizado segundo esta Norma se ele for um instrumento financeiro, e de acordo com outras Normas apropriadas se não for um instrumento financeiro. Esta Norma não trata a questão de determinar se um derivado embutido deve ser apresentado separadamente ►M5 na demonstração da posição financeira ◄.

11.A. Não obstante o parágrafo 11., se um contrato contiver um ou mais derivados embutidos, uma entidade pode designar a totalidade do contrato híbrido (combinado) como um activo financeiro ou um passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, a não ser que:

a) o(s) derivado(s) embutido(s) não modifique(m) significativamente os fluxos de caixa que de outra forma seriam exigidos pelo contrato; ou

b) fique claro, com pouca ou nenhuma análise quando um instrumento híbrido (combinado) semelhante for considerado pela primeira vez, que a separação do(s) derivado(s) embutido(s) está proibida, como, por exemplo, uma opção de pré-pagamento embutida num empréstimo que permita ao detentor pré-pagar o empréstimo por aproximadamente o seu custo amortizado.

▼M20

12. Se, por esta Norma, se exigir a uma entidade que separe um derivado embutido do seu contrato de acolhimento, mas essa entidade não estiver em condições de mensurar separadamente o derivado embutido quer à data de aquisição quer no fim de um período de relato financeiro subsequente, ela deve designar todo o contrato híbrido (combinado) pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos. De modo semelhante, se uma entidade não estiver em condições de mensurar separadamente o derivado embutido que teria de ser separado no momento da reclassificação de um contrato híbrido (combinado), retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, essa reclassificação é proibida. Nessas circunstâncias, o contrato híbrido (combinado) permanece classificado, na sua totalidade, na categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos.

▼B

13. Se uma entidade não estiver em condições de determinar fiavelmente o justo valor de um derivado embutido na base dos seus termos e condições (por exemplo, porque o derivado embutido se baseia num instrumento de capital próprio não cotado), o justo valor do derivado embutido é a diferença entre o justo valor do instrumento híbrido (combinado) e o justo valor do contrato de acolhimento, se esses valores puderem ser determinados segundo esta Norma. Se a entidade não estiver em condições de determinar o justo valor do derivado embutido usando este método, aplica-se o parágrafo 12. e o instrumento híbrido (combinado) é designado pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos.

RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO

Reconhecimento inicial

14. Uma entidade deve reconhecer um activo financeiro ou um passivo financeiro ►M5 na sua demonstração da posição financeira ◄ quando, e apenas quando, a entidade se tornar uma parte das disposições contratuais do instrumento. (Ver parágrafo 38. com respeito a compras «regular way» de activos financeiros.)

▼B

Desreconhecimento de um activo financeiro

15. Nas demonstrações financeiras consolidadas, os parágrafos 16.-23. e o Apêndice A parágrafos AG34-AG52 são aplicados a um nível consolidado. Assim, uma entidade consolida primeiro todas as subsidiárias de acordo com a IAS 27 e a SIC-12 *Consolidação — Entidades com Finalidade Especial* e depois aplica os parágrafos 16.-23. e o Apêndice A parágrafos AG34-AG52 ao grupo resultante.

16. Antes de avaliar se, e até que ponto, o desreconhecimento é apropriado segundo os parágrafos 17.-23., uma entidade determina se esses parágrafos devem ser aplicados a uma parte de um activo financeiro (ou a uma parte de um grupo de activos financeiros semelhantes) ou a um activo financeiro (ou a um grupo de activos financeiros semelhantes) na sua totalidade, como se segue.

a) Os parágrafos 17.-23. são aplicados a uma parte de um activo financeiro (ou a uma parte de um grupo de activos financeiros semelhantes) se, e apenas se, a parte a ser considerada para desreconhecimento satisfizer uma das seguintes três condições:

   i) A parte compreende apenas fluxos de caixa especificamente identificados resultantes de um activo financeiro (ou de um grupo de activos financeiros semelhantes). Por exemplo, quando uma entidade entra num «strip» de taxa de juro através do qual a contraparte obtém o direito aos fluxos de caixa de juros, mas não aos fluxos de caixa de capital de um instrumento de dívida, os parágrafos 17.-23. aplicam-se aos fluxos de caixa de juros,

   ii) A parte compreende apenas uma percentagem (*pro rata*) totalmente proporcional dos fluxos de caixa resultantes de um activo financeiro (ou de um grupo de activos financeiros semelhantes). Por exemplo, quando uma entidade entra num acordo através do qual a contraparte obtém os direitos a 90 % de todos os fluxos de caixa de um instrumento de dívida, os parágrafos 17.-23. aplicam-se a 90 % desses fluxos de caixa. Se houver mais de uma contraparte, não é exigido a cada contraparte que tenha uma percentagem proporcional dos fluxos de caixa desde que a entidade que transfere tenha uma percentagem totalmente proporcional,

   iii) A parte compreende apenas uma percentagem (*pro rata*) totalmente proporcional dos fluxos de caixa especificamente identificados resultantes de um activo financeiro (ou de um grupo de activos financeiros semelhantes). Por exemplo, quando uma entidade entra num acordo através do qual a contraparte obtém os direitos a 90 % dos fluxos de caixa de juros resultantes de um activo financeiro, os parágrafos 17.-23. aplicam-se a 90 % desses fluxos de caixa de juros. Se houver mais de uma contraparte, não é exigido a cada contraparte que tenha uma percentagem proporcional dos fluxos de caixa especificamente identificados desde que a entidade que transfere tenha uma percentagem totalmente proporcional.

▼B

b) Em todos os outros casos, os parágrafos 17.-23. aplicam-se ao activo financeiro na sua totalidade (ou ao grupo de activos financeiros semelhantes na sua totalidade). Por exemplo, quando uma entidade transfere i) os direitos aos primeiros ou últimos 90 % das cobranças de caixa resultantes de um activo financeiro (ou de um grupo de activos financeiros), ou ii) os direitos a 90 % dos fluxos de caixa de um grupo de contas a receber, mas proporciona uma garantia para compensar o comprador por quaisquer perdas de crédito até 8 % da quantia de capital das contas a receber, os parágrafos 17.-23. aplicam-se ao activo financeiro (ou a um grupo de activos financeiros semelhantes) na sua totalidade.

Nos parágrafos 17.-26., o termo «activo financeiro» refere-se ou a uma parte de um activo financeiro (ou a uma parte de um grupo de activos financeiros semelhantes) tal como identificado na alínea a) atrás ou, de outra forma, a um activo financeiro (ou a um grupo de activos financeiros semelhantes) na sua totalidade.

17. Uma entidade deve desreconhecer um activo financeiro quando, e apenas quando:

a) os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do activo financeiro expiram; ou

b) transfere o activo financeiro tal como definido nos parágrafos 18. e 19. e a transferência se qualifica para desreconhecimento de acordo com o parágrafo 20.

(Ver parágrafo 38. para vendas «regular way» de activos financeiros.)

18. Uma entidade transfere um activo financeiro se, e apenas se, ou:

a) transferir os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do activo financeiro; ou

b) retiver os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do activo financeiro, mas assumir uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais destinatários num acordo que satisfaça as condições do parágrafo 19.

19. Quando uma entidade retém os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa de um activo financeiro (o «activo original»), mas assume uma obrigação contratual de pagar esses fluxos de caixa a uma ou mais entidades (os «destinatários finais»), a entidade trata a transacção como uma transferência de um activo financeiro se, e apenas se, todas as três condições que se seguem forem satisfeitas.

a) A entidade não tem qualquer obrigação de pagar quantias aos destinatários finais a menos que receba quantias equivalentes resultantes do activo original. Os adiantamentos a curto prazo pela entidade com o direito de total recuperação da quantia emprestada acrescida dos juros às taxas de mercado não violam esta condição;

b) A entidade está proibida pelos termos do contrato de transferência de vender ou penhorar o activo original que não seja como garantia aos eventuais destinatários pela obrigação de lhes pagar fluxos de caixa;

▼B

c) A entidade tem uma obrigação de remeter qualquer fluxo de caixa que receba em nome dos eventuais destinatários sem atrasos materiais. Além disso, a entidade não tem o direito de reinvestir esses fluxos de caixa, excepto no caso de investimentos em caixa ou seus equivalentes (tal como definido na IAS 7 *Demonstrações dos Fluxos de Caixa*) durante o curto período de liquidação desde a data de recebimento até à data da entrega exigida aos destinatários finais, e os juros recebidos como resultado desses investimentos são passados aos destinatários finais.

20. Quando uma entidade transfere um activo financeiro (ver parágrafo 18.), deve avaliar até que ponto ela retém os riscos e vantagens da propriedade do activo financeiro. Neste caso:

a) se a entidade transferir substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo financeiro, a entidade deve desreconhecer o activo financeiro e reconhecer separadamente como activos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência;

b) se a entidade retiver substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo financeiro, a entidade deve continuar a reconhecer o activo financeiro;

c) se a entidade não transferir nem retiver substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo financeiro, a entidade deve determinar se reteve o controlo do activo financeiro. Neste caso:

i) se a entidade não reteve o controlo, ela deve desreconhecer o activo financeiro e reconhecer separadamente como activos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência,

ii) se a entidade reteve o controlo, ela deve continuar a reconhecer o activo financeiro até ao ponto do seu envolvimento continuado no activo financeiro (ver parágrafo 30.).

21. A transferência de riscos e vantagens (ver parágrafo 20.) é avaliada por comparação da exposição da entidade, antes e depois da transferência, com a variabilidade das quantias e a tempestividade dos fluxos de caixa líquidos do activo transferido. Uma entidade reteve substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade de um activo financeiro se a sua exposição à variabilidade do valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros resultantes do activo financeiro não se alterar significativamente como resultado da transferência (por exemplo, porque a entidade vendeu um activo financeiro sujeito a um acordo de recompra a um preço fixado ou ao preço de venda acrescido do retorno do mutuante). Uma entidade transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade de um activo financeiro se a sua exposição a essa variabilidade já não for significativa em relação à variabilidade total do valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros associados ao activo financeiro (por exemplo, porque a entidade vendeu um activo financeiro sujeito apenas a uma opção de recompra pelo seu justo valor no momento da recompra ou transferiu uma percentagem totalmente proporcional dos fluxos de caixa resultantes de um activo financeiro maior num acordo, tal como uma subparticipação num empréstimo, que satisfaça as condições do parágrafo 19.).

▼B

22. Frequentemente, será óbvio se a entidade transferiu ou reteve substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade e não haverá necessidade de efectuar quaisquer cálculos. Noutros casos, será necessário calcular e comparar a exposição da entidade à variabilidade do valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros antes e depois da transferência. O cálculo e a comparação são feitos usando como taxa de desconto uma taxa de juro de mercado corrente apropriada. Toda a variabilidade razoavelmente possível nos fluxos de caixa líquidos é considerada, sendo atribuída maior ponderação aos desfechos que sejam mais prováveis de ocorrer.

23. Se a entidade reteve ou não o controlo (ver parágrafo 20.c)) do activo transferido depende da capacidade daquele que recebe a transferência para vender o activo. Se aquele que recebe a transferência tiver capacidade prática para vender o activo na sua totalidade a um terceiro não relacionado e for capaz de exercer essa capacidade unilateralmente e sem necessitar de impor restrições adicionais sobre a transferência, a entidade não reteve o controlo. Em todos os outros casos, a entidade reteve o controlo.

Transferências que se qualificam para desreconhecimento [ver parágrafo 20.a) e c)i)]

24. Se uma entidade transferir um activo financeiro numa transferência que se qualifique para desreconhecimento na sua totalidade e retiver o direito por serviço (de dívida) ao activo financeiro em troca de comissões, ela deve reconhecer ou um activo por serviço ou um passivo por serviço para esse contrato por serviço. Se não se esperar que as comissões a receber compensem a entidade adequadamente pela realização do serviço, um passivo por serviço para a obrigação de serviço deve ser reconhecido pelo seu justo valor. Se se esperar que as comissões a receber sejam mais do que a compensação adequada pelo serviço, um activo por serviço deve ser reconhecido para o direito por serviço por uma quantia determinada na base de uma imputação da quantia escriturada do activo financeiro maior de acordo com o parágrafo 27.

25. Se, como resultado de uma transferência, um activo financeiro for desreconhecido na sua totalidade mas a transferência resultar em que a entidade obtém um novo activo financeiro ou assume um novo passivo financeiro, ou um passivo por serviço, a entidade deve reconhecer o novo activo financeiro, passivo financeiro ou passivo por serviço pelo justo valor.

26. No desreconhecimento de um activo financeiro na sua totalidade, a diferença entre:

a) a quantia escriturada; e

b) a soma de i) a retribuição recebida (incluindo qualquer novo activo obtido menos qualquer novo passivo assumido) e ii) qualquer ganho ou perda cumulativo que tenha sido ►**M5** reconhecido(a)(s) em outro rendimento integral ◄ [ver parágrafo 55.b)]

deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

27. Se o activo transferido fizer parte de um activo financeiro maior [por exemplo, quando uma entidade transfere fluxos de caixa de juros que façam parte de um instrumento de dívida, ver parágrafo 16.a)] e a parte transferida se qualificar para desreconhecimento na sua totalidade, a quantia escriturada anterior do activo financeiro maior deve ser imputada entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida, com base nos justos valores relativos dessas partes à data da transferência. Para esta finalidade, um activo por serviço retido

▼B

deve ser tratado como uma parte que continua a ser reconhecida. A diferença entre:

a) a quantia escriturada imputada à parte desreconhecida; e

b) a soma de i) a retribuição recebida pela parte desreconhecida (incluindo qualquer novo activo obtido menos qualquer novo passivo assumido) e ii) qualquer ganho ou perda cumulativo imputado à mesma que tenha sido ►**M5** reconhecido(a)(s) em outro rendimento integral ◄ [ver parágrafo 55.b)]

deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos. Um ganho ou perda cumulativo que tenha sido ►**M5** reconhecido em outro rendimento integral ◄ é imputado entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida, com base nos justos valores relativos dessas partes.

28. Quando uma entidade imputa a quantia escriturada anterior de um activo financeiro maior entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida, o justo valor da parte que continua a ser reconhecida necessita de ser determinado. Quando a entidade tem um historial de venda de partes semelhantes à parte que continua a ser reconhecida ou quando outras transacções de mercado existem para essas partes, os preços recentes das transacções reais proporcionam a melhor estimativa do seu justo valor. Quando não há cotações de preços ou transacções de mercado recentes para dar suporte ao justo valor da parte que continua a ser reconhecida, a melhor estimativa do justo valor é a diferença entre o justo valor do activo financeiro maior como um todo e a retribuição recebida de quem recebeu a transferência pela parte que é desreconhecida.

Transferências que não se qualificam para desreconhecimento [ver parágrafo 20.b)]

29. Se uma transferência não resultar em desreconhecimento porque a entidade reteve substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o activo transferido na sua totalidade e deve reconhecer um passivo financeiro pela retribuição recebida. Em períodos subsequentes, a entidade deve reconhecer qualquer rendimento do activo transferido e qualquer gasto incorrido com o passivo financeiro.

Envolvimento continuado em activos transferidos [ver parágrafo 20.c) ii)]

30. Se uma entidade não transferir nem retiver substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade de um activo transferido, e retiver o controlo do activo transferido, a entidade continua a reconhecer o activo transferido até ao ponto do seu envolvimento continuado. A medida do envolvimento continuado da entidade no activo transferido é o ponto até ao qual ela está exposta a alterações no valor do activo transferido. Por exemplo:

a) quando o envolvimento continuado da entidade assumir a forma de garantia do activo transferido, a medida do envolvimento continuado da entidade é a menor de i) a quantia do activo e ii) a quantia máxima da retribuição recebida que a entidade pode ser obrigada a reembolsar («a quantia de garantia»);

▼B

b) quando o envolvimento continuado da entidade assumir a forma de uma opção subscrita ou comprada (ou ambas) sobre o activo transferido, a medida do envolvimento continuado da entidade é a quantia do activo transferido que a entidade poderá recomprar. Contudo, no caso de uma opção put subscrita sobre um activo que seja mensurado pelo justo valor, a medida do envolvimento continuado da entidade está limitada ao menor entre o justo valor do activo transferido e o preço de exercício da opção (ver parágrafo AG48);

c) quando o envolvimento continuado da entidade assumir a forma de uma opção liquidada financeiramente ou de uma provisão semelhante sobre o activo transferido, a medida do envolvimento continuado da entidade é mensurada da mesma forma que o envolvimento resultante de opções não liquidadas financeiramente tal como definido na alínea b) atrás.

31. Quando uma entidade continua a reconhecer um activo até ao ponto do seu envolvimento continuado, a entidade também reconhece um passivo associado. Apesar dos outros requisitos de mensuração contidos nesta Norma, o activo transferido e o passivo associado são mensurados numa base que reflecte os direitos e obrigações que a entidade reteve. O passivo associado é mensurado de tal forma que a quantia escriturada líquida do activo transferido e do passivo associado é:

a) o custo amortizado dos direitos e obrigações retidos pela entidade, se o activo transferido for mensurado pelo custo amortizado; ou

b) igual ao justo valor dos direitos e obrigações retidos pela entidade quando mensurada numa base autónoma, se o activo transferido for mensurado pelo justo valor.

32. A entidade deve continuar a reconhecer qualquer rendimento resultante do activo transferido até ao ponto do seu envolvimento continuado e deve reconhecer qualquer gasto incorrido com o passivo associado.

33. Para a finalidade de mensuração subsequente, as alterações reconhecidas no justo valor do activo transferido e no passivo associado são contabilizadas consistentemente umas com as outras de acordo com o parágrafo 55., e não devem ser compensadas.

34. Se o envolvimento continuado de uma entidade for apenas numa parte de um activo financeiro (por exemplo, quando uma entidade retém uma opção de recompra de parte de um activo transferido, ou retém um interesse residual que não resulte na retenção de substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade e a entidade retém o controlo), a entidade imputa a quantia escriturada anterior do activo financeiro entre a parte que continua a reconhecer segundo o envolvimento continuado, e a parte que deixou de reconhecer na base dos justos valores relativos dessas partes à data da transferência. Para tal finalidade, aplicam-se os requisitos do parágrafo 28. A diferença entre:

a) a quantia escriturada imputada à parte que deixa de ser reconhecida; e

▼B

b) a soma de i) a retribuição recebida pela parte já não reconhecida e ii) qualquer ganho ou perda cumulativo imputado à mesma que tivesse sido ►M5 reconhecido em outro rendimento integral ◄ [ver parágrafo 55.b)]

deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos. Um ganho ou perda cumulativo que tenha sido ►M5 reconhecido em outro rendimento integral ◄ é imputado entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que deixou de ser reconhecida na base dos justos valores relativos dessas partes.

35. Se o activo transferido for mensurado pelo custo amortizado, a opção contida nesta Norma de designar um passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos não é aplicável ao passivo associado.

Todas as transferências

36. Se um activo transferido continuar a ser reconhecido, o activo e o passivo associado não devem ser compensados. Do mesmo modo, a entidade não deve compensar qualquer rendimento resultante do activo transferido com qualquer gasto incorrido com o passivo associado (ver IAS 32 parágrafo 42).

37. Se quem transfere proporcionar garantias colaterais não monetárias (tais como instrumentos de dívida ou de capital próprio) a quem recebe a transferência, a contabilização das garantias colaterais por quem transfere e por quem recebe a transferência depende se quem recebe a transferência tem o direito de vender ou voltar a penhorar a garantia colateral e se quem transfere incorreu em incumprimento. Quem transfere e quem recebe a transferência devem contabilizar a garantia colateral do seguinte modo:

a) Se quem recebe a transferência tiver o direito por contrato ou por costume de vender ou voltar a penhorar a garantia colateral, então quem transfere deve reclassificar esse activo ►M5 na sua demonstração da posição financeira ◄ (por exemplo, como activo emprestado, instrumentos de capital próprio penhorados ou conta a receber de recompra) separadamente de outros activos;

b) Se quem recebe a transferência vender a garantia colateral a ela penhorada, deve reconhecer os proventos da venda e um passivo mensurado pelo justo valor quanto à sua obrigação de devolver a garantia colateral;

c) Se quem transfere não cumprir os termos do contrato e perder o direito de redimir a garantia colateral, deve desreconhecer a garantia colateral, e quem recebe a transferência deve reconhecer a garantia colateral como seu activo inicialmente mensurado pelo justo valor ou, se já vendeu a garantia colateral, desreconhecer a sua obrigação de devolver a garantia colateral;

d) Com excepção do disposto na alínea c), quem transfere deve continuar a escriturar a garantia colateral como seu activo, e quem recebe a transferência não deve reconhecer a garantia colateral como um activo.

Compra ou venda «regular way» de um activo financeiro

38. Uma compra ou venda «regular way» de activos financeiros deve ser reconhecida e desreconhecida, conforme aplicável, usando a contabilização pela data da negociação ou a contabilização pela data da liquidação (ver Apêndice A parágrafos AG53-AG56).

Desreconhecimento de um passivo financeiro

39. Uma entidade deve remover um passivo financeiro (ou uma parte de um passivo financeiro) ►M5 na sua demonstração da posição financeira ◄ quando, e apenas quando, for extinto — isto é, quando a obrigação especificada no contrato for satisfeita ou cancelada ou expirar.

▼B

40. Uma troca entre um mutuário existente e um mutuante de instrumentos de dívida com termos substancialmente diferentes deve ser contabilizada como extinção do passivo financeiro original e reconhecimento de um novo passivo financeiro. De modo semelhante, uma modificação substancial nos termos de um passivo financeiro existente ou de uma parte do mesmo (seja ou não atribuível à dificuldade financeira do devedor) deve ser contabilizada como extinção do passivo financeiro original e reconhecimento de um novo passivo financeiro.

41. A diferença entre a quantia escriturada de um passivo financeiro (ou de parte de um passivo financeiro) extinto ou transferido para outra parte e a retribuição paga, incluindo quaisquer activos não monetários transferidos ou passivos assumidos, deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

42. Se uma entidade recomprar uma parte de um passivo financeiro, a entidade deve imputar a quantia escriturada anterior do passivo financeiro entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida com base nos justos valores relativos dessas partes à data da recompra. A diferença entre a) a quantia escriturada imputada à parte desreconhecida e b) a retribuição paga, incluindo quaisquer activos não monetários transferidos ou passivos assumidos, pela parte desreconhecida deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

MENSURAÇÃO

Mensuração inicial de activos financeiros e passivos financeiros

43. Quando um activo financeiro ou um passivo financeiro é inicialmente reconhecido, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor mais, no caso de um activo financeiro ou passivo financeiro que não seja pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, os custos de transacção que sejam directamente atribuíveis à aquisição ou emissão do activo financeiro ou passivo financeiro.

44. Quando uma entidade usa a contabilização pela data de liquidação para um activo que seja subsequentemente mensurado pelo custo ou pelo custo amortizado, o activo é reconhecido inicialmente pelo seu justo valor à data da negociação (ver Apêndice A parágrafos AG53--AG56).

Mensuração subsequente de activos financeiros

45. Para a finalidade de mensurar um activo financeiro após o reconhecimento inicial, esta Norma classifica activos financeiros em quatro categorias definidas no parágrafo 9:

a) activos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos;

b) investimentos detidos até à maturidade;

c) empréstimos concedidos e contas a receber; e

d) activos financeiros disponíveis para venda.

▼B

Estas categorias aplicam-se à mensuração e ao reconhecimento dos lucros ou prejuízos segundo esta Norma. A entidade poderá usar outros descritores para estas categorias ou outras categorizações quando apresentar a informação na face das demonstrações financeiras. A entidade deve divulgar nas notas a informação exigida pela IFRS 7.

46. Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar os activos financeiros, incluindo os derivados que sejam activos, pelos seus justos valores sem qualquer dedução para os custos de transacção em que possa incorrer na venda ou outra alienação, excepto quanto aos seguintes activos financeiros:

a) empréstimos concedidos e contas a receber tal como definido no parágrafo 9., os quais devem ser mensurados pelo custo amortizado usando o método do juro efectivo;

b) investimentos detidos até à maturidade tal como definido no parágrafo 9., os quais devem ser mensurados pelo custo amortizado usando o método do juro efectivo; e

c) investimentos em instrumentos de capital próprio que não tenham um preço de mercado cotado num mercado activo e cujo justo valor não possa ser fiavelmente mensurado e derivados que estejam ligados a e devam ser liquidados pela entrega de tais instrumentos de capital próprio não cotados, os quais devem ser mensurados pelo custo (ver Apêndice A parágrafos AG80 e AG81).

Os activos financeiros que sejam designados como itens cobertos estão sujeitos a mensuração segundo os requisitos da contabilidade de cobertura contidos nos parágrafos 89.-102. Todos os activos financeiros excepto aqueles mensurados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos estão sujeitos a revisão quanto à imparidade de acordo com os parágrafos 58.-70. e o Apêndice A parágrafos AG84-AG93.

Mensuração subsequente de passivos financeiros

47. Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar todos os passivos financeiros pelo custo amortizado usando o método do juro efectivo, excepto quanto a:

a) passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos. Tais passivos, incluindo derivados que sejam passivos, devem ser mensurados pelo justo valor excepto no caso de um passivo derivado que esteja ligado a e deva ser liquidado pela entrega de um instrumento de capital próprio não cotado cujo justo valor não possa ser fiavelmente mensurado, o qual deverá mensurado pelo custo.

b) passivos financeiros que surjam quando uma transferência de um activo financeiro não se qualifica para desreconhecimento ou quando se aplica a abordagem do envolvimento continuado. Os parágrafos 29. e 31. aplicam-se à mensuração de tais passivos financeiros.

c) contratos de garantia financeira tal como definidos no parágrafo 9. Após o reconhecimento inicial, o emitente desse contrato deve mensurá-lo [salvo se se aplicar a alínea a) ou b) do parágrafo 47.] pelo mais alto dos seguintes valores:

i) a quantia determinada segundo a IAS 37, e

ii) a quantia inicialmente reconhecida (ver parágrafo 43.) menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a IAS 18;

▼B

d) os compromissos que proporcionam um empréstimo a uma taxa de juro inferior à do mercado. Após o reconhecimento inicial, o emitente desse contrato deve mensurá-lo (salvo se se aplicar a alínea a) do parágrafo 47.) pelo mais alto dos seguintes valores:

i) a quantia determinada segundo a IAS 37, e

ii) a quantia inicialmente reconhecida (ver parágrafo 43.) menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a IAS 18.

Os passivos financeiros designados como itens cobertos estão sujeitos aos requisitos da contabilidade de cobertura constantes dos parágrafos 89.-102.

Considerações sobre a mensuração pelo justo valor

48. Ao determinar o justo valor de um activo ou de um passivo financeiro para efeitos de aplicação desta Norma, da IAS 32 ou da IFRS 7, uma entidade deve aplicar os parágrafos AG69-AG82 do Apêndice A.

48.A. A melhor evidência de justo valor é a existência de preços cotados num mercado activo. Se o mercado para um instrumento financeiro não estiver activo, uma entidade estabelece o justo valor usando uma técnica de valorização. O objectivo de usar uma técnica de valorização é estabelecer qual teria sido o preço de transação na data de mensuração numa troca em que não exista relacionamento entre as partes motivada por considerações comerciais normais. As técnicas de valorização incluem o uso de recentes transacções de mercado em que não exista relacionamento entre partes conhecedoras e dispostas a isso, se estiverem disponíveis, referência ao justo valor corrente de um outro instrumento que seja substancialmente o mesmo, análise do fluxo de caixa descontado e modelos de apreçamento de opções. Se existir uma técnica de valorização vulgarmente usada por participantes do mercado para apreçar o instrumento e se ficou demonstrado que essa técnica proporciona estimativas fiáveis de preços obtidas em transacções de mercado reais, a entidade usa essa técnica. A técnica de valorização escolhida tira o máximo proveito dos *inputs* do mercado e fia-se tão pouco quanto possível em *inputs* específicos da entidade. Incorpora todos os factores que os participantes do mercado considerariam ao determinar um preço e é consistente com as metodologias económicas aceites para o apreçamento de instrumentos financeiros. Periodicamente, uma entidade calibra a técnica de valorização e testa a sua validade usando preços de quaisquer transacções de mercado correntes observáveis relativas ao mesmo instrumento (i.e., sem modificação ou reempacotamento) ou baseadas em quaisquer dados de mercado observáveis disponíveis.

49. O justo valor de um passivo financeiro com uma característica de ser à ordem (por exemplo, um depósito à ordem) não é inferior à quantia pagável à ordem, descontada desde a primeira data em que o pagamento da quantia podia ser exigido.

Reclassificações

50. Uma entidade:

(a) não deve reclassificar um derivado, retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, enquanto estiver detido ou emitido;

(b) não deve reclassificar um instrumento financeiro, retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos se, aquando do reconhecimento inicial, tiver sido designado pela mesma entidade como pertencendo à categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos; e

▼B

(c) pode reclassificar um activo financeiro que já não seja detido para efeitos de venda ou recompra a curto prazo (não obstante poder ter sido adquirido ou incorrido principalmente para efeitos de venda ou recompra a curto prazo), retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, se forem cumpridos os requisitos dos parágrafos 50B ou 50D.

Uma entidade não deve reclassificar um instrumento financeiro colocando-o na categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, após o reconhecimento inicial.

▼M8

50.A. As seguintes alterações de circunstâncias não são reclassificações para efeitos do parágrafo 50:

(a) um derivado que era previamente um instrumento de cobertura designado e eficaz numa cobertura de fluxos de caixa ou numa cobertura de investimentos líquidos deixa de se qualificar como tal;

(b) um derivado torna-se um instrumento de cobertura designado e eficaz numa cobertura de fluxos de caixa ou numa cobertura de investimentos líquidos;

(c) os activos financeiros são reclassificados quando uma empresa de seguros modifica as suas políticas contabilísticas em conformidade com o parágrafo 45 da IFRS 4.

▼B

50.B. Um activo financeiro ao qual se aplique a alínea c) do parágrafo 50 (com excepção dos activos financeiros do tipo descrito no parágrafo 50D) só em circunstâncias excepcionais pode ser reclassificado mediante retirada da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos.

50.C. Se uma entidade reclassificar um activo financeiro, retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, em conformidade com o parágrafo 50B, esse activo financeiro deve ser reclassificado pelo seu justo valor à data da reclassificação. Os ganhos ou perdas já reconhecidos nos lucros ou prejuízos não devem ser revertidos. O justo valor do activo financeiro à data da reclassificação tornar-se-á o seu novo custo ou custo amortizado, conforme aplicável.

50.D. Um activo financeiro ao qual se aplique a alínea c) do parágrafo 50 e que corresponderia à definição de empréstimos concedidos e contas a receber (se não tivesse sido exigida a sua classificação como detido para negociação no reconhecimento inicial) pode ser reclassificado mediante retirada da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, se a entidade tiver intenção e capacidade de o deter no futuro previsível ou até à maturidade.

50.E. Um activo financeiro classificado como disponível para venda e que corresponda à definição de empréstimos concedidos e contas a receber (se não tivesse sido designado como disponível para venda) pode ser reclassificado mediante transferência da categoria de activos disponíveis para venda para a categoria de empréstimos concedidos e contas a receber, se a entidade tiver intenção e capacidade de o deter no futuro previsível ou até à maturidade.

▼B

50.F. Se uma entidade reclassificar um activo financeiro retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, em conformidade com o parágrafo 50D, ou retirando-o da categoria de activos disponíveis para venda, em conformidade com o parágrafo 50E, reclassificá-lo-á pelo seu justo valor à data da reclassificação. No caso de um activo financeiro reclassificado em conformidade com o parágrafo 50D, os ganhos ou perdas já reconhecidos nos lucros ou prejuízos não devem ser revertidos. O justo valor do activo financeiro à data da reclassificação tornar-se-á o seu novo custo ou custo amortizado, conforme aplicável. No caso de um activo financeiro reclassificado mediante retirada da categoria de activos disponíveis para venda em conformidade com o parágrafo 50E, qualquer ganho ou perda anterior que tenha sido reconhecido noutro rendimento integral em conformidade com a alínea b) do parágrafo 55 deve ser contabilizado em conformidade com o parágrafo 54.

51. Se, como resultado de uma alteração na intenção ou capacidade, deixar de ser apropriado classificar um investimento como detido até à maturidade, este deve ser reclassificado como disponível para venda e remensurado pelo justo valor, e a diferença entre a sua quantia escriturada e o justo valor deve ser contabilizada de acordo com o parágrafo 55.b).

52. Sempre que vendas ou reclassificações de mais de uma quantia insignificante de investimentos detidos até à maturidade não satisfizerem qualquer das condições do parágrafo 9., qualquer investimento detido até à maturidade remanescente deve ser reclassificado como disponível para venda. Numa tal reclassificação, a diferença entre a quantia escriturada e o justo valor deve ser contabilizada de acordo com o parágrafo 55.b).

53. Se uma medida fiável se tornar disponível para um activo financeiro ou passivo financeiro para o qual essa medida não estivesse anteriormente disponível, e se se exigir que o activo ou passivo seja mensurado pelo justo valor caso uma medida fiável esteja disponível (ver parágrafos 46.c) e 47.), o activo ou passivo deve ser remensurado pelo justo valor, e a diferença entre a sua quantia escriturada e o justo valor deve ser contabilizada de acordo com o parágrafo 55.

54. Se, como resultado de uma alteração na intenção ou capacidade ou nas raras circunstâncias em que uma medida fiável do justo valor deixe de estar disponível (ver parágrafos 46c) e 47) ou porque os «dois anos financeiros precedentes» referidos no parágrafo 9. já passaram, se tornar apropriado escriturar um activo financeiro ou passivo financeiro pelo custo ou pelo custo amortizado em vez de pelo justo valor, a quantia escriturada do justo valor do activo financeiro ou do passivo financeiro nessa data torna-se o seu novo custo ou custo amortizado, conforme aplicável. ►M5 Qualquer ganho ou perda anterior naquele activo que tenha sido reconhecido em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 55(b) deve ser contabilizado como se segue: ◄

a) No caso de um activo financeiro com maturidade fixada, o ganho ou perda deve ser amortizado nos lucros ou prejuízos durante a vida remanescente do investimento detido até à maturidade usando o método do juro efectivo. Qualquer diferença entre o novo custo amortizado e a quantia na maturidade deve também ser amortizada durante a vida remanescente do activo financeiro usando o método do juro efectivo, semelhante à amortização de um prémio e de um desconto. ►M5 Se o activo financeiro estiver subsequentemente com imparidade, qualquer ganho ou perda que tenha sido reconhecido em outro rendimento integral é reclassificado do capital próprio para os lucros ou prejuízos de acordo com o parágrafo 67. ◄

▼M5

b) No caso de um activo financeiro que não tenha uma maturidade fixada, o ganho ou perda deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos quando o activo financeiro for vendido ou de outra forma alienado. Se o activo financeiro estiver subsequentemente com imparidade, qualquer ganho ou perda anterior que tenha sido reconhecido em outro rendimento integral é reclassificado do capital próprio para os lucros ou prejuízos de acordo com o parágrafo 67.

▼B

Ganhos e perdas

55. Um ganho ou perda proveniente de uma alteração no justo valor de um activo financeiro ou passivo financeiro que não faça parte de um relacionamento de cobertura (ver parágrafos 89.-102.) deve ser reconhecido como se segue:

a) Um ganho ou perda resultante de um activo financeiro ou passivo financeiro classificado pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos;

▼M5

b) Um ganho ou perda resultante de um activo financeiro disponível para venda deve ser reconhecido em outro rendimento integral, excepto no caso de perdas por imparidade (ver parágrafos 67-70) e de ganhos e perdas cambiais (ver Apêndice A, parágrafo AG83), até que o activo financeiro seja desreconhecido. Nessa altura, o ganho ou perda cumulativo previamente reconhecido em outro rendimento integral deve ser reclassificado do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação (ver IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)). Contudo, …

▼B

56. Para os activos financeiros e passivos financeiros escriturados pelo custo amortizado (parágrafos 46. e 47.), é reconhecido um ganho ou perda nos lucros ou prejuízos quando o activo financeiro ou o passivo financeiro for desreconhecido ou sujeito a imparidade, bem como através do processo de amortização. Contudo, para os activos financeiros ou passivos financeiros que sejam itens cobertos (ver parágrafos 78.-84. e Apêndice A parágrafos AG98-AG101), a contabilização do ganho ou perda deve seguir os parágrafos 89.-102.

57. Se uma entidade reconhecer activos financeiros usando a contabilização pela data de liquidação (ver parágrafo 38. e Apêndice A parágrafos AG53 a AG56), qualquer alteração no justo valor do activo a ser recebido durante o período entre a data de negociação e a data de liquidação não é reconhecida quanto aos activos escriturados pelo custo ou pelo custo amortizado (excepto perdas por imparidade). Quanto aos activos escriturados pelo justo valor, contudo, a alteração no justo valor deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos ou no capital próprio, conforme apropriado segundo o parágrafo 55.

▼B

Imparidade e incobrabilidade de activos financeiros

58. Uma entidade deve avaliar ►M5 no fim de cada período de relato ◄ se existe ou não qualquer prova objectiva de que um activo financeiro ou um grupo de activos financeiros esteja com imparidade. Se tal prova existir, a entidade deve aplicar o parágrafo 63. (para activos financeiros escriturados pelo custo amortizado), o parágrafo 66. (para activos financeiros escriturados pelo custo) ou o parágrafo 67. (para activos financeiros disponíveis para venda) para determinar a quantia de qualquer perda por imparidade.

59. Um activo financeiro ou um grupo de activos financeiros está com imparidade e são incorridas perdas por imparidade se, e apenas se, existir prova objectiva de imparidade como resultado de um ou mais acontecimentos que ocorreram após o reconhecimento inicial do activo (um «acontecimento de perda») e se esse acontecimento (ou acontecimentos) de perda tiver um impacte nos fluxos de caixa futuros estimados do activo financeiro ou do grupo de activos financeiros que possa ser fiavelmente estimado. Pode não ser possível identificar um único e discreto acontecimento que tenha causado a imparidade. Pelo contrário, o efeito combinado de vários acontecimentos pode ter causado a imparidade. As perdas esperadas como resultado de acontecimentos futuros, independentemente do grau de probabilidade, não são reconhecidas. A prova objectiva de que um activo financeiro ou um grupo de activos está com imparidade inclui dados observáveis que chamam a atenção do detentor do activo acerca dos seguintes acontecimentos de perda:

a) significativa dificuldade financeira do emitente ou do obrigado;

b) uma quebra de contrato, tal como um incumprimento ou relaxe nos pagamentos de juro ou de capital;

c) o mutuante, por razões económicas ou legais relacionadas com as dificuldades financeiras do mutuário, oferece ao mutuário uma concessão que o mutuante de outra forma não consideraria;

d) torna-se provável que o mutuário vá entrar em processo de falência ou outra reorganização financeira;

e) o desaparecimento de um mercado activo para esse activo financeiro devido a dificuldades financeiras; ou

f) dados observáveis indicando que existe um decréscimo mensurável nos fluxos de caixa futuros estimados de um grupo de activos financeiros desde o reconhecimento inicial desses activos, embora o decréscimo ainda não possa ser identificado com os activos financeiros individuais do grupo, incluindo:

i) alterações adversas no estado de pagamento dos mutuários do grupo (por exemplo, um número crescente de pagamentos atrasados ou um número crescente de mutuários de cartão de crédito que atingiram o seu limite de crédito e estão a pagar a quantia mínima mensal), ou

▼B

ii) as condições económicas nacionais ou locais que se correlacionam com os incumprimentos relativos aos activos do grupo (por exemplo, um aumento na taxa de desemprego na área geográfica dos mutuários, um decréscimo nos preços das propriedades para hipotecas na área relevante, um decréscimo nos preços do petróleo para activos de empréstimo a produtores de petróleo, ou alterações adversas nas condições do sector que afectem os mutuários do grupo).

60. O desaparecimento de um mercado activo porque os instrumentos financeiros de uma entidade deixaram de ser negociados publicamente não é prova de imparidade. Uma baixa na notação de crédito de uma entidade não é, por si só, prova de imparidade, embora possa ser prova de imparidade quando considerada com outras informações disponíveis. Um declínio no justo valor de um activo financeiro abaixo do seu custo ou custo amortizado não é necessariamente prova de imparidade (por exemplo, um declínio no justo valor de um investimento num instrumento de dívida que resulte de um acréscimo da taxa de juro sem risco).

61. Além dos tipos de acontecimentos no parágrafo 59., a prova objectiva de imparidade para um investimento num instrumento de capital próprio inclui informação acerca de alterações significativas com um efeito adverso que tenham tido lugar no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal no qual o emissor opere, e indica que o custo do investimento no instrumento de capital próprio pode não ser recuperado. Um declínio significativo ou prolongado no justo valor de um investimento num instrumento de capital próprio abaixo do seu custo também constitui prova objectiva de imparidade.

62. Em alguns casos, os dados observáveis exigidos para estimar a quantia de uma perda por imparidade resultante de um activo financeiro podem estar limitados ou não ser já totalmente relevantes para as circunstâncias correntes. Por exemplo, este pode ser o caso quando um mutuário está em dificuldades financeiras e há poucos dados históricos disponíveis relacionados com mutuários semelhantes. Nesses casos, uma entidade usa o seu julgamento da experiência para estimar a quantia de qualquer perda por imparidade. De forma semelhante, uma entidade usa o seu julgamento da experiência para ajustar os dados observáveis para que um grupo de activos financeiros reflicta as circunstâncias correntes (ver parágrafo AG89). O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras, não fazendo diminuir a sua fiabilidade.

Activos financeiros escriturados pelo custo amortizado

63. Se existir prova objectiva de que foi incorrida uma perda por imparidade em empréstimos concedidos e contas a receber ou investimentos detidos até à maturidade escriturados pelo custo amortizado, a quantia da perda é mensurada como a diferença entre a quantia escriturada do activo e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados (excluindo as perdas de crédito futuras que não tenham sido incorridas) descontado à taxa de juro efectiva original do activo financeiro (i.e., a taxa de juro efectiva calculada no reconhecimento inicial). A quantia escriturada do activo deve ser reduzida ou directamente ou através do uso de uma conta de abatimento. A quantia da perda deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

▼B

64. Uma entidade avalia primeiro se a prova objectiva de imparidade existe individualmente para activos financeiros que sejam individualmente significativos, e individual ou colectivamente para activos financeiros que não sejam individualmente significativos (ver parágrafo 59.). Se uma entidade determinar que não existe prova objectiva de imparidade para um activo financeiro individualmente avaliado, quer seja significativo ou não, ela inclui o activo num grupo de activos financeiros com características semelhantes de risco de crédito e avalia-os colectivamente quanto à imparidade. Os activos que sejam individualmente avaliados quanto à imparidade e para os quais uma perda por imparidade é ou continua a ser reconhecida não são incluídos numa avaliação colectiva da imparidade.

65. Se, num período subsequente, a quantia da perda por imparidade diminuir e a diminuição puder ser objectivamente relacionada com um acontecimento que ocorra após o reconhecimento da imparidade (tal como uma melhoria na notação de crédito do devedor), a perda por imparidade anteriormente reconhecida deve ser revertida seja directamente seja ajustando uma conta de abatimento. A reversão não deve resultar numa quantia escriturada do activo financeiro que exceda o que o custo amortizado poderia ter sido, caso a imparidade não tivesse sido reconhecida à data em que a imparidade foi revertida. A quantia da reversão deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

Activos financeiros escriturados pelo custo

66. Se existir prova objectiva de que uma perda por imparidade foi incorrida num instrumento de capital próprio não cotado que não seja escriturado pelo justo valor porque o seu justo valor não pode ser fiavelmente mensurado, ou num activo derivado que esteja ligado a e deva ser liquidado por entrega de um tal instrumento de capital próprio não cotado, a quantia da perda por imparidade é mensurada como a diferença entre a quantia escriturada do activo financeiro e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente para um activo financeiro semelhante (ver parágrafo 46.c) e Apêndice A parágrafos AG80 e AG81). Tais perdas por imparidade não devem ser revertidas.

Activos financeiros disponíveis para venda

67. Quando um declínio no justo valor de um activo financeiro disponível para venda tenha sido ►**M5** reconhecido(a)(s) em outro rendimento integral ◄ e houver prova objectiva de que o activo está com imparidade (ver parágrafo 59.), a perda cumulativa que tinha sido ►**M5** reconhecido(a)(s) em outro rendimento integral ◄ deve ser ►**M5** reclassificada do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação ◄ ainda que o activo financeiro não tenha sido desreconhecido.

68. A quantia da perda cumulativa que seja ►**M5** reclassificada do capital próprio para os lucros ou prejuízos ◄ segundo o parágrafo 67. deve ser a diferença entre o custo de aquisição (líquido de qualquer reembolso e amortização de capital) e o justo valor corrente, menos qualquer perda por imparidade resultante desse activo financeiro anteriormente reconhecido nos lucros ou prejuízos.

69. As perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos para um investimento num instrumento de capital próprio classificado como disponível para venda não devem ser revertidas através dos lucros ou prejuízos.

▼B

70. Se, num período subsequente, o justo valor de um instrumento de dívida classificado como disponível para venda aumentar e o aumento puder estar objectivamente relacionado com um acontecimento que ocorra após o reconhecimento da perda por imparidade nos lucros ou prejuízos, a perda por imparidade deve ser revertida, sendo a quantia da reversão reconhecida nos lucros ou prejuízos.

COBERTURA

71. Se houver um relacionamento de cobertura designado entre um instrumento de cobertura e um item coberto tal como descrito nos parágrafos 85.-88. e no Apêndice A parágrafos AG102-AG104, a contabilização do ganho ou da perda resultante do instrumento de cobertura e do item coberto deve seguir os parágrafos 89.-102.

Instrumentos de cobertura

Instrumentos que se qualificam

72. Esta Norma não restringe as circunstâncias em que um derivado possa ser designado como um instrumento de cobertura desde que as condições do parágrafo 88. sejam satisfeitas, com a excepção de determinadas opções subscritas (ver Apêndice A parágrafo AG94). Porém, um activo financeiro não derivado ou um passivo financeiro não derivado só pode ser designado como um instrumento de cobertura para a cobertura de um risco cambial.

▼M8

73. Para finalidades de contabilidade de cobertura, apenas os instrumentos que envolvam uma parte externa à entidade que relata (p. ex., externa ao grupo ou entidade individual sobre quem se relata) podem ser designados como instrumentos de cobertura. Embora as entidades individuais dentro de um grupo consolidado ou as divisões dentro de uma entidade possam entrar em transacções de cobertura com outras entidades dentro do grupo ou outras divisões dentro da entidade, quaisquer transacções intragrupo são eliminadas na consolidação. Portanto, tais transacções de cobertura não se qualificam para a contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo. Contudo, podem qualificar-se para a contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras individuais ou separadas de entidades individuais do grupo, desde que sejam externas à entidade individual sobre quem se está a relatar.

▼B

Designação de instrumentos de cobertura

74. Existe normalmente uma única medida do justo valor para um instrumento de cobertura na sua totalidade, e os factores que dão origem a alterações no justo valor são codependentes. Assim, um relacionamento de cobertura é designado por uma entidade para um instrumento de cobertura na sua totalidade. As únicas excepções permitidas são:

a) separar o valor intrínseco e o valor temporal de um contrato de opção e designar como instrumento de cobertura apenas a alteração no valor intrínseco de uma opção e excluindo a alteração no seu valor temporal; e

b) separar o elemento do juro e o preço à vista de um contrato *forward*.

▼B

Estas excepções são permitidas porque o valor intrínseco da opção e o prémio sobre o *forward* podem geralmente ser mensurados separadamente. Uma estratégia de cobertura dinâmica que avalia tanto o valor intrínseco como o valor temporal de um contrato de opção pode qualificar-se para contabilidade de cobertura.

75. Uma proporção do total do instrumento de cobertura, tal como 50 % da quantia nocional, pode ser designada como o instrumento de cobertura num relacionamento de cobertura. Porém, um relacionamento de cobertura não pode ser designado para apenas uma porção do período de tempo durante o qual o instrumento de cobertura está em circulação.

76. Um único instrumento de cobertura pode ser designado como cobertura para mais de um tipo de risco desde que a) os riscos cobertos possam ser claramente identificados; b) a eficácia da cobertura possa ser demonstrada; e c) seja possível assegurar que existe uma designação específica do instrumento de cobertura e diferentes posições de risco.

77. Dois ou mais derivados, ou proporções dos mesmos (ou, no caso de uma cobertura de risco de moeda, dois ou mais não derivados ou proporções dos mesmos, ou uma combinação de derivados e não derivados ou proporções dos mesmos), podem ser vistos em combinação e conjuntamente designados como o instrumento de cobertura, incluindo quando o(s) risco(s) resultante(s) de alguns derivados compensa(m) os resultantes de outros. Contudo, um «collar» de taxa de juro ou outro instrumento derivado que combine uma opção subscrita e uma opção comprada não se qualifica como instrumento de cobertura se for, com efeito, uma opção subscrita líquida (para a qual um prémio líquido seja recebido). De forma semelhante, dois ou mais instrumentos (ou proporções dos mesmos) só podem ser designados como o instrumento de cobertura se nenhum deles for uma opção subscrita ou uma opção subscrita líquida.

Itens cobertos

Itens que se qualificam

78. Um item coberto pode ser um activo ou passivo reconhecido, um compromisso firme não reconhecido, uma transacção prevista altamente provável ou um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. O item coberto pode ser a) um único activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista altamente provável ou investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, b) um grupo de activos, passivos, compromissos firmes, transacções previstas altamente prováveis ou investimentos líquidos em unidades operacionais estrangeiras com características de risco semelhantes ou c) apenas numa cobertura de carteira do risco de taxa de juro, uma porção da carteira de activos financeiros ou passivos financeiros que partilham o risco que está a ser coberto.

79. Ao contrário dos empréstimos concedidos e das contas a receber, um investimento detido até à maturidade não pode ser um item coberto a respeito do risco de taxa de juro ou do risco de pré-pagamento porque a designação de um investimento como detido até à maturidade exige uma intenção de deter o investimento até à maturidade sem atender às alterações no justo valor ou fluxos de caixa desse investimento atribuíveis a alterações nas taxas de juro. Porém, um instrumento detido até à maturidade pode ser um item coberto com respeito a riscos provenientes de alterações em taxas de câmbio de moeda estrangeira e risco de crédito.

▼B

►M22 80. Para finalidades de contabilidade de cobertura, apenas activos, passivos, compromissos firmes ou transacções previstas altamente prováveis que envolvam uma parte externa à entidade podem ser designados como itens cobertos. Isto significa que a contabilidade de cobertura pode ser aplicada a transacções entre entidades do mesmo grupo apenas nas demonstrações financeiras individuais ou separadas dessas entidades e não nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo. Como excepção ◄, o risco cambial de um item monetário intragrupo (por exemplo, uma conta a pagar/receber entre duas subsidiárias) pode qualificar-se como item coberto nas demonstrações financeiras consolidadas se resultar numa exposição a ganhos ou perdas nas taxas de câmbio que não sejam totalmente eliminados na consolidação segundo a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*. Em conformidade com a IAS 21, os ganhos e perdas cambiais resultantes de itens monetários intragrupo não são totalmente eliminados na consolidação quando o item monetário intragrupo é transaccionado entre duas entidades do grupo que tenham diferentes moedas funcionais. Além disso, o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista altamente provável pode qualificar-se como um item coberto nas demonstrações financeiras consolidadas, desde que a transacção seja denominada numa moeda que não a moeda funcional da entidade participante na transacção e o risco cambial venha a afectar os lucros ou prejuízos consolidados.

Designação de itens financeiros como itens cobertos

81. Se o item coberto for um activo financeiro ou um passivo financeiro, pode ser um item coberto com respeito aos riscos associados apenas a uma porção dos seus fluxos de caixa ou justo valor (tais como um ou mais fluxos de caixa contratuais seleccionados ou porções dos mesmos ou uma percentagem do justo valor) desde que essa eficácia possa ser mensurada. Por exemplo, uma porção identificável e separadamente mensurável da exposição à taxa de juro de um activo que vença juros ou de um passivo que vença juros pode ser designada como o risco coberto (tal como uma taxa de juro sem risco ou um componente de referência de taxa de juro da exposição total à taxa de juro de um instrumento financeiro coberto).

81.A. Numa cobertura de justo valor da exposição à taxa de juro de uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros (e apenas numa tal cobertura), a porção coberta pode ser designada em termos de uma quantia de uma moeda (por exemplo, uma quantia em dólares, euros, libras ou rands) em vez de o ser como activos (ou passivos) individuais. Embora a carteira possa, para finalidades de gestão do risco, incluir activos e passivos, a quantia designada é uma quantia de activos ou uma quantia de passivos. A designação de uma quantia líquida incluindo activos e passivos não é permitida. A entidade pode cobrir uma porção do risco de taxa de juro associado a esta quantia designada. Por exemplo, no caso de uma cobertura de uma carteira que contém activos pré-pagáveis, a entidade pode cobrir a alteração no justo valor que seja atribuível a uma alteração na taxa de juro coberta com base nas datas de reapreçamento esperadas em vez das datas contratuais […].

▼B

Designação de itens não financeiros como itens cobertos

82. Se o item coberto for um activo não financeiro ou um passivo não financeiro, deve ser designado como um item coberto a) para riscos cambiais, ou b) na sua totalidade para todos os riscos, devido à dificuldade de isolar e mensurar a porção apropriada das alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor atribuíveis a riscos específicos que não sejam riscos cambiais.

Designação de grupos de itens como itens cobertos

83. Activos semelhantes ou passivos semelhantes devem ser agregados e cobertos como um grupo, só se os activos individuais ou passivos individuais do grupo partilharem a exposição ao risco designada como estando coberta. Além disso, esperar-se-á que a alteração no justo valor atribuível ao risco coberto relativo a cada item individual do grupo seja aproximadamente proporcional à alteração global no justo valor atribuível ao risco coberto do grupo de itens.

84. Dado que uma entidade avalia a eficácia da cobertura comparando a alteração no justo valor ou no fluxo de caixa de um instrumento de cobertura (ou grupo de instrumentos de cobertura semelhantes) e de um item coberto (ou grupo de itens cobertos semelhantes), comparar um instrumento de cobertura com uma posição líquida global (por exemplo, o líquido de todos os activos de taxa fixa e passivos de taxa fixa com maturidades semelhantes), em vez de comparar com um item coberto específico, não dá origem a qualificação para contabilidade de cobertura.

Contabilidade de cobertura

85. A contabilidade de cobertura reconhece os efeitos de compensação nos lucros ou prejuízos das alterações nos justos valores do instrumento de cobertura e do item coberto.

86. Os relacionamentos de cobertura são de três tipos:

a) *cobertura de justo valor*: uma cobertura da exposição às alterações no justo valor de um activo ou passivo reconhecido ou de um compromisso firme não reconhecido, ou de uma porção identificada de tal activo, passivo ou compromisso firme, que seja atribuível a um risco particular e possa afectar os lucros ou prejuízos;

b) *cobertura de fluxo de caixa*: uma cobertura da exposição à variabilidade nos fluxos de caixa que i) seja atribuível a um risco particular associado a um activo ou passivo reconhecido (tal como todos ou alguns dos futuros pagamentos de juros sobre uma dívida de taxa variável) ou a uma transacção prevista altamente provável e que ii) possa afectar os lucros ou prejuízos;

c) *cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira tal como definido na* IAS 21.

87. Uma cobertura de um risco cambial de um compromisso firme pode ser contabilizada como uma cobertura de justo valor ou como uma cobertura de fluxo de caixa.

▼B

88. Um relacionamento de cobertura qualifica-se para contabilidade de cobertura segundo os parágrafos 89-102 se, e apenas se, todas as condições seguintes forem satisfeitas.

a) No início da cobertura, existe designação e documentação formais do relacionamento de cobertura e do objectivo e estratégia da gestão de risco da entidade para levar a efeito a cobertura. Essa documentação deve incluir a identificação do instrumento de cobertura, o item ou transacção coberto, a natureza do risco a ser coberto e a forma como a entidade vai avaliar a eficácia do instrumento de cobertura na compensação da exposição a alterações no justo valor ou fluxos de caixa do item coberto atribuíveis ao risco coberto;

b) Espera-se que a cobertura seja altamente eficaz (ver Apêndice A parágrafos AG105-AG113) ao conseguir alterações de compensação no justo valor ou fluxos de caixa atribuíveis ao risco coberto, consistentemente com a estratégia de gestão de risco originalmente documentada para esse relacionamento de cobertura em particular;

c) Quanto a coberturas de fluxos de caixa, uma transacção prevista que seja o objecto da cobertura tem de ser altamente provável e tem de apresentar uma exposição a variações nos fluxos de caixa que poderia em última análise afectar os lucros ou prejuízos;

d) A eficácia da cobertura pode ser fiavelmente mensurada, isto é, o justo valor ou os fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis ao risco coberto e ao justo valor do instrumento de cobertura podem ser fiavelmente mensurados (ver parágrafos 46. e 47. e Apêndice A parágrafos AG80 e AG81 para orientação sobre a determinação do justo valor);

e) A cobertura é avaliada numa base contínua e efectivamente determinada como tendo sido altamente eficaz durante todo o período de relato financeiro para o qual a cobertura foi designada.

Coberturas de justo valor

89. Se uma cobertura de justo valor satisfizer as condições do parágrafo 88. durante o período, ela deve ser contabilizada como se segue:

a) o ganho ou perda resultante da remensuração do instrumento de cobertura pelo justo valo (para um instrumento de cobertura derivado) ou do componente de moeda estrangeira da sua quantia escriturada mensurado de acordo com a IAS 21 (para um instrumento de cobertura não derivado) deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos; e

b) o ganho ou perda resultante do item coberto atribuível ao risco coberto deve ajustar a quantia escriturada do item coberto e ser reconhecido nos lucros ou prejuízos. Isto aplica-se se o item coberto for de outra forma mensurado pelo custo. O reconhecimento do ganho ou perda atribuível ao risco coberto nos lucros ou prejuízos aplica-se se o item coberto for um activo financeiro disponível para venda.

▼B

89.A. Para uma cobertura de justo valor da exposição à taxa de juro de uma porção de uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros (e apenas numa tal cobertura), o requisito do parágrafo 89.b) pode ser satisfeito apresentando o ganho ou perda atribuível ao item coberto ou:

a) numa única linha de item separada entre os activos, para aqueles períodos de tempo de reapreçamento durante os quais o item coberto é um activo; ou

b) numa única linha de item separada entre os passivos, para aqueles períodos de tempo de reapreçamento durante os quais o item coberto é um passivo.

As linhas de itens separadas referidas nas alíneas a) e b) acima devem ser apresentadas ao lado de activos financeiros ou passivos financeiros. As quantias incluídas nestas linhas de itens devem ser retiradas ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ quando os activos ou passivos a que digam respeito forem desreconhecidos.

90. Se só forem cobertos riscos particulares atribuíveis a um item coberto, as alterações reconhecidas no justo valor do item coberto não relacionadas com o risco coberto são reconhecidas tal como definido no parágrafo 55.

91. Uma entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilidade de cobertura especificada no parágrafo 89. se:

a) o instrumento de cobertura expirar ou for vendido, terminado ou exercido (para esta finalidade, a substituição ou passagem de um instrumento de cobertura para outro instrumento de cobertura não é uma expiração ou terminação se essa substituição ou passagem fizer parte da estratégia de cobertura documentada da entidade);

b) a cobertura deixar de satisfazer os critérios para contabilidade de cobertura do parágrafo 88.; ou

c) a entidade revogar a designação.

92. Qualquer ajustamento resultante do parágrafo 89.b) feito na quantia escriturada de um instrumento financeiro coberto para o qual seja usado o método do juro efectivo (ou, no caso de uma cobertura de carteira do risco de taxa de juro, ►M5 na linha de item separada na demonstração da posição financeira ◄ descrita no parágrafo 89.A.) deve ser amortizado nos lucros ou prejuízos. A amortização pode começar assim que um ajustamento existir e deve começar não mais tarde do que quando o item coberto cessar de ser ajustado quanto às alterações no seu justo valor atribuíveis ao risco que está a ser coberto. O ajustamento baseia-se numa taxa de juro efectiva recalculada à data de início da amortização. Contudo, se, no caso de uma cobertura de justo valor da exposição à taxa de juro de uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros (e apenas numa tal cobertura), a amortização usando uma taxa de juro efectiva recalculada não for praticável, o ajustamento deve ser amortizado usando um método de linha recta. O ajustamento deve ser completamente amortizado até à maturidade do instrumento financeiro ou, no caso de uma cobertura de carteira do risco de taxa de juro, até à expiração do período de tempo de reapreçamento relevante.

93. Quando um compromisso firme não reconhecido for designado como um item coberto, a alteração cumulativa subsequente no justo valor do compromisso firme atribuível ao risco coberto é reconhecida como um activo ou passivo com um ganho ou perda correspondente reconhecido nos lucros ou prejuízos [ver parágrafo 89.b)]. As alterações no justo valor do instrumento de cobertura também são reconhecidas nos lucros ou prejuízos.

▼B

94. Quando uma entidade entra num compromisso firme de adquirir um activo ou de assumir um passivo que seja um item coberto numa cobertura de justo valor, a quantia escriturada inicial do activo ou do passivo que resulta de a entidade satisfazer o compromisso firme é ajustada para incluir a alteração cumulativa no justo valor do compromisso firme atribuível ao risco coberto que foi reconhecido ►M5 na demonstração da posição financeira ◄.

Coberturas de fluxo de caixa

95. Se uma cobertura de fluxo de caixa satisfizer as condições do parágrafo 88. durante o período, ela deve ser contabilizada como se segue:

a) a porção do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura que seja determinada como uma cobertura eficaz (ver parágrafo 88.) deve ser ►M5 reconhecida em outro rendimento integral ◄; e

b) a porção ineficaz do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

96. Mais especificamente, uma cobertura de fluxos de caixa é contabilizada como se segue:

a) o componente separado do capital próprio associado ao item coberto é ajustado para o mais baixo do seguinte (em quantias absolutas):

   i) o ganho ou perda cumulativo resultante do instrumento de cobertura desde o início da cobertura, e

   ii) a alteração cumulativa no justo valor (valor presente) dos fluxos de caixa futuros esperados do item coberto desde o início da cobertura;

b) qualquer ganho ou perda remanescente resultante do instrumento de cobertura ou do componente designado do mesmo (que não seja uma cobertura eficaz) é reconhecido nos lucros ou prejuízos; e

c) se a estratégia documentada da gestão de risco de uma entidade relativa a um relacionamento de cobertura particular excluir da avaliação da eficácia da cobertura um componente específico do ganho ou perda ou os respectivos fluxos de caixa do instrumento de cobertura [ver parágrafos 74., 75. e 88.a)], esse componente do ganho ou perda excluído é reconhecido de acordo com o parágrafo 55.

▼M22

97. Se uma cobertura de uma transacção prevista resultar subsequentemente no reconhecimento de um activo financeiro ou de um passivo financeiro, os ganhos ou perdas associados que foram reconhecidos em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 95 devem ser reclassificados do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação (ver IAS 1 (tal como revista em 2007)) no mesmo período ou períodos durante os quais os fluxos de caixa previstos cobertos afectam os lucros ou prejuízos (tal como nos períodos em que é reconhecido o rendimento de juros ou o gasto de juros). Contudo, se uma entidade tiver a expectativa de que a totalidade ou uma parte de uma perda reconhecida em outro rendimento integral não será recuperada num ou mais períodos futuros, deve reclassificar nos lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação a quantia que não espera recuperar.

▼B

98. Se uma cobertura de uma transacção prevista resultar subsequentemente no reconhecimento de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro, ou se uma transacção prevista de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro se tornar um compromisso firme para o qual se aplica contabilidade de cobertura de justo valor, então a entidade deve adoptar a alínea a) ou b) adiante:

►M5 a) Reclassifica os ganhos e perdas associados que foram reconhecidos em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 95 nos lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação (ver IAS 1 (revista em 2007)) no mesmo período ou períodos durante os quais o activo adquirido ou o passivo assumido afecta os lucros ou prejuízos (tal como nos períodos em que o gasto de depreciação ou o custo das vendas é reconhecido). Contudo, se uma entidade tiver a expectativa de que a totalidade ou uma parte de uma perda reconhecida em outro rendimento integral não será recuperada num ou mais períodos futuros, ela deve reclassificar do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação a quantia que não espera recuperar;

b) Remove os ganhos e perdas associados que foram reconhecidos em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 95 ◄., e inclui-os no custo inicial ou noutra quantia escriturada do activo ou passivo.

99. Uma entidade deve adoptar ou a alínea a) ou a alínea b) do parágrafo 98. como sua política contabilística e deve aplicá-la consistentemente a todas as coberturas com as quais o parágrafo 98. se relaciona.

▼M22

100. Relativamente às coberturas de fluxos de caixa que não sejam as abrangidas pelos parágrafos 97 e 98, as quantias que tenham sido reconhecidas em outro rendimento integral devem ser reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação (ver IAS 1 (revista em 2007)) no mesmo período ou períodos durante os quais os fluxos de caixa previstos cobertos afectam os lucros ou prejuízos (por exemplo, quando ocorrer uma venda prevista).

▼B

101. Em qualquer das seguintes circunstâncias, uma entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilidade de cobertura especificada nos parágrafos 95.-100.:

a) O instrumento de cobertura expira ou é vendido, terminado ou exercido (para esta finalidade, a substituição ou passagem de um instrumento de cobertura para outro instrumento de cobertura não é uma expiração ou terminação se essa substituição ou passagem fizer parte da estratégia de cobertura documentada da entidade). Neste caso, o ganho ou perda cumulativo resultante do instrumento de cobertura que ►M5 tenha sido reconhecido em outro rendimento integral ◄ desde o período em que a cobertura era eficaz [ver parágrafo 95.a)] ►M5 deve permanecer separadamente no capital próprio ◄ até que a transacção prevista ocorra. Quando a transacção ocorrer, aplicam-se os parágrafos 97., 98. ou 100.

b) A cobertura deixa de satisfazer os critérios para contabilidade de cobertura do parágrafo 88. Neste caso, o ganho ou perda cumulativo resultante do instrumento de cobertura que ►M5 tenha sido reconhecido em outro rendimento integral ◄ desde o período em que a cobertura era eficaz [ver parágrafo 95.a)] ►M5 deve permanecer separadamente no capital próprio ◄ até que a transacção prevista ocorra. Quando a transacção ocorrer, aplicam-se os parágrafos 97., 98. ou 100.

▼B

c) Já não se espera que a transacção prevista ocorra, caso em que qualquer ganho ou perda cumulativo relacionado resultante do instrumento de cobertura que permaneça reconhecido directamente no capital próprio desde o período em que a cobertura era efectiva [ver parágrafo 95.a)] ►M5 deve ser reclassificado do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação ◄. Pode ainda esperar-se que ocorra uma transacção prevista que deixou de ser altamente provável [ver parágrafo 88.c)].

d) A entidade revoga a designação. Para coberturas de uma transacção prevista, o ganho ou perda cumulativo resultante do instrumento de cobertura que ►M5 tenha sido reconhecido em outro rendimento integral ◄ desde o período em que a cobertura era eficaz [ver parágrafo 95.a)] ►M5 deve permanecer separadamente no capital próprio ◄ até que a transacção prevista ocorra ou deixe de se esperar que ocorra. Quando a transacção ocorrer, aplicam-se os parágrafos 97., 98. ou 100. Se já não se esperar que a transacção ocorra, o ganho ou perda cumulativo que tenha sido ►M5 reconhecido(a)(s) em outro rendimento integral ◄ ►M5 deve ser reclassificado do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação ◄.

Coberturas de um investimento líquido

102. As coberturas de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, incluindo uma cobertura de um item monetário que seja contabilizada como parte do investimento líquido (ver a IAS 21), devem ser contabilizadas de forma semelhante às coberturas de fluxo de caixa:

▼M5

a) a porção do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura que seja determinada como uma cobertura eficaz (ver parágrafo 88) deve ser reconhecida em outro rendimento integral; e

b) a porção ineficaz deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

▼M11

O ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura relacionado com a porção eficaz da cobertura que tenha sido reconhecida em outro rendimento integral deve ser reclassificado do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação [ver a IAS 1 (revista em 2007)] de acordo com os parágrafos 48–49 da IAS 21 na alienação ou alienação parcial da unidade operacional estrangeira.

▼B

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

103. Uma entidade deve aplicar esta Norma (incluindo as emendas emitidas em Março de 2004) aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É permitida a aplicação mais cedo. Uma entidade não deve aplicar esta Norma (incluindo as emendas emitidas em Março de 2004) aos períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005 a não ser que também aplique a IAS 32 (emitida em Dezembro de 2003). Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

103.A. Uma entidade deve aplicar a emenda do parágrafo 2.j) aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar a IFRIC 5 *Direitos a Interesses resultantes de Fundos de Descomissionamento, Restauro e Reabilitação Ambiental* a um período anterior, esta emenda deve ser aplicada a esse período anterior.

▼B

103.B. O documento intitulado *Contratos de Garantia Financeira* (Emendas à IAS 39 e à IFRS 4), emitido em Agosto de 2005, emendou as alíneas e) e h) do parágrafo 2. e os parágrafos 4., 47. e AG4, aditou o parágrafo AG4A, aditou uma nova definição de contratos de garantia financeira no parágrafo 9. e suprimiu o parágrafo 3. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Caso uma entidade aplique estas emendas relativamente a um período anterior, ela deve divulgar esse facto e aplicar as emendas à IAS 32 ([1]) e à IFRS 4 em simultâneo.

▼M5

103.C. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95(a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, AG4D, AG4E(d)(i), AG56, AG67, AG83 e AG99B. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M12

103.D. A IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) eliminou o parágrafo 2(f). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, a emenda também deve ser aplicada a esse período anterior.

▼M11

103.E. A IAS 27 (tal como emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou o parágrafo 102. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, a emenda deverá ser aplicada a esse período anterior.

▼M6

103.F. Uma entidade deve aplicar a emenda do parágrafo 2 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar o documento *Instrumentos financeiros com uma opção put e obrigações decorrentes de uma liquidação* (Emendas às IAS 32 e IAS 1), emitido em Fevereiro de 2008, em relação a um período anterior, a alteração do parágrafo 2 deve ser aplicada a esse período anterior.

▼M14

———————

▼M15

103.G. Uma entidade deve aplicar os parágrafos AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A e AG110B retrospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009, em conformidade com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar *Itens Cobertos Elegíveis* (Emenda à IAS 39) a períodos com início antes de 1 de Julho de 2009, ele deve divulgar esse facto.

([1]) Quando uma entidade aplicar a IFRS 7, a referência à IAS 32 é substituída por uma referência à IFRS 7.

▼**M14**

103.H. O documento *Reclassificação de activos financeiros* (emendas à IAS 39 e à IFRS 7), emitido em Outubro de 2008, emendou os parágrafos 50 e AG8 e adicionou os parágrafos 50B-50F. As entidades devem aplicar estas emendas com efeitos em ou a partir de 1 de Julho de 2008. As entidades não devem reclassificar activos financeiros em conformidade com os parágrafos 50B, 50D ou 50E com efeitos anteriores a 1 de Julho de 2008. Qualquer reclassificação de um activo financeiro feita em ou depois de 1 de Novembro de 2008 só produzirá efeitos a partir da data em que seja feita a reclassificação. Qualquer reclassificação de um activo financeiro em conformidade com os parágrafos 50B, 50D ou 50E não deve ser aplicada retroactivamente com efeitos anteriores a 1 de Julho de 2008.

103.I. O documento *Reclassificação de activos financeiros — Data de Eficácia e Transição* (emendas à IAS 39 e à IFRS 7), emitido em Novembro de 2008, emendou o parágrafo 103H. As entidades devem aplicar esta emenda com efeitos em ou a partir de 1 de Julho de 2008.

▼**M20**

103.J. Uma entidade deve aplicar o parágrafo 12, conforme emendado pelo documento intitulado *Derivados Embutidos* (Emendas à IFRIC 9 e à IAS 39), emitido em Março de 2009, aos períodos anuais que terminem em ou após 30 de Junho de 2009.

▼**M22**

103.K. O documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009 emendou os parágrafos 2(g), 97, 100 e AG30(g). Uma entidade deve aplicar as emendas feitas nos parágrafos 2(g), 97 e 100 prospectivamente a todos os contratos não expirados durante os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. Uma entidade deve aplicar a emenda no parágrafo AG30(g) aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼**B**

104. Esta Norma deve ser aplicada retrospectivamente excepto tal como especificado nos parágrafos 105.-108. O saldo de abertura dos resultados retidos do período anterior mais recente apresentado e todas as outras quantias comparativas devem ser ajustados como se esta Norma tivesse sempre estado em uso a não ser que seja impraticável reexpressar a informação. Se a reexpressão for impraticável, a entidade deve divulgar esse facto e indicar até que ponto a informação foi reexpressa.

105. Quando esta Norma for aplicada pela primeira vez, é permitido a uma entidade que designe um activo financeiro anteriormente reconhecido como disponível para venda. ►**M5** Para este tipo de activo financeiro, a entidade deve reconhecer todas as alterações cumulativas no justo valor num componente separado do capital próprio até ao desreconhecimento ou imparidade subsequente, momento em que a entidade deve reclassificar esse ganho ou perda cumulativo do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação (ver IAS 1 (revista em 2007)). ◄ A entidade também deve:

a) reexpressar o activo financeiro usando a nova designação nas demonstrações financeiras comparativas; e

b) divulgar o justo valor dos activos financeiros na data da designação e a sua classificação e quantia escriturada nas demonstrações financeiras anteriores.

▼B

105.A. Uma entidade deve aplicar os parágrafos 11.A., 48.A., AG4B-AG4K, AG33A e AG33B, bem como as emendas de 2005 nos parágrafos 9., 12. e 13., aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo.

105.B. Uma entidade que aplique pela primeira vez os parágrafos 11.A., 48. A., AG4B-AG4K, AG33A e AG33B, bem como as emendas de 2005 nos parágrafos 9., 12. e 13., ao seu período anual com início antes de 1 de Janeiro de 2006:

a) pode designar, no momento em que esses parágrafos novos e emendados forem aplicados pela primeira vez, pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos qualquer activo financeiro ou passivo financeiro anteriormente reconhecido que nessa altura se qualifique para tal designação. Quando o período anual tiver início antes de 1 de Setembro de 2005, essas designações não têm de estar concluídas antes de 1 de Setembro de 2005 e também poderão incluir activos financeiros e passivos financeiros reconhecidos entre o início desse período anual e 1 de Setembro de 2005. Não obstante o parágrafo 91., quaisquer activos financeiros e passivos financeiros designados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos de acordo com esta alínea que tenham sido anteriormente designados como o item coberto em relacionamentos de contabilidade de cobertura de justo valor devem ser desdesignados desses relacionamentos na mesma altura em que forem designados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos;

b) deve divulgar o justo valor de quaisquer activos financeiros ou passivos financeiros designados de acordo com a alínea a) na data da designação, bem como a sua classificação e quantia escriturada, nas demonstrações financeiras anteriores.

c) deve desdesignar qualquer activo financeiro ou passivo financeiro anteriormente designado pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos se ele não se qualificar para essa designação de acordo com esses parágrafos novos e emendados. Quando um activo financeiro ou passivo financeiro for mensurado pelo custo amortizado após a desdesignação, a data da desdesignação é considerada a sua data de reconhecimento inicial.

d) deve divulgar o justo valor de quaisquer activos financeiros ou passivos financeiros desdesignados de acordo com a alínea c) na data da desdesignação e as suas novas classificações.

105.C. Uma entidade que aplique pela primeira vez os parágrafos 11.A., 48. A., AG4B-AG4K, AG33A e AG33B, bem como as emendas de 2005 nos parágrafos 9., 12. e 13., ao seu período anual com início em ou após 1 de Janeiro de 2006:

a) só deve desdesignar qualquer activo financeiro ou passivo financeiro anteriormente designado pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos se ele não se qualificar para essa designação de acordo com esses parágrafos novos e emendados. Quando um activo financeiro ou passivo financeiro for mensurado pelo custo amortizado após a desdesignação, a data da desdesignação é considerada a sua data de reconhecimento inicial;

b) não deve designar pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos quaisquer activos financeiros ou passivos financeiros anteriormente reconhecidos:

c) deve divulgar o justo valor de quaisquer activos financeiros ou passivos financeiros desdesignados de acordo com a alínea a) na data da desdesignação e as suas novas classificações.

▼B

105.D. Uma entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras comparativas usando as novas designações no parágrafo 105.B. ou 105.C. desde que, no caso de um activo financeiro, passivo financeiro ou grupo de activos financeiros, passivos financeiros ou ambos, designado pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, esses itens ou grupos teriam satisfeito os critérios do parágrafo 9.b)i), 9.b)ii) ou 11.A no início do período comparativo ou, se foram adquiridos após o início do período comparativo, teriam satisfeito os critérios do parágrafo 9.b)i), 9.b)ii) ou 11.A. na data do reconhecimento inicial.

106. Exceptuando quando permitido pelo parágrafo 107., uma entidade deve aplicar os requisitos de desreconhecimento dos parágrafos 15.-37. e do Apêndice A parágrafos AG36-AG52 prospectivamente. Em conformidade, se uma entidade desreconheceu activos financeiros segundo a IAS 39 (revista em 2000) como resultado de uma transacção que ocorreu antes de 1 de Janeiro de 2004 e esses activos não teriam sido desreconhecidos segundo esta Norma, a entidade não deve reconhecer esses activos.

107. Não obstante o parágrafo 106., uma entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento dos parágrafos 15.-37. e do Apêndice A parágrafos AG36-AG52 retrospectivamente a partir de uma data à escolha da entidade, desde que a informação necessária para aplicar a IAS 39 a activos e passivos desreconhecidos como resultado de transacções passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transacções.

107.A. Não obstante o parágrafo 104., uma entidade pode aplicar os requisitos da última frase do parágrafo AG76, e do parágrafo AG76A, em qualquer uma das seguintes formas:

a) prospectivamente a transacções celebradas após 25 de Outubro de 2002; ou

b) prospectivamente a transacções celebradas após 1 de Janeiro de 2004.

▼M5

108. Uma entidade não deve ajustar a quantia escriturada de activos não financeiros e de passivos não financeiros para excluir ganhos e perdas relacionados com as coberturas de fluxos de caixa que tenham sido incluídas na quantia escriturada antes do início do ano financeiro no qual esta Norma seja aplicada pela primeira vez. No início do período financeiro no qual esta Norma seja aplicada pela primeira vez, qualquer quantia reconhecida fora dos lucros ou prejuízos (em outro rendimento integral ou directamente no capital próprio) para uma cobertura de um compromisso firme que segundo esta Norma seja contabilizada como cobertura de justo valor deve ser reclassificada como um activo ou passivo, excepto no caso de uma cobertura de risco cambial que continue a ser tratada como cobertura de fluxo de caixa.

▼B

108.A. Uma entidade deve aplicar a última frase do parágrafo 80. e os parágrafos AG99A e AG99B a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. No caso de uma entidade ter designado como item coberto uma transacção prevista externa que:

a) seja denominada na moeda funcional da entidade que seja parte na transacção;

▼B

b) implique uma exposição que venha a ter um efeito sobre os lucros ou prejuízos consolidados (isto é, seja denominada numa moeda que não a moeda de apresentação das demonstrações financeiras do grupo); e

c) teria sido elegível para efeitos de contabilidade de cobertura, caso não tivesse sido denominada na moeda funcional da entidade parte na transacção,

essa entidade pode aplicar a contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras consolidadas no período ou períodos anteriores à data de aplicação do último período do parágrafo 80 e dos parágrafos AG99A e AG99B.

108.B. Uma entidade não tem de aplicar o parágrafo AG99B à informação comparativa relativa aos períodos anteriores à data de aplicação da última frase do parágrafo 80. e do parágrafo AG99A.

▼M22

108.C. Os parágrafos 9, 73 e AG8 foram emendados e o parágrafo 50A foi adicionado pelo documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Maio de 2008. O parágrafo 80 foi emendado pelo documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Uma entidade deve aplicar as emendas feitas nos parágrafos 9 e 50A a partir da data e da mesma forma que aplicou as emendas de 2005 descritas no parágrafo 105A. É permitida a aplicação mais cedo de todas as emendas. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼B

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

109. Esta Norma substitui a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* revista em Outubro de 2000.

110. Esta Norma e o Guia de Implementação que a acompanha substituem o Guia de Implementação emitido pelo Implementation Guidance Committee da IAS 39, estabelecido pelo anterior IASC.

Apêndice A

Guia de aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta Norma.

ÂMBITO (parágrafos 2.-7.)

AG1 Alguns contratos exigem um pagamento com base em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas. (Os contratos baseados em variáveis climáticas são por vezes referidos como «derivados do tempo».) Se esses contratos não estiverem dentro do âmbito da IFRS 4, encontram-se no âmbito desta Norma.

AG2 Esta Norma não altera os requisitos relacionados com os planos de benefícios dos empregados que cumprem a IAS 26 *Contabilização e Relato de Planos de Benefícios de Reforma* e acordos de *royalty* baseados no volume de vendas ou nos réditos de serviços que sejam contabilizados segundo a IAS 18.

▼B

AG3 Por vezes, uma entidade faz aquilo que considera um «investimento estratégico» em instrumentos de capital próprio emitidos por outra entidade, com a intenção de estabelecer ou manter um relacionamento operacional a longo prazo com a entidade na qual o investimento é feito. A entidade investidora usa a IAS 28 para determinar se o método de contabilização da equivalência patrimonial é apropriado para um tal investimento. De forma semelhante, a entidade investidora usa a IAS 31 para determinar se a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial é apropriado para um tal investimento. Se nem o método da equivalência patrimonial nem a consolidação proporcional forem apropriados, a entidade aplica esta Norma a esse investimento estratégico.

AG3A Esta Norma aplica-se aos activos financeiros e passivos financeiros das seguradoras, que não sejam direitos e obrigações que o parágrafo 2.e) exclui por resultarem de contratos dentro do âmbito da IFRS 4.

AG4 Os contratos de garantia financeira podem revestir várias formas legais, tais como uma garantia, certos tipos de carta de crédito, um contrato de crédito que cubra o risco de incumprimento ou um contrato de seguro. O seu tratamento contabilístico não depende da sua forma legal. Apresentam-se os seguintes exemplos de tratamento adequado [ver alínea e) do parágrafo 2]:

a) Embora um contrato de garantia financeira respeite a definição de um contrato de seguro na IFRS 4, no caso de o risco transferido ser significativo, o emitente aplica esta Norma. Contudo, caso o emitente tenha estabelecido previamente que considera esses contratos como contratos de seguro e caso tenha efectuado a contabilização aplicável a esses contratos, o emitente pode decidir aplicar quer esta Norma quer a IFRS 4 a esses contratos de garantia financeira. Caso se aplique esta Norma, o parágrafo 43 requer que o emitente reconheça inicialmente pelo justo valor um contrato de garantia financeira. Caso o contrato de garantia financeira tenha sido emitido para um terceiro não relacionado numa transacção autónoma em que não exista relacionamento entre as partes, o seu justo valor inicial deve ser igual ao prémio recebido, salvo se houver prova do contrário. Subsequentemente, excepto se o contrato de garantia financeira tiver sido designado inicialmente pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos ou se os parágrafos 29.-37. e AG47-AG52 forem aplicáveis (quando uma transferência de um activo financeiro não se qualifica para desreconhecimento ou quando se aplica a abordagem do envolvimento continuado), o emitente mensura-o pelo mais alto dos seguintes valores:

   i) a quantia determinada segundo a IAS 37; e

   ii) a quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a IAS 18 (ver alínea c) do parágrafo 43.);

b) Como condição prévia para o pagamento, certas garantias relacionadas com o crédito não requerem que o detentor esteja exposto a ou tenha incorrido numa perda relativa ao incumprimento de pagamento nos prazos previstos por parte do devedor no que diz respeito ao activo garantido. Um exemplo dessa garantia pode consistir numa garantia que requeira pagamentos em resposta a alterações numa determinada notação de crédito ou índice de crédito. Essas garantias não são contratos de garantia financeira, tal como definidos nesta Norma, nem contratos de seguro, tal como definidos na IFRS 4. Essas garantias são derivados e o emitente aplica-lhes esta Norma;

▼B

c) Caso um contrato de garantia financeira tenha sido emitido em conexão com a venda de bens, o emitente aplica a IAS 18 na determinação do momento em que reconhece o rédito proveniente da garantia e da venda dos bens.

AG4A As asserções de que um emitente considera os contratos como contratos de seguro são de ocorrência frequente ao longo das comunicações do emitente com os clientes e as autoridades reguladoras, contratos, documentação comercial e demonstrações financeiras. Além disso, os contratos de seguro estão frequentemente sujeitos a requisitos contabilísticos distintos dos requisitos relativos a outros tipos de transacções, tais como contratos emitidos pelos bancos ou empresas comerciais. Nesses casos, as demonstrações financeiras de um emitente incluirão normalmente uma declaração de que respeitou esses requisitos contabilísticos.

DEFINIÇÕES (parágrafos 8. e 9.)

Designação pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos

AG4B O parágrafo 9. desta Norma permite que uma entidade designe um activo financeiro, um passivo financeiro ou um grupo de instrumentos financeiros (activos financeiros, passivos financeiros ou ambos) pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos desde que tal resulte em informação mais relevante.

AG4C A decisão de uma entidade designar um activo financeiro ou um passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos é semelhante à escolha de uma política contabilística (embora, ao contrário da escolha de uma política contabilística, não se exija que seja aplicada consistentemente a todas as transacções semelhantes). Quando uma entidade tem este tipo de escolha, o parágrafo 14.b) da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* exige que a política escolhida faça com que as demonstrações financeiras proporcionem informação fiável e mais relevante acerca dos efeitos de transacções, outros acontecimentos e condições na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade. No caso da designação pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, o parágrafo 9. estabelece as duas circunstâncias em que o requisito de informação mais relevante será satisfeito. Em conformidade, para escolher essa designação de acordo com o parágrafo 9., a entidade tem de demonstrar que ela se insere numa (ou ambas) destas duas circunstâncias.

Parágrafo 9.b)i): a designação elimina ou reduz significativamente uma inconsistência na mensuração ou no reconhecimento que de outra forma surgiria

AG4D Segundo a IAS 39, a mensuração de um activo financeiro ou passivo financeiro e a classificação de alterações reconhecidas no seu valor são determinadas pela classificação do item e pelo facto de o item fazer ou não parte de um relacionamento de cobertura designado. Esses requisitos podem criar uma inconsistência na mensuração ou no reconhecimento (por vezes, denominada uma «falta de balanceamento contabilística») quando, por exemplo, na ausência de uma designação pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, um activo financeiro fosse classificado como disponível para venda (com a maior parte das alterações no justo valor ►**M5** reconhecidas em outro rendimento integral ◄) e um passivo que a entidade considere relacionado fosse mensurado pelo custo amortizado (com alterações no justo valor não reconhecidas). Nestas circunstâncias, uma entidade pode concluir que as suas demonstrações financeiras proporcionarão informação mais relevante se tanto o activo como o passivo forem classificados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos.

▼B

AG4E Os exemplos seguintes mostram quando é que esta condição poderá ser satisfeita. Em todos os casos, uma entidade pode usar esta condição para designar activos financeiros ou passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos apenas se satisfizer o princípio enunciado no parágrafo 9.b)i).

a) Uma entidade tem passivos cujos fluxos de caixa se baseiam contratualmente no desempenho dos activos que de outra forma seriam classificados como disponíveis para venda. Por exemplo, uma seguradora poderá ter passivos contendo uma característica de participação discricionária que paguem benefícios em função dos retornos de investimento realizados e/ou não realizados de um conjunto especificado dos activos da seguradora. Se a mensuração desses passivos reflectir os preços de mercado actuais, classificar os activos pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos significa que as alterações no justo valor dos activos financeiros são reconhecidas nos lucros ou prejuízos no mesmo período que as alterações relacionadas no valor dos passivos;

b) Uma entidade tem passivos segundo contratos de seguro cuja mensuração incorpora informação actual (tal como permitido pela IFRS 4, parágrafo 24.), e activos financeiros que ela considera relacionados que de outra forma seriam classificados como disponíveis para venda ou mensurados pelo custo amortizado;

c) Uma entidade tem activos financeiros, passivos financeiros ou ambos que partilham um risco, como o risco de taxa de juro, que dá origem a alterações opostas no justo valor que tendem a compensar-se. Contudo, apenas alguns dos instrumentos seriam mensurados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos (i.e., são derivados ou são classificados como detidos para negociação). Também se poderá dar o caso de que os requisitos para a contabilidade de cobertura não estão satisfeitos, por exemplo, devido ao facto de os requisitos para a eficácia indicados no parágrafo 88. não estarem satisfeitos;

d) Uma entidade tem activos financeiros, passivo financeiros ou ambos que partilham um risco, como o risco de taxa de juro, que dá origem a alterações opostas no justo valor que tendem a compensar-se e a entidade não se qualifica para contabilidade de cobertura porque nenhum dos instrumentos é um derivado. Além disso, na ausência de contabilidade de cobertura, há uma inconsistência significativa no reconhecimento de ganhos e perdas. Por exemplo:

i) a entidade financiou uma carteira de activos de taxa fixa que de outra forma seriam classificados como disponíveis para venda com obrigações de taxa fixa cujas alterações no justo valor tendem a compensar-se. O relato tanto dos activos como das obrigações pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos corrige a inconsistência que de outra forma resultaria da mensuração dos activos pelo justo valor com ►M5 alterações reconhecidas em outro rendimento integral ◄ e das obrigações pelo custo amortizado,

▼B

ii) a entidade financiou um grupo especificado de empréstimos concedidos ao emitir obrigações negociadas cujas alterações no justo valor tendem a compensar-se. Se, além disso, a entidade comprar e vender as obrigações regularmente, mas raramente, se é que alguma vez, comprar e vender os empréstimos concedidos, o relato tanto dos empréstimos como das obrigações pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos elimina a inconsistência na tempestividade do reconhecimento de ganhos e perdas que de outra forma resultaria da mensuração de ambos pelo custo amortizado e do reconhecimento de um ganho ou perda sempre que uma obrigação for recomprada.

AG4F Nos casos como aqueles descritos no parágrafo precedente, designar, no reconhecimento inicial, os activos financeiros e os passivos financeiros que de outra forma não sejam assim mensurados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos pode eliminar ou significativamente reduzir a inconsistência na mensuração ou no reconhecimento e produzir informação mais relevante. Para efeitos práticos, a entidade não precisa de contratar todos os activos e passivos que dão origem à inconsistência na mensuração ou no reconhecimento exactamente na mesma altura. É permitido um atraso razoável desde que cada transacção seja designada pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos no seu reconhecimento inicial e, ao mesmo tempo, se espere a ocorrência de quaisquer transacções restantes.

AG4G Não seria aceitável designar apenas alguns dos activos financeiros e passivos financeiros que dão origem à inconsistência pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos se tal não eliminasse ou reduzisse significativamente a inconsistência e portanto não resultasse em informação mais relevante. Contudo, seria aceitável designar apenas alguns de uma série de activos financeiros semelhantes ou passivos financeiros semelhantes se tal resultasse numa redução significativa (e possivelmente numa maior redução do que outras designações permitidas) na inconsistência. Por exemplo, vamos assumir que uma entidade tem uma série de passivos financeiros semelhantes que somam 100 UM ([1]) e uma série de activos financeiros semelhantes que somam 50 UM, mas que são mensurados numa base diferente. A entidade pode reduzir significativamente a inconsistência na mensuração ao designar todos os activos no reconhecimento inicial, mas apenas alguns dos passivos (por exemplo, passivos individuais com um total combinado de 45 UM), pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos. Contudo, dado que a designação pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos só pode ser aplicada à totalidade de um instrumento financeiro, a entidade neste exemplo tem de designar um ou mais passivos na sua totalidade. Não poderá designar quer um componente de um passivo (por exemplo, alterações no valor atribuíveis a um único risco, tais como alterações numa taxa de juro de referência) quer uma proporção (i.e., percentagem) de um passivo.

Parágrafo 9.b)ii): um grupo de activos financeiros, passivos financeiros ou ambos é gerido e o seu desempenho avaliado numa base de justo valor, de acordo com uma estratégia documentada de gestão do risco ou de investimento

AG4H Uma entidade pode gerir e avaliar o desempenho de um grupo de activos financeiros, passivos financeiros ou ambos de tal forma que a mensuração desse grupo pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos resulte em informação mais relevante. O enfoque neste exemplo está na forma como a entidade gere e avalia o desempenho e não na natureza dos seus instrumentos financeiros.

([1]) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼B

AG4I Os exemplos seguintes mostram quando é que esta condição poderá ser satisfeita. Em todos os casos, uma entidade só pode usar esta condição para designar activos financeiros ou passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos se satisfizer o princípio enunciado no parágrafo 9.b)ii).

a) A entidade é uma organização de capital de risco, fundo mútuo, trust ou entidade semelhante cuja actividade consiste em investir em activos financeiros com vista a lucrar com o retorno total dos mesmos na forma de juros ou dividendos e de alterações no justo valor. A IAS 28 e a IAS 31 permitem que esses investimentos sejam excluídos do seu âmbito desde que sejam mensurados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos. Uma entidade poderá aplicar a mesma política contabilística a outros investimentos geridos numa base de retorno total, mas nos quais a sua influência é insuficiente para que estejam dentro do âmbito da IAS 28 ou da IAS 31;

b) A entidade tem activos financeiros e passivos financeiros que partilham um ou mais riscos e esses riscos são geridos e avaliados numa base de justo valor de acordo com uma política documentada de gestão de activos e passivos. Um exemplo pode ser uma entidade que tenha emitido «produtos estruturados» contendo derivados embutidos múltiplos e que faça a gestão dos riscos resultantes numa base de justo valor usando uma mistura de instrumentos financeiros derivados e não derivados. Um exemplo semelhante pode ser uma entidade que origine empréstimos de taxa de juro fixa e que faça a gestão do risco de taxa de juro de referência resultante usando uma mistura de instrumentos financeiros derivados e não derivados;

c) A entidade é uma seguradora que detém uma carteira de activos financeiros, gere essa carteira de modo a maximizar o seu retorno total (i.e., juros ou dividendos e alterações no justo valor) e avalia o seu desempenho nessa base. A carteira pode ser detida para apoiar passivos específicos, capital próprio ou ambos. Se a carteira for detida para apoiar passivos específicos, a condição no parágrafo 9.b)ii) pode ser satisfeita para os activos independentemente de a seguradora também gerir e avaliar os passivos numa base de justo valor. A condição no parágrafo 9.b)ii) pode ser satisfeita quando o objectivo da seguradora for maximizar o retorno total sobre os activos num prazo mais longo ainda que as quantias pagas aos detentores de contratos participantes dependam de outros factores como a quantidade de ganhos realizados num período mais curto (por exemplo, um ano) ou estejam sujeitos ao critério da seguradora.

AG4J Tal como indicado atrás, esta condição depende da forma como a entidade gere e avalia o desempenho do grupo de instrumentos financeiros a ser considerado. Em conformidade, (sujeito ao requisito de designação no reconhecimento inicial) uma entidade que designe instrumentos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos na base desta condição deverá da mesma forma designar todos os instrumentos financeiros elegíveis que sejam geridos e avaliados em conjunto.

▼B

AG4K A documentação da estratégia da entidade não tem de ser extensa, mas deve ser suficiente para demonstrar a conformidade com o parágrafo 9.b)ii). Esta documentação não é obrigatória para cada item individual, mas pode ser feita numa base de carteira. Por exemplo, se o sistema de gestão do desempenho de um departamento — tal como aprovado pelo pessoal-chave da gerência da entidade — demonstrar claramente que o seu desempenho é avaliado numa base de retorno total, não é necessário apresentar mais documentação para demonstrar a conformidade com o parágrafo 9.b)ii).

Taxa de juro efectiva

AG5 Em alguns casos, os activos financeiros são adquiridos com um profundo desconto que reflecte as perdas de crédito incorridas. As entidades incluem essas perdas de crédito incorridas nos fluxos de caixa estimados quando calculam a taxa de juro efectiva.

AG6 Quando aplica o método do juro efectivo, uma entidade geralmente amortiza quaisquer comissões, pontos pagos ou recebidos, custos de transacção e outros prémios ou descontos incluídos no cálculo da taxa de juro efectiva durante a vida útil esperada do instrumento. Contudo, um período mais curto é usado se este for o período a que dizem respeito as comissões, pontos pagos ou recebidos, custos de transacção, prémios ou descontos. Será este o caso quando a variável com a qual se relacionam as comissões, pontos pagos ou recebidos, custos de transacção, prémios ou descontos for reapreçada às taxas de mercado antes da esperada maturidade do instrumento. Nesse caso, o período de amortização apropriado é o período até à data seguinte de reapreçamento. Por exemplo, se um prémio ou desconto num instrumento de taxa flutuante reflectir os juros que foram acrescidos ao instrumento desde o último pagamento de juros, ou as alterações nas taxas de mercado desde que a taxa de juro flutuante foi redefinida de acordo com as taxas de mercado, ele será amortizado até à data seguinte em que a taxa de juro é redefinida de acordo com as taxas de mercado. Isto deve-se ao facto de o prémio ou desconto se relacionar com o período até à próxima data de redefinição da taxa de juro porque, nessa data, a variável à qual o prémio ou desconto diz respeito (i.e., taxas de juro) é redefinida de acordo com as taxas de mercado. Se, porém, o prémio ou desconto resultar de uma alteração no *spread* de crédito sobre a taxa flutuante especificada no instrumento, ou outras variáveis que não sejam redefinidas de acordo com as taxas de mercado, ele é amortizado durante a vida útil esperada do instrumento.

AG7 Para activos financeiros de taxa flutuante e passivos financeiros de taxa flutuante, a reestimativa periódica dos fluxos de caixa para reflectir os movimentos nas taxas de juro do mercado altera a taxa de juro efectiva. Se um activo financeiro de taxa flutuante ou um passivo financeiro de taxa flutuante for inicialmente reconhecido por uma quantia igual ao capital a receber ou a reembolsar na maturidade, a reestimativa dos futuros pagamentos de juros normalmente não tem efeito significativo na quantia escriturada do activo ou passivo.

▼M8

AG8 Se uma entidade revê as suas estimativas de pagamentos ou recebimentos, a entidade deve ajustar a quantia escriturada do activo financeiro ou do passivo financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros) para reflectir os fluxos de caixa estimados reais e revistos. A entidade recalcula a quantia escriturada mediante o cálculo do valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados à taxa de juro efectiva inicial do instrumento financeiro ou, quando aplicável, à taxa de juro efectiva

▼M8

revista calculada em conformidade com o parágrafo 92. O ajustamento é reconhecido nos lucros ou prejuízos como um rendimento ou gasto. Se um activo financeiro for reclassificado em conformidade com os parágrafos 50B, 50D ou 50E e, posteriormente, em resultado de uma recuperabilidade acrescida dos fluxos de caixa futuros, a entidade revir em alta as suas estimativas relativas aos mesmos fluxos, o efeito dessa revisão em alta deve ser reconhecido como um ajustamento da taxa de juro efectiva a partir da data da nova estimativa, e não como um ajustamento da quantia escriturada do activo à data da nova estimativa.

▼B

Derivados

AG9 São típicos exemplos de derivados os contratos de futuros e *forward*, de *swap* e de opções. Um derivado tem normalmente uma quantia nocional, que é uma quantia em moeda, um número de acções, um número de unidades de peso ou volume ou outras unidades especificadas no contrato. Porém, um instrumento derivado não exige que o detentor ou subscritor invista ou receba a quantia nocional no início do contrato. Como alternativa, um derivado pode exigir um pagamento fixo ou o pagamento de uma quantia que pode mudar (mas não proporcionalmente com uma alteração no subjacente) como resultado de algum acontecimento futuro que não esteja relacionado com uma quantia nocional. Por exemplo, um contrato pode exigir um pagamento fixo de 1 000 UM ([1]) se a LIBOR a seis meses aumentar em 100 pontos base. Um tal contrato é um derivado ainda que não seja especificada uma quantia nocional.

AG10 A definição de um derivado nesta Norma inclui contratos que sejam liquidados de forma bruta pela entrega do item subjacente (por exemplo, um contrato *forward* para comprar um instrumento de dívida de taxa fixa). Uma entidade pode ter um contrato de compra ou venda de um item não financeiro que pode ser liquidado de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros (por exemplo, um contrato de compra ou venda de uma mercadoria por um preço fixo numa data futura). Tal contrato está dentro do âmbito desta Norma a não ser que tenha sido celebrado e continue a ser detido para a finalidade de entregar um item não financeiro de acordo com os requisitos esperados de compra, venda ou uso da entidade (ver parágrafos 5.-7.).

AG11 Uma das características definidoras de um derivado é que tem um investimento líquido inicial que é mais pequeno do que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos factores de mercado. Um contrato de opção satisfaz a definição porque o prémio é inferior ao investimento que seria necessário para obter o instrumento financeiro subjacente ao qual a opção está ligada. Um *swap* de moeda que exija uma troca inicial de diferentes moedas de igual justo valor satisfaz a definição porque tem investimento inicial líquido de zero.

AG12 Uma compra ou venda *regular way* dá origem a um compromisso de preço fixo entre a data de negociação e a data da liquidação que satisfaz a definição de derivado. Porém, devido à curta duração do compromisso, ele não é reconhecido como um instrumento financeiro derivado. Pelo contrário, esta Norma proporciona uma contabilização especial para tais contratos *regular way* (ver parágrafos 38 e AG53-AG56).

([1]) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼B

AG12A A definição de derivado refere-se a variáveis não financeiras que não são específicas de uma parte do contrato. Estas incluem um índice de perdas por sismo numa determinada região e um índice de temperaturas numa determinada cidade. As variáveis não financeiras específicas de uma parte do contrato incluem a ocorrência ou não ocorrência de um incêndio que danifique ou destrua um activo de uma parte do contrato. Uma alteração no justo valor de um activo não financeiro é específica do proprietário se o justo valor reflectir não só as alterações nos preços de mercado desses activos (uma variável financeira), mas também a condição do activo não financeiro específico detido (uma variável não financeira). Por exemplo, se uma garantia do valor residual de um carro específico expuser o fiador ao risco de alterações na condição física do carro, a alteração no valor residual é específica do proprietário do carro.

Custos de transacção

AG13 Os custos de transacção incluem honorários e comissões pagas a agentes (incluindo empregados que ajam como agentes de vendas), consultores, corretores e negociantes; taxas cobradas por agências reguladoras e bolsas de valores mobiliários, e taxas e impostos de transferência. Os custos de transacção não incluem prémios ou descontos de dívida, custos de financiamento ou custos internos administrativos ou de detenção.

Activos financeiros e passivos financeiros detidos para negociação

AG14 A negociação reflecte normalmente a compra e venda activas e frequentes, e os instrumentos financeiros detidos para negociação são geralmente usados com o objectivo de gerar lucro com as flutuações de curto prazo no preço ou na margem do negociante.

AG15 Os passivos financeiros detidos para negociação incluem:

a) passivos derivados que não sejam contabilizados como instrumentos de cobertura;

b) obrigações de entregar activos financeiros emprestados por um vendedor curto (i.e., uma entidade que vende activos financeiros que obteve por empréstimo e que ainda não possui);

c) passivos financeiros que sejam incorridos com a intenção de os recomprar num futuro próximo (por exemplo, um instrumento de dívida cotado que o emitente pode recomprar no curto prazo dependendo de alterações no seu justo valor); e

d) passivos financeiros que façam parte de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que são geridos em conjunto e para os quais existe evidência de um padrão recente de tomada de lucros a curto prazo.

O facto de um passivo ser usado para financiar actividades de negociação não torna esse passivo um passivo detido para negociação.

Investimentos detidos até à maturidade

AG16 Uma entidade não tem uma intenção positiva de deter até à maturidade um investimento num activo financeiro com maturidade fixa se:

a) a entidade pretender deter o activo financeiro por um período indefinido;

▼B

b) a entidade estiver pronta para vender o activo financeiro (excepto se uma situação surgir que não seja recorrente e que não podia ter sido razoavelmente prevista pela entidade) em resposta a alterações nas taxas de juro de mercado ou nos riscos, a necessidades de liquidez, a alterações na disponibilidade e no rendimento de investimentos alternativos, a alterações nas fontes e condições de financiamento ou a alterações no risco cambial; ou

c) o emitente tiver o direito de liquidar o activo financeiro por uma quantia significativamente abaixo do seu custo amortizado.

AG17 Um instrumento de dívida com uma taxa de juro variável pode satisfazer os critérios de um investimento detido até à maturidade. Os instrumentos de capital próprio não podem ser investimentos detidos até à maturidade ou porque têm uma vida útil indefinida (tal como acções ordinárias) ou porque as quantias que o detentor pode receber podem variar de uma maneira que não é predeterminada (tal como no caso de opções sobre acções, *warrants* e direitos semelhantes). Com respeito à definição de investimentos detidos até à maturidade, os pagamentos fixos ou determináveis e a maturidade fixa significam que um acordo contratual define as quantias e as datas de pagamento ao detentor, como os pagamentos de capital e de juros. Um risco significativo de não pagamento não exclui a classificação de um activo financeiro como detido até à maturidade desde que os seus pagamentos contratuais sejam fixos ou determináveis e os outros critérios para essa classificação sejam satisfeitos. Se os termos de um instrumento de dívida perpétuo proporcionam pagamentos de juros durante um período indefinido, o instrumento não pode ser classificado como detido até à maturidade porque não existe data de maturidade.

AG18 Os critérios de classificação como investimento detido até à maturidade são satisfeitos para um activo financeiro que seja resgatável pelo emitente se o detentor tiver a intenção e estiver em condições de o deter até que seja resgatado ou até à maturidade e se o detentor pudesse recuperar substancialmente toda a sua quantia escriturada. A opção *call* do emitente, se exercida, acelera simplesmente a maturidade do activo. Porém, se o activo financeiro for resgatável numa base que resultaria em que o detentor não recuperasse substancialmente toda a sua quantia escriturada, o activo financeiro não pode ser classificado como investimento detido até à maturidade. A entidade considera qualquer prémio pago e custos de transacção capitalizados ao determinar se a quantia escriturada seria ou não substancialmente recuperada.

AG19 Um activo financeiro que seja *puttable* (i.e., o detentor tem o direito de exigir que o emitente volte a pagar ou redima o activo financeiro antes da maturidade) não pode ser classificado como investimento detido até à maturidade porque o pagamento de uma característica *put* num activo financeiro é inconsistente com a expressão de uma intenção de deter o activo financeiro até à maturidade.

AG20 Para a maioria dos activos financeiros, o justo valor é uma medida mais apropriada do que o custo amortizado. A classificação de detido até à maturidade é uma excepção, mas só se a entidade tiver uma intenção positiva e capacidade para deter o investimento até à maturidade. Quando as acções de uma entidade puserem em dúvida a sua intenção e capacidade para deter tais investimentos até à maturidade, o parágrafo 9. exclui o uso da excepção durante um período de tempo razoável.

▼B

AG21 Um cenário de desastre que seja apenas remotamente possível, tal como uma corrida a um banco ou uma situação semelhante que afecte uma companhia de seguros, não é algo que seja avaliado por uma entidade ao decidir se tem ou não intenção positiva e capacidade para deter um investimento até à maturidade.

AG22 As vendas antes da maturidade podem satisfazer a condição do parágrafo 9. — e portanto não levantar dúvidas quanto à intenção da entidade de deter outros investimentos até à maturidade — se forem atribuíveis a qualquer das seguintes situações:

a) uma deterioração significativa na valia de crédito do emitente. Por exemplo, uma venda a seguir a uma descida na notação de crédito por parte de uma agencia de notação externa não iria necessariamente levantar dúvidas quanto à intenção da entidade de deter outros investimentos até à maturidade se a descida proporcionar evidência de uma deterioração significativa na valia de crédito do emitente julgada com referência à notação de crédito no reconhecimento inicial. De forma semelhante, se uma entidade usar notações internas para avaliar exposições, as alterações nessas notações internas podem ajudar a identificar os emitentes nos quais tenha havido uma deterioração significativa na valia de crédito, desde que a abordagem da entidade à atribuição de notações internas e as alterações nessas notações proporcionem uma medida consistente, fiável e objectiva da qualidade do crédito dos emitentes. Se houver evidência de que um activo financeiro está com imparidade (ver parágrafos 58 e 59), a deterioração na valia de crédito é muitas vezes considerada significativa;

b) uma alteração na lei fiscal que elimine ou reduza significativamente a situação de isenção fiscal de juros sobre o investimento detido até à maturidade (mas não uma alteração na lei fiscal que reveja as taxas fiscais marginais aplicáveis a rendimentos de juros);

c) uma importante concentração de actividades empresariais ou uma importante alienação (tal como a venda de um segmento) que obrigue à venda ou transferência de investimentos detidos até à maturidade para manter a posição de risco de taxa de juro ou a política de risco de crédito existente da entidade (embora a concentração de actividades empresariais seja um acontecimento dentro do controlo da entidade, as alterações na sua carteira de investimentos para manter uma posição de risco de taxa de juro ou política de risco de crédito podem ser consequenciais em vez de previstas);

d) uma alteração nos requisitos oficiais ou reguladores que modifique substancialmente quer o que constitui um investimento permissível quer o máximo nível de tipos de investimento específicos, fazendo com que a entidade tenha de alienar um investimento detido até à maturidade;

e) um aumento significativo nos requisitos reguladores essenciais do sector que dê origem a que a entidade «emagreça» vendendo investimentos detidos até à maturidade;

f) um aumento significativo nas ponderações dos riscos de investimentos detidos até à maturidade usados para fins regulamentares de capital baseado em risco.

AG23 Uma entidade não tem uma capacidade demonstrada para deter até à maturidade um investimento num activo financeiro com maturidade fixa se:

a) não tiver os recursos financeiros disponíveis para continuar a financiar o investimento até à maturidade; ou

▼B

b) estiver sujeita a uma restrição legal ou outra existente que possa frustrar a sua intenção de deter o activo financeiro até à maturidade. (Contudo, a opção *call* de um emitente não frustra necessariamente a intenção de uma entidade deter um activo financeiro até à maturidade — ver parágrafo AG18.)

AG24 Outras circunstâncias que não sejam as descritas nos parágrafos AG16-AG23 podem indicar que uma entidade não tem uma intenção positiva ou capacidade para deter um investimento até à maturidade.

AG25 Uma entidade avalia a sua intenção e capacidade para deter os seus investimentos detidos até à maturidade não só quando esses activos financeiros são inicialmente reconhecidos, mas também ►**M5** no fim de cada período de relato posterior ◄.

Empréstimos concedidos e contas a receber

AG26 Qualquer activo financeiro não derivado com pagamentos fixos ou determináveis (incluindo activos de empréstimo, contas a receber comerciais, investimentos em instrumentos de dívida e depósitos detidos em bancos) pode potencialmente satisfazer a definição de empréstimos concedidos e contas a receber. Contudo, um activo financeiro que esteja cotado num mercado activo (tal como um instrumento de dívida cotado, ver parágrafo AG71) não se qualifica para classificação como empréstimo ou conta a receber. Os activos financeiros que não satisfaçam a definição de empréstimos concedidos e contas a receber podem ser classificados como investimentos detidos até à maturidade se satisfizerem as condições para essa classificação (ver parágrafos 9. e AG16-AG25). No reconhecimento inicial de um activo financeiro que de outra forma seria classificado como empréstimo ou conta a receber, uma entidade pode designá-lo como activo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, ou como disponível para venda.

DERIVADOS EMBUTIDOS (parágrafos 10.-13.)

AG27 Se um contrato de acolhimento não tiver maturidade expressa ou predeterminada e representar um juro residual nos activos líquidos de uma entidade, então as suas características e riscos económicos são os de um instrumento de capital próprio, e um derivado embutido teria de possuir características de capital próprio relacionadas com a mesma entidade para ser considerado intimamente relacionado. Se o contrato de acolhimento não for um instrumento de capital próprio e satisfizer a definição de instrumento financeiro, então as suas características e riscos económicos são os de um instrumento de dívida.

AG28 Um derivado sem opção embutido (tal como um contrato *forward* ou de *swap* embutido) é separado do seu contrato de acolhimento de acordo com os seus termos substantivos expressos ou implícitos, para que tenha um justo valor de zero no reconhecimento inicial. Um derivado baseado numa opção embutido (tal como uma opção *put*, *call*, *cap*, *floor* ou *swap* embutida) é separado do seu contrato de acolhimento de acordo com os termos expressos na característica da opção. A quantia escriturada inicial do instrumento de acolhimento é a quantia residual depois de separar o derivado embutido.

AG29 Normalmente, vários derivados embutidos num único instrumento são tratados como um único derivado embutido composto. Contudo, os derivados embutidos que sejam classificados como capital próprio (ver a IAS 32) são contabilizados separadamente daqueles classificados como activos ou passivos. Além disso, se um instrumento tiver mais de um derivado embutido e esses derivados se relacionarem com diferentes exposições ao risco e forem facilmente separáveis e independentes um do outro, eles são contabilizados separadamente um do outro.

▼B

AG30 As características e riscos económicos de um derivado embutido não estão intimamente relacionados com o contrato de acolhimento [parágrafo 11.a)] nos exemplos que se seguem. Nestes exemplos, assumindo que as condições dos parágrafos 11.b) e c) são satisfeitas, uma entidade contabiliza o derivado embutido separadamente do contrato de acolhimento.

a) Uma opção *put* embutida num instrumento que permita ao detentor exigir ao emitente a recompra do instrumento por uma quantia de dinheiro ou outros activos que varie de acordo com a alteração no preço ou índice de capital próprio ou de mercadorias não está intimamente relacionada com um instrumento de dívida de acolhimento;

b) Uma opção *call* embutida num instrumento de capital próprio que permita ao emitente recomprar esse instrumento de capital próprio por um preço especificado não está intimamente relacionada com o instrumento de capital próprio de acolhimento na perspectiva do detentor (na perspectiva do emitente, a opção *call* é um instrumento de capital próprio desde que satisfaça as condições para essa classificação segundo a IAS 32, caso em que é excluída do âmbito desta Norma);

c) Uma opção ou uma disposição automática para alargar o restante prazo até à maturidade de um instrumento de dívida não está intimamente relacionada com o instrumento de dívida de acolhimento a menos que exista um ajustamento simultâneo em relação à taxa de juro do mercado corrente aproximada no momento da extensão. Se uma entidade emitir um instrumento de dívida e o detentor desse instrumento de dívida subscrever uma opção *call* sobre o instrumento de dívida para um terceiro, o emitente considera essa opção *call* como estendendo o prazo até à maturidade de um instrumento de dívida desde que seja possível exigir que o emitente participe ou facilite a recomercialização do instrumento de dívida como resultado do exercício da opção *call*;

d) Os pagamentos de juros ou de capital indexados ao capital próprio embutidos num instrumento de dívida ou contrato de seguro de acolhimento — pelo qual a quantia de juros ou de capital é indexada ao valor dos instrumentos de capital próprio — não estão intimamente relacionados com o instrumento de acolhimento porque os riscos inerentes ao contrato de acolhimento e ao derivado embutido são dissemelhantes;

e) Os pagamentos de juros ou de capital indexados a mercadorias embutidos num instrumento de dívida ou contrato de seguro de acolhimento — pelo qual a quantia de juros ou de capital é indexada ao preço de uma mercadoria (tal como o ouro) — não estão intimamente relacionados com o instrumento de acolhimento porque os riscos inerentes ao contrato de acolhimento e ao derivado embutido são dissemelhantes;

f) Uma característica de conversão de capital próprio embutida num instrumento de dívida convertível não está intimamente relacionada com o instrumento da dívida de acolhimento na perspectiva do detentor do instrumento (na perspectiva do emitente, a opção de conversão do capital próprio é um instrumento de capital próprio e está excluída do âmbito desta Norma desde que satisfaça as condições para essa classificação segundo a IAS 32);

▼M22

g) Uma opção *call, put* ou de pré-pagamento embutida num contrato de dívida de acolhimento ou num contrato de seguro de acolhimento não está intimamente relacionada com o contrato de acolhimento a não ser que:

i) o preço de exercício da opção seja aproximadamente igual em cada data de exercício ao custo amortizado do instrumento de dívida de acolhimento ou à quantia escriturada do contrato de seguro de acolhimento; ou

▼**M22**

ii) o preço de exercício de uma opção de pré-pagamento reembolse o mutuante numa quantia até ao valor presente aproximado dos juros perdidos durante o prazo remanescente do contrato de acolhimento. Os juros perdidos são o produto da quantia do capital pré-paga multiplicada pelo diferencial da taxa de juro. O diferencial da taxa de juro é o excesso da taxa de juro efectiva do contrato de acolhimento em relação à taxa de juro efectiva que a entidade receberia na data de pré-pagamento se tivesse reinvestido a quantia do capital pré-paga num contrato semelhante durante o prazo remanescente do contrato de acolhimento.

A avaliação para determinar se a opção *call* ou *put* está intimamente relacionada com o contrato de dívida de acolhimento deve ser feita antes de separar o elemento de capital próprio de um instrumento de dívida convertível segundo a IAS 32.

▼**B**

h) Os derivados de crédito que estejam embutidos num instrumento de dívida de acolhimento e permitam a uma parte (o «beneficiário») transferir o risco de crédito de um activo de referência particular, que pode não possuir, para uma outra parte (o «fiador») não estão intimamente relacionados com o instrumento de dívida de acolhimento. Tais derivados de crédito permitem ao fiador assumir o risco de crédito associado ao activo de referência sem o possuir directamente.

AG31 Um exemplo de um instrumento híbrido é um instrumento financeiro que dá ao detentor o direito de devolver o instrumento financeiro ao emitente em troca de uma quantia em dinheiro ou outros activos financeiros que varie de acordo com a alteração num índice de capital próprio ou de mercadorias que possa aumentar ou diminuir (um «instrumento com opção *put*»). A não ser que o emitente designe no reconhecimento inicial o instrumento com opção *put* como passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, é-lhe exigido que separe um derivado embutido (i.e., o pagamento de capital indexado) segundo o parágrafo 11. porque o contrato de acolhimento é um instrumento de dívida segundo o parágrafo AG27 e o pagamento de capital indexado não está intimamente relacionado com um instrumento de dívida de acolhimento segundo o parágrafo AG30a). Dado que o pagamento de capital pode aumentar ou diminuir, o derivado embutido é um derivado sem opção cujo valor está indexado à variável subjacente.

AG32 No caso de um instrumento com opção *put* que pode ser devolvido em qualquer momento em troca de dinheiro equivalente a uma parte proporcional do valor do activo líquido de uma entidade (tal como unidades de um fundo mútuo aberto ou alguns produtos de investimento de ligação a unidades), o efeito de separar um derivado embutido e de contabilizar cada componente é mensurar o instrumento combinado pela quantia de remição que seja devida à data da ►**M5** demonstração da posição financeira ◄ se o detentor exerceu o seu direito de devolver o instrumento ao emitente.

AG33 As características e riscos económicos de um derivado embutido estão intimamente relacionados com as características e riscos económicos do contrato de acolhimento nos exemplos seguintes. Nestes exemplos, uma entidade não contabiliza o derivado embutido separadamente do contrato de acolhimento.

▼B

a) Um derivado embutido, no qual o subjacente é uma taxa de juro ou um índice de taxas de juro que pode alterar a quantia de juros que de outra forma seria paga ou recebida segundo um contrato de dívida de acolhimento ou um contrato de seguro que vença juros, está intimamente relacionado com o contrato de acolhimento, a não ser que o instrumento combinado possa ser liquidado de tal forma que o detentor não recupere substancialmente todo o seu investimento reconhecido ou que o derivado embutido possa pelo menos duplicar a taxa de retorno inicial do detentor segundo o contrato de acolhimento e possa resultar numa taxa de retorno que seja pelo menos o dobro do que seria o retorno de mercado para um contrato com os mesmos termos do contrato de acolhimento;

b) Um *floor* ou *cap* embutido na taxa de juro de um contrato de dívida ou de um contrato de seguro está intimamente relacionado com o contrato de acolhimento, desde que o *cap* esteja à taxa de juro do mercado ou acima da mesma e o *floor* esteja à taxa de juro do mercado ou abaixo da mesma quando o contrato for emitido, e o *cap* ou o *floor* não esteja alavancado em relação ao contrato de acolhimento. De forma semelhante, as disposições incluídas num contrato de compra ou venda de um activo (por exemplo, uma mercadoria) que estabelecem um *cap* e um *floor* sobre o preço a ser pago ou recebido pelo activo estão intimamente relacionadas com o contrato de acolhimento se tanto o *cap* como o *floor* estiverem «out of the money» no início e não estiverem alavancados;

c) Um derivado embutido em moeda estrangeira que proporcione um fluxo de pagamentos de juros ou de capital denominados numa moeda estrangeira e esteja embutido num instrumento de dívida de acolhimento (por exemplo, uma obrigação em moeda dupla) está intimamente relacionado com o instrumento de dívida de acolhimento. Tal derivado não é separado do instrumento de acolhimento porque a IAS 21 exige que os ganhos e perdas em moeda estrangeira em itens monetários sejam reconhecidos nos lucros ou prejuízos;

d) Um derivado embutido em moeda estrangeira de um contrato de acolhimento que é um contrato de seguro e não um instrumento financeiro (tal como um contrato de compra ou venda de um item não financeiro em que o preço seja denominado numa moeda estrangeira) está intimamente relacionado com o contrato de acolhimento desde que não esteja alavancado, não contenha uma característica de opção, e exija pagamentos denominados numa das seguintes moedas:

   i) a moeda funcional de uma parte substancial desse contrato;

   ii) a moeda na qual o preço do bem adquirido ou do serviço prestado está normalmente denominado em transacções comerciais em todo o mundo (como por exemplo o dólar dos Estados Unidos para transacções de petróleo); ou

   iii) uma moeda que seja normalmente usada em contratos de compra ou venda de itens não financeiros no ambiente económico no qual a transacção se realiza (por exemplo, uma moeda relativamente estável e líquida que seja normalmente usada em transacções comerciais locais ou em negociações externas);

▼B

e) Uma opção de pré-pagamento embutida num *strip* só de juros ou só de capital está intimamente relacionada com o contrato de acolhimento desde que o contrato de acolhimento i) tenha inicialmente resultado da separação do direito de receber fluxos de caixa contratuais de um instrumento financeiro que, só por si, não continha um derivado embutido, e que ii) não contenha quaisquer termos não presentes no contrato de dívida de acolhimento original;

f) Um derivado embutido num contrato de locação de acolhimento está intimamente relacionado com o contrato de acolhimento se o derivado embutido for i) um índice relacionado com a inflação tal como um índice de pagamentos de locação para um índice de preços ao consumidor (contanto que a locação não esteja alavancada e o índice se relacione com a inflação no próprio ambiente económico da entidade), ii) rendas contingentes baseadas em vendas relacionadas, ou iii) rendas contingentes baseadas em taxas de juro variáveis;

g) Uma característica de ligação a unidades embutida num instrumento financeiro de acolhimento ou num contrato de seguro de acolhimento está intimamente relacionada com o instrumento de acolhimento ou o contrato de acolhimento se os pagamentos denominados em unidades forem mensurados por valores unitários correntes que reflictam os justos valores dos activos do fundo. Uma característica de ligação a unidades é um termo contratual que exige pagamentos denominados em unidades de um fundo de investimento interno ou externo;

h) Um derivado embutido de um contrato de seguro está intimamente relacionado com o contrato de seguro de acolhimento se o derivado embutido e o contrato de seguro de acolhimento forem tão interdependentes que uma entidade não possa mensurar o derivado embutido separadamente (i.e., sem considerar o contrato de acolhimento).

Instrumentos contendo derivados embutidos

AG33A Quando uma entidade se tornar parte de um instrumento híbrido (combinado) que contenha um ou mais derivados embutidos, o parágrafo 11. exige que a entidade identifique esse derivado embutido, avalie se deverá ser separado do contrato de acolhimento e, relativamente àqueles para os quais se exija essa separação, mensure os derivados pelo justo valor no reconhecimento inicial e subsequentemente. Estes requisitos podem ser mais complexos, ou resultar em mensurações menos fiáveis, do que a mensuração da totalidade do instrumento pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos. Por essa razão, esta Norma permite que a totalidade do instrumento seja designada pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos.

AG33B Tal designação pode ser usada quer o parágrafo 11. exija que os derivados embutidos sejam separados do contrato de acolhimento quer proíba tal separação. Porém, o parágrafo 11.A não justificaria a designação do instrumento híbrido (combinado) pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos nos casos desenvolvidos nos parágrafos 11.Aa) e b) porque essa designação não reduziria a complexidade nem aumentaria a fiabilidade.

RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO (parágrafos 14.-42.)

Reconhecimento inicial (parágrafo 14.)

AG34 Como consequência do princípio enunciado no parágrafo 14., uma entidade reconhece todos os seus direitos e obrigações contratuais segundo derivados ►M5 na sua demonstração da posição financeira ◄ como

▼B

activos e passivos, respectivamente, excepto no caso de derivados que impedem uma transferência de activos financeiros de ser contabilizada como venda (ver parágrafo AG49). Se uma transferência de um activo financeiro não se qualificar para desreconhecimento, aquele que recebe a transferência não reconhece o activo transferido como seu activo (ver parágrafo AG50).

AG35 Seguem-se exemplos de aplicação do princípio do parágrafo 14.:

a) contas a receber e contas a pagar sem condições são reconhecidas como activos ou passivos quando a entidade se tornar uma parte do contrato e, como consequência, tiver um direito legal de receber ou uma obrigação legal de pagar a dinheiro;

b) activos a adquirir e passivos a incorrer como resultado de um compromisso firme de comprar ou vender bens ou serviços não são geralmente reconhecidos até que pelo menos uma das partes tenha agido segundo o acordo. Por exemplo, uma entidade que receba uma encomenda firme de um cliente geralmente não reconhece um activo (e a entidade que coloca a encomenda não reconhece um passivo) no momento do compromisso, mas, em vez disso, atrasa o reconhecimento até que os bens ou serviços encomendados tenham sido expedidos, entregues ou prestados. Se um compromisso firme de comprar ou vender itens não financeiros estiver dentro do âmbito desta Norma segundo os parágrafos 5.-7., o seu justo valor líquido é reconhecido como um activo ou passivo na data do compromisso (ver a alínea c) abaixo). Além disso, se um compromisso firme anteriormente não reconhecido for designado como item coberto numa cobertura de justo valor, qualquer alteração no justo valor líquido atribuível ao risco coberto é reconhecida como activo ou passivo depois do início da cobertura (ver parágrafos 93. e 94.);

c) um contrato *forward* que esteja dentro do âmbito desta Norma (ver parágrafos 2.-7.) é reconhecido como activo ou passivo à data do compromisso, em vez da data em que a liquidação ocorrer. Quando uma entidade se torna parte de um contrato *forward*, os justos valores do direito e da obrigação são muitas vezes iguais, de modo que o justo valor líquido do *forward* seja zero. Se o justo valor líquido do direito e da obrigação não for zero, o contrato é reconhecido como activo ou passivo;

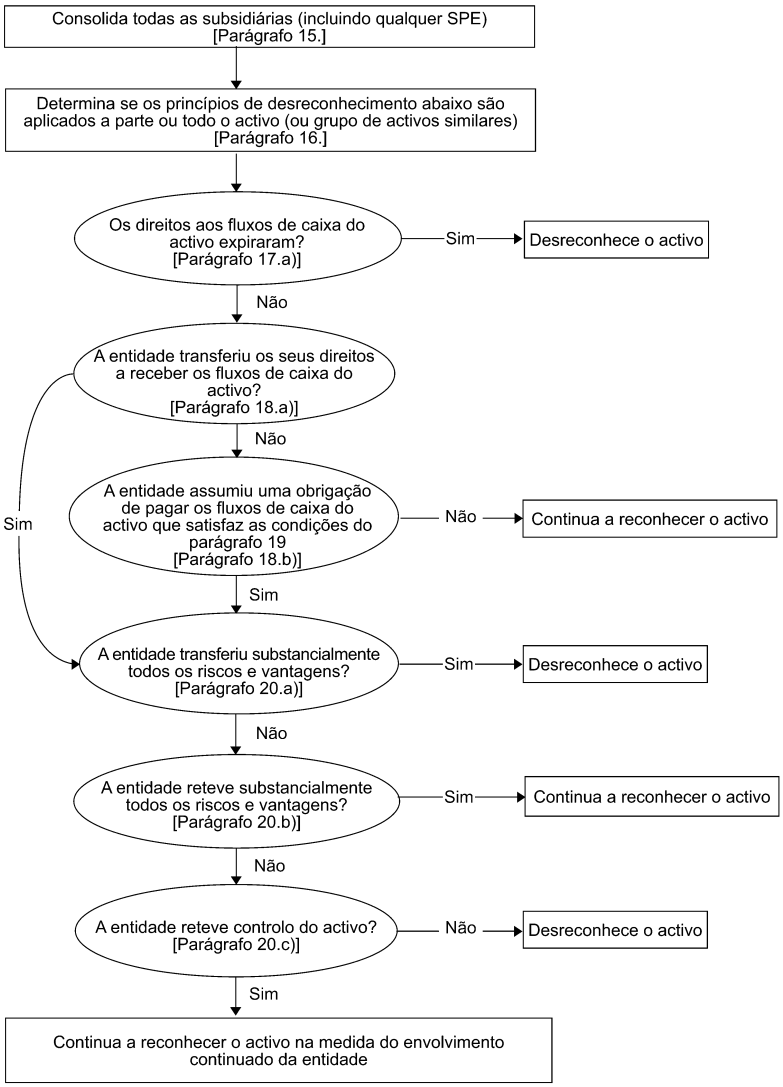
d) contratos de opção que estejam dentro do âmbito desta Norma (ver parágrafos 2.-7.) são reconhecidos como activos ou passivos quando o detentor ou subscritor se tornar parte do contrato;

e) transacções futuras planeadas, independentemente de serem ou não prováveis, não são activos e passivos porque a entidade não se tornou parte de um contrato.

▼B

Desreconhecimento de um activo financeiro (parágrafos 15.-37.)

AG36 O seguinte fluxograma ilustra o método de avaliar se um activo financeiro está ou não desreconhecido e até que ponto o está.



Acordos segundo os quais uma entidade retém os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa de um activo financeiro, mas assume uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais destinatários [parágrafo 18.b)]

AG37 A situação descrita no parágrafo 18.b) (quando uma entidade retém os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa de um activo financeiro, mas assume uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais destinatários) ocorre, por exemplo, se a entidade for uma entidade com finalidade especial ou um *trust*, e emitir interesses benéficos a investidores nos activos financeiros subjacentes de que é proprietária e proporcionar o serviço desses activos financeiros. Nesse caso, os activos financeiros qualificam-se para desreconhecimento se as condições dos parágrafos 19. e 20. forem satisfeitas.

▼B

AG38 Ao aplicar o parágrafo 19., a entidade pode ser, por exemplo, o que deu origem ao activo financeiro, ou pode ser um grupo que inclua uma entidade com finalidade especial consolidada que tenha adquirido o activo financeiro e transmite fluxos de caixa a investidores terceiros não relacionados.

Avaliação da transferência dos riscos e vantagens de propriedade (parágrafo 20.)

AG39 Exemplos de quando uma entidade transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens de propriedade são:

a) uma venda incondicional de um activo financeiro;

b) uma venda de um activo financeiro em conjunto com uma opção de recomprar o activo financeiro pelo seu justo valor no momento da recompra; e

c) uma venda de um activo financeiro em conjunto com uma opção *put* ou *call* que esteja profundamente *out of the money* (i.e., uma opção que está tão *out of the money* que é altamente improvável que passe a estar *in the money* antes de expirar).

AG40 Exemplos de quando uma entidade reteve substancialmente todos os riscos e vantagens de propriedade são:

a) uma transacção de venda e recompra em que o preço de recompra é um preço fixo ou o preço de venda mais um retorno do mutuante;

b) um acordo de empréstimo de títulos;

c) uma venda de um activo financeiro em conjunto com um *total return swap* que transfere a exposição ao risco do mercado de volta para a entidade;

d) uma venda de um activo financeiro em conjunto com uma opção *put* ou *call* que esteja profundamente *in the money* (i.e., uma opção que está tão *in the money* que é altamente improvável que passe a estar *out of the money* antes de expirar); e

e) uma venda de contas a receber a curto prazo em que a entidade garante que compensa aquele que recebe a transferência por perdas de crédito que provavelmente irão ocorrer.

AG41 Se uma entidade determinar que, como resultado da transferência, ela transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo transferido, ela não volta a reconhecer o activo transferido num período futuro, a não ser que volte a adquirir o activo transferido numa nova transacção.

Avaliação da transferência do controlo

AG42 Uma entidade não reteve o controlo de um activo transferido se aquele que recebe a transferência tiver capacidade prática para vender o activo transferido. Uma entidade reteve o controlo de um activo transferido se aquele que recebe a transferência não tiver capacidade prática para vender o activo transferido. Aquele que recebe a transferência tem capacidade prática para vender o activo transferido se este for negociado num mercado activo porque aquele que recebe a transferência poderia recomprar o activo transferido no mercado se

▼B

necessitar de devolver o activo à entidade. Por exemplo, aquele que recebe a transferência pode ter capacidade prática para vender um activo transferido se o activo transferido estiver sujeito a uma opção que permita à entidade recomprá-lo, mas aquele que recebe a transferência pode obter imediatamente o activo transferido no mercado se a opção for exercida. Aquele que recebe a transferência não tem capacidade prática para vender o activo transferido se a entidade retiver uma tal opção e aquele que recebe a transferência não pode obter imediatamente o activo transferido no mercado se a entidade exercer a sua opção.

AG43 Aquele que recebe a transferência tem capacidade prática para vender o activo transferido só se aquele que recebe a transferência puder vender o activo transferido na sua totalidade a um terceiro não relacionado e for capaz de exercer essa capacidade unilateralmente e sem impor restrições adicionais à transferência. A questão crítica é saber aquilo que aquele que recebe a transferência é capaz de fazer na prática e não quais os direitos contratuais que aquele que recebe a transferência tem relativamente aquilo que pode fazer com o activo transferido ou quais as proibições contratuais que existem. Em particular:

a) um direito contratual de alienar o activo transferido tem pouco efeito prático se não houver mercado para o activo transferido; e

b) a capacidade para alienar o activo transferido tem pouco efeito prático se não puder ser exercida livremente. Por essa razão:

i) a capacidade daquele que recebe a transferência para alienar o activo transferido deve ser independente das acções de outros (i.e., deve ser uma capacidade unilateral), e

ii) aquele que recebe a transferência deve ser capaz de alienar o activo transferido sem precisar de anexar à transferência condições restritivas ou «senãos» (por exemplo, condições de serviço do activo de empréstimo ou uma opção conferindo àquele que recebe a transferência o direito de recomprar o activo).

AG44 Que aquele que recebe a transferência tenha pouca probabilidade de vender o activo transferido não significa, em si mesmo, que aquele que transfere tenha retido o controlo do activo transferido. Contudo, se uma opção *put* ou uma garantia impedir que aquele que recebe a transferência venda o activo transferido, então aquele que transfere reteve o controlo do activo transferido. Por exemplo, se uma opção *put* ou uma garantia for suficientemente valiosa, ela impede aquele que recebe a transferência de vender o activo transferido porque aquele que recebe a transferência, na prática, não venderia o activo transferido a um terceiro sem anexar uma opção semelhante ou outras condições restritivas. Em vez disso, aquele que recebe a transferência iria deter o activo transferido de forma a obter pagamentos segundo a garantia ou opção *put*. Nestas circunstâncias, aquele que transfere reteve o controlo do activo transferido.

Transferências que se qualificam para desreconhecimento

AG45 Uma entidade pode reter o direito a uma parte dos pagamentos de juros sobre os activos transferidos como remuneração pela manutenção desses activos. A parte dos pagamentos de juros de que a entidade desistiria ao terminar ou transferir o contrato de manutenção é imputada ao activo por serviço ou passivo por serviço. A parte dos pagamentos de juros de que a entidade não desistiria é um *strip* só de juros a receber. Por exemplo, se a entidade não desistiu de qualquer juro aquando da cessação ou transferência do contrato de manutenção, o *spread* de juros total é um *strip* só de juros a receber. Para a finalidade de aplicar o parágrafo 27., os justos valores do activo por serviço

▼B

e o *strip* só de juros a receber são usados para imputar a quantia escriturada da conta a receber entre a parte do activo que é desreconhecida e a parte que continua a ser reconhecida. Se não houver qualquer comissão de manutenção especificada ou se não se esperar que a comissão a receber compense adequadamente a entidade pela manutenção, um passivo pela obrigação de manutenção é reconhecido pelo justo valor.

AG46 Ao estimar os justos valores da parte que continua a ser reconhecida e da parte que é desreconhecida para a finalidade de aplicar o parágrafo 27., uma entidade aplica os requisitos de mensuração do justo valor enunciados nos parágrafos 48.-49. e AG69-AG82 além do parágrafo 28.

Transferências que não se qualificam para desreconhecimento

AG47 Segue-se uma aplicação do princípio delineado no parágrafo 29. Se uma garantia proporcionada pela entidade por perdas por incumprimento sobre o activo transferido impedir um activo transferido de ser desreconhecido porque a entidade reteve substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo transferido, o activo transferido continua a ser reconhecido na sua totalidade e a retribuição recebida é reconhecida como passivo.

Envolvimento continuado em activos transferidos

AG48 Seguem-se exemplos de como uma entidade mensura um activo transferido e o passivo associado segundo o parágrafo 30.

Todos os activos

a) Se uma garantia proporcionada por uma entidade para pagar perdas por incumprimento sobre um activo transferido impedir que o activo transferido seja desreconhecido até ao ponto do envolvimento continuado, o activo transferido à data da transferência é mensurado pelo menor de i) a quantia escriturada do activo e ii) a quantia máxima de retribuição recebida pela transferência que a entidade poderia ser obrigada a reembolsar («a quantia de garantia»). O passivo associado é inicialmente mensurado pela quantia de garantia mais o justo valor da garantia (que corresponde normalmente à retribuição recebida pela garantia). Posteriormente, o justo valor inicial da garantia é reconhecido nos lucros ou prejuízos numa base de proporção temporal (ver IAS 18) e o valor escriturado do activo é reduzido por quaisquer perdas por imparidade;

Activos mensurados pelo custo amortizado

b) Se uma obrigação de opção *put* subscrita por uma entidade ou se um direito de opção *call* detido por uma entidade impedir que um activo transferido seja desreconhecido e a entidade mensurar o activo transferido pelo custo amortizado, o passivo associado é mensurado pelo seu custo (i.e., a retribuição recebida) ajustado para a amortização de qualquer diferença entre esse custo e o custo amortizado do activo transferido na data de expiração da opção. Por exemplo, vamos assumir que o custo amortizado e a quantia escriturada do activo à data da transferência é 98 UM e que a retribuição recebida é 95 UM. O custo amortizado do activo na data de exercício da opção será 100 UM. A quantia escriturada inicial do passivo associado é 95 UM e a diferença entre 95 UM e

▼B

100 UM é reconhecida nos lucros ou prejuízos usando o método do juro efectivo. Se a opção for exercida, qualquer diferença entre a quantia escriturada do passivo associado e o preço de exercício é reconhecida nos lucros ou prejuízos;

Activos mensurados pelo justo valor

c) Se um direito de opção *call* retido por uma entidade impedir que um activo transferido seja desreconhecido e a entidade mensurar o activo transferido pelo justo valor, o activo continua a ser mensurado pelo seu justo valor. O passivo associado é mensurado i) pelo preço de exercício da opção menos o valor temporal da opção se a opção estiver *in the money* ou *at the money*, ou (ii) pelo justo valor do activo transferido menos o valor temporal da opção se a opção estiver *out of the money*. O ajustamento à mensuração do passivo associado garante que a quantia escriturada líquida do activo e do passivo associado seja o justo valor do direito da opção *call*. Por exemplo, se o justo valor do activo subjacente for 80 UM, o preço de exercício da opção for 95 UM e o valor temporal da opção for 5 UM, a quantia escriturada do passivo associado é 75 UM (80 UM-5 UM) e a quantia escriturada do activo transferido é 80 UM (i.e., o seu justo valor);

d) Se uma opção *put* subscrita por uma entidade impedir que um activo transferido seja desreconhecido e a entidade mensurar o activo transferido pelo justo valor, o passivo associado é mensurado pelo preço de exercício da opção mais o valor temporal da opção. A mensuração do activo pelo justo valor está limitada pelo menor do justo valor e do preço de exercício da opção porque a entidade não tem o direito de aumentar o justo valor do activo transferido acima do preço de exercício da opção. Isto garante que a quantia escriturada líquida do activo e do passivo associado seja o justo valor da obrigação da opção *put*. Por exemplo, se o justo valor do activo subjacente for 120 UM, o preço de exercício da opção for 100 UM e o valor temporal da opção for 5 UM, a quantia escriturada do passivo associado é 105 UM (100 UM + 5 UM) e a quantia escriturada do activo transferido é 100 UM (neste caso, o preço de exercício da opção);

e) Se um *collar*, na forma de um *call* comprado e de um *put* subscrito, impedir que um activo transferido seja desreconhecido e a entidade mensurar o activo pelo justo valor, ela continua a mensurar o activo pelo justo valor. O passivo associado é mensurado i) pela soma do preço de exercício do *call* e do justo valor da opção *put* menos o valor temporal da opção *call*, se a opção *call* estiver *in the money* ou *at the money*, ou ii) pela soma do justo valor do activo e do justo valor da opção *put* menos o valor temporal da opção *call* se a opção *call* estiver *out of the money*. O ajustamento ao passivo associado garante que a quantia escriturada líquida do activo e o passivo associado seja o justo valor das opções detidas e subscritas pela entidade. Por exemplo, vamos assumir que uma

▼B

entidade transfere um activo financeiro que é mensurado pelo justo valor ao mesmo tempo que compra um *call* com um preço de exercício de 120 UM e subscreve um *put* com um preço de exercício de 80 UM. Considere-se também que o justo valor do activo é 100 UM à data da transferência. Os valores temporais do *put* e do *call* são respectivamente 1 UM e 5 UM. Neste caso, a entidade reconhece um activo de 100 UM (o justo valor do activo) e um passivo de 96 UM [(100 UM + 1 UM) - 5 UM]. Isto dá um valor do activo líquido de 4 UM, que é o justo valor das opções detidas e subscritas pela entidade.

Todas as transferências

AG49 Até ao ponto em que uma transferência de um activo financeiro não se qualifique para desreconhecimento, os direitos ou obrigações contratuais daquele que transfere relacionados com a transferência não são contabilizados separadamente como derivados se o reconhecimento tanto do derivado como do activo transferido ou do passivo decorrente da transferência resultar no reconhecimento dos mesmos direitos ou obrigações duas vezes. Por exemplo, uma opção *call* retida por aquele que transfere pode impedir que a transferência de activos financeiros seja contabilizada como venda. Nesse caso, a opção *call* não é reconhecida separadamente como activo derivado.

AG50 Até ao ponto em que uma transferência de um activo financeiro não se qualifique para desreconhecimento, aquele que recebe a transferência não reconhece o activo transferido como seu activo. Aquele que recebe a transferência desreconhece o dinheiro ou outra retribuição paga e reconhece uma conta a receber daquele que transfere. Se aquele que transfere tem tanto um direito como uma obrigação de readquirir o controlo da totalidade do activo transferido por uma quantia fixa (por exemplo, segundo um acordo de recompra), aquele que recebe a transferência pode contabilizar a sua conta a receber como empréstimo ou conta a receber.

Exemplos

AG51 Os exemplos que se seguem ilustram a aplicação dos princípios de desreconhecimento desta Norma.

a) *Acordos de recompra e empréstimo de títulos*. Se um activo financeiro for vendido segundo um acordo de recompra a um preço fixo ou ao preço de venda mais o retorno do mutuante ou se for emprestado segundo um acordo de devolução àquele que transfere, ele não é desreconhecido porque aquele que transfere retém substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade. Se aquele que recebe a transferência obtiver o direito de vende ou penhorar o activo, aquele que transfere reclassifica o activo ►**M5** na sua demonstração da posição financeira ◄, por exemplo, como activo emprestado ou conta a receber de recompra;

▼B

b) *Acordos de recompra e empréstimo de títulos — activos que são substancialmente os mesmos.* Se um activo financeiro for vendido segundo um acordo de recomprar o mesmo ou substancialmente o mesmo activo a um preço fixo ou ao preço de venda mais o retorno do mutuante ou se um activo financeiro for tomado ou dado como empréstimo segundo um acordo de devolução do mesmo ou substancialmente o mesmo activo àquele que transfere, ele não é desreconhecido porque aquele que transfere retém substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade;

c) *Acordos de recompra e empréstimo de títulos — direito de substituição.* Se um acordo de recompra a um preço de recompra fixo ou a um preço igual ao preço de venda mais o retorno do mutuante, ou uma transacção de empréstimo de títulos semelhante, proporcionar àquele que recebe a transferência um direito de substituir activos que sejam semelhantes ao activo transferido e tenham um justo valor igual ao mesmo à data da recompra, o activo vendido ou mutuado segundo uma transacção de recompra ou de empréstimo de títulos não é desreconhecido porque aquele que transfere retém substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade;

d) *Direito de recompra de primeira recusa pelo justo valor.* Se uma entidade vender um activo financeiro e retiver apenas um direito de primeira recusa de recomprar o activo transferido pelo justo valor se aquele que recebe a transferência o vender posteriormente, a entidade desreconhece o activo porque transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade;

e) *Transacção «wash sale».* A recompra de um activo financeiro pouco tempo depois de ter sido vendido é por vezes referida como uma *wash sale*. Uma tal recompra não exclui o desreconhecimento desde que a transacção original satisfaça os requisitos de desreconhecimento. Contudo, se um acordo de vender um activo financeiro for celebrado simultaneamente com um acordo de recomprar o mesmo activo a um preço fixo ou ao preço de venda mais o retorno do mutuante, então o activo não é desreconhecido;

f) *Opções «put» e opções «call» que estão profundamente «in the money».* Se um activo financeiro transferido puder ser recebido de volta por aquele que transfere e a opção *call* estiver profundamente *in the money*, a transferência não se qualifica para desreconhecimento porque aquele que transfere reteve substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade. De forma semelhante, se o activo financeiro puder ser entregue por aquele que recebeu a transferência e a opção *put* estiver profundamente *in the money*, a transferência não se qualifica para desreconhecimento porque aquele que transfere reteve substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade.

g) *Opções «put» e opções «call» que estão profundamente «out of the money».* Um activo financeiro que é transferido sujeito apenas a uma opção *put* profundamente *out of the money* detida por aquele que recebe a transferência ou uma opção *call* profundamente *out of the money* detida por aquele que transfere é desreconhecido. Isto deve-se ao facto de aquele que transfere ter transferido substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade;

▼B

h) *Activos prontamente obteníveis sujeitos a uma opção «call» que nem está profundamente «in the money» nem profundamente «out of the Money»*. Se uma entidade detiver uma opção *call* sobre um activo que pode ser prontamente obtido no mercado e a opção não estiver nem profundamente *in the money* nem profundamente *out of the money*, o activo é desreconhecido. Isto deve-se ao facto de a entidade i) não ter retido nem transferido substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade, e ii) não ter retido o controlo. Contudo, se o activo não puder ser prontamente obtido no mercado, o desreconhecimento é excluído até ao ponto da quantia do activo que está sujeita à opção *call* porque a entidade reteve o controlo do activo;

i) *Um activo não prontamente obtenível sujeito a uma opção «put» subscrita por uma entidade que nem está profundamente «in the Money» nem profundamente «out of the money».* Se uma entidade transferir um activo financeiro que não seja prontamente obtenível no mercado, e subscrever uma opção *put* que não esteja profundamente *out of the money*, a entidade nem retém nem transfere substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade devido à opção *put* subscrita. A entidade retém o controlo do activo se a opção *put* for suficientemente valiosa para evitar que aquele que recebe a transferência venda o activo, caso em que o activo continua a ser reconhecido até ao ponto do envolvimento continuado daquele que transfere (ver parágrafo AG44). A entidade transfere o controlo do activo se a opção *put* não for suficientemente valiosa para evitar que aquele que recebe a transferência venda o activo, caso em que o activo é desreconhecido;

j) *Activos sujeitos a uma opção «put» ou «call» pelo justo valor ou a um acordo de recompra «forward»*. Uma transferência de um activo financeiro que apenas esteja sujeito a uma opção *put* ou *call* ou a um acordo de recompra *forward* com um preço de exercício ou de recompra igual ao justo valor do activo financeiro no momento da recompra resulta no desreconhecimento devido à transferência de substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade;

k) *Opções «put'» ou «call'» liquidadas financeiramente.* Uma entidade avalia a transferência de um activo financeiro que esteja sujeito a uma opção *put* ou *call* ou a um acordo de recompra *forward* que será liquidado de forma líquida em dinheiro para determinar se reteve ou transferiu substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade. Se a entidade não reteve substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo transferido, ela determina se reteve o controlo do activo transferido. Que o *put* ou o *call* ou o acordo de recompra *forward* seja liquidado de forma líquida em dinheiro não significa automaticamente que a entidade tenha transferido o controlo (ver parágrafo AG44 e alíneas g), h) e i) acima);

▼B

l) *Eliminação da «accounts provision».* Uma eliminação da *accounts provision* é uma opção (*call*) de recompra incondicional que confere a uma entidade o direito de reclamar activos transferidos sujeito a algumas restrições. Desde que essa opção resulte em que a entidade não retenha nem transfira substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade, ela exclui o desreconhecimento apenas até ao ponto da quantia sujeita a recompra (assumindo que aquele que recebe a transferência não pode vender os activos). Por exemplo, se a quantia escriturada e os proventos da transferência de activos de empréstimo for 100 000 UM e qualquer empréstimo individual puder ser recebido de volta, mas a quantia agregada de empréstimos que poderia ser recomprada não podia exceder 10 000 UM, 90 000 UM dos empréstimos qualificar-se-iam para desreconhecimento;

m) *«Clean-up calls».* Uma entidade, que pode ser aquele que transfere, que mantenha activos transferidos pode deter uma *clean-up call* para comprar o remanescente dos activos transferidos quando a quantia dos activos em circulação cai dentro de um nível especificado no qual o custo da manutenção desses activos se torna oneroso em relação com os benefícios da manutenção. Desde que uma tal *clean-up call* resulte em que a entidade não retenha nem transfira substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade e que aquele que recebe a transferência não possa vender os activos, ela só exclui o desreconhecimento até ao ponto da quantia dos activos que esteja sujeita à opção *call*;

n) *Juros retidos subordinados e garantias de crédito.* Uma entidade pode proporcionar àquele que recebe a transferência um aumento de crédito subordinando uma parte ou a totalidade do seu juro retido no activo transferido. Como alternativa, uma entidade pode proporcionar àquele que recebe a transferência um aumento de crédito sob a forma de uma garantia de crédito que poderia ser ilimitada ou limitada a uma quantia específica. Se a entidade retiver substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo transferido, o activo continua a ser reconhecido na sua totalidade. Se a entidade retiver alguns, mas não substancialmente todos, os riscos e vantagens da propriedade e retiver o controlo, o desreconhecimento é excluído até ao ponto da quantia em dinheiro ou outros activos que a entidade poderia ser obrigada a pagar;

o) *«Total return swaps».* Uma entidade pode vender um activo financeiro àquele que recebe a transferência e celebrar um *total return swap* com aquele que recebe a transferência, segundo o qual todos os fluxos de caixa de pagamento de juros decorrentes do activo subjacente são remetidos para a entidade em troca de um pagamento fixo ou de um pagamento de taxa variável e qualquer aumento ou redução no justo valor do activo subjacente é absorvido pela entidade. Em tal caso, o desreconhecimento da totalidade do activo é proibido;

p) *«Swaps» de taxa de juro.* Uma entidade pode transferir para aquele que recebe a transferência um activo financeiro de taxa fixa e celebrar um *swap* de taxa de juro com aquele que recebe a transferência para receber uma taxa de juro fixa e pagar uma taxa de juro variável com base numa quantia nocional que seja igual à quantia do capital do activo financeiro transferido. O *swap* de taxa de juro não exclui o desreconhecimento do activo

▼B

transferido desde que os pagamentos sobre o *swap* não estejam condicionados por pagamentos a serem feitos sobre o activo transferido;

q) *Amortizar «swaps» de taxa de juro.* Uma entidade pode transferir para aquele que recebe a transferência um activo financeiro de taxa fixa que é pago ao longo do tempo, e celebrar um *swap* de taxa de juro de amortização com aquele que recebe a transferência para receber uma taxa de juro fixa e pagar uma taxa de juro variável com base numa quantia nocional. Se a quantia nocional do *swap* for amortizada de forma a que seja igual à quantia do capital do activo financeiro transferido em circulação em qualquer momento, o *swap* resultaria normalmente em que a entidade retivesse o risco de pré-pagamento substancial, em cujo caso a entidade ou continua a reconhecer a totalidade do activo transferido ou continua a reconhecer o activo transferido até ao ponto do seu envolvimento continuado. Inversamente, se a amortização da quantia nocional do *swap* não estiver ligada à quantia do capital em circulação do activo transferido, esse *swap* não resultaria em que a entidade retivesse o risco de pré-pagamento sobre o activo. Assim, não excluiria o desreconhecimento do activo transferido desde que os pagamentos sobre o *swap* não estejam condicionados por pagamentos de juros a serem feitos sobre o activo transferido e que o *swap* não resulte em que a entidade retenha quaisquer outros riscos e vantagens de propriedade significativos sobre o activo transferido.

AG52 Este parágrafo ilustra a aplicação da abordagem pelo envolvimento continuado quando o envolvimento continuado da entidade está numa parte de um activo financeiro.

Considere-se uma entidade que tem uma carteira de empréstimos pré-pagáveis cujo cupão e taxa de juro efectiva é 10 % e cuja quantia de capital e custo amortizado corresponde a 10 000 UM. A entidade realiza uma transacção na qual, em troca de um pagamento de 9 115 UM, aquele que recebe a transferência obtém o direito a 9 000 UM de qualquer cobrança de capital mais juros resultantes a 9,5 %. A entidade retém direitos a 1 000 UM de quaisquer cobranças de capital mais juros resultantes a 10 %, mais o *spread* em excesso de 0,5 % das restantes 9 000 UM do capital. As cobranças de pré-pagamentos são imputadas entre a entidade e aquele que recebe a transferência na proporção de 1:9, mas quaisquer incumprimentos são deduzidos do juro da entidade de 1 000 UM até que esse juro seja esgotado. O justo valor dos empréstimos à data da transacção corresponde a 10 100 UM e o justo valor estimado do *spread* em excesso de 0,5 % é 40 UM.

A entidade determina que transferiu alguns riscos e vantagens de propriedade significativos (por exemplo, risco de pré-pagamento significativo), mas também reteve alguns riscos e vantagens de propriedade significativos (devido ao seu juro retido subordinado) e reteve o controlo. Aplica portanto a abordagem pelo envolvimento continuado.

▼B

Para aplicar esta Norma, a entidade analisa a transacção como a) uma retenção de um juro retido totalmente proporcional de 1 000 UM, e como b) a subordinação desse juro retido para proporcionar um aumento de crédito àquele que recebe a transferência por perdas de crédito.

A entidade calcula que 9 090 UM (90 % × 10 100 UM) da retribuição recebida de 9 115 UM representa a retribuição por uma parte totalmente proporcional de 90 %. O remanescente da retribuição recebida (25 UM) representa a retribuição recebida por ter subordinado o seu juro retido para proporcionar um aumento de crédito àquele que recebe a transferência por perdas de crédito. Além disso, o *spread* em excesso de 0,5 % representa a retribuição recebida pelo aumento de crédito. Em conformidade, a retribuição total recebida pelo aumento de crédito corresponde a 65 UM (25 UM+40 UM).

A entidade calcula o ganho ou perda com a venda da parte de 90 % dos fluxos de caixa. Presumindo que os justos valores separados da parte de 90 % transferida e da parte de 10 % retida não estão disponíveis à data da transferência, a entidade imputa a quantia escriturada do activo de acordo com o parágrafo 28. como se segue:

	Justo valor estimado	*Percentagem*	*Quantia escriturada imputada*
Parte transferida	9 090	90 %	9 000
Parte retida	1 010	10 %	1 000
Total	**10 100**		**10 000**

A entidade calcula o seu ganho ou perda com a venda da parte de 90 % dos fluxos de caixa deduzindo a quantia escriturada imputada da parte transferida na retribuição recebida, i.e., 90 UM (9 090 UM - 9 000 UM). A quantia escriturada da parte retida pela entidade é 1 000 UM.

Além disso, a entidade reconhece o envolvimento continuado que resulta da subordinação do seu juro retido por perdas de crédito. Em conformidade, ela reconhece um activo de 1 000 UM (a quantia máxima dos fluxos de caixa que não receberia com a subordinação), e um passivo associado de 1 065 UM (que é a quantia máxima dos fluxos de caixa que não receberia com a subordinação, i.e., 1 000 UM mais o justo valor da subordinação de 65 UM).

A entidade usa toda a informação acima para contabilizar a transacção como se segue:

	Débito	*Crédito*
Activo original	—	9 000
Activo reconhecido para subordinação ou o juro residual	1 000	—

▼B

	Débito	*Crédito*
Activo para a retribuição recebida sob a forma de *spread* em excesso	40	—
Lucros ou prejuízos (ganho com a transferência)	—	90
Passivo	—	1 065
Dinheiro recebido	9 115	—
Total	**10 155**	**10 155**

Imediatamente após a transacção, a quantia escriturada do activo corresponde a 2 040 UM, composta por 1 000 UM que representam o custo imputado da parte retida e 1 040 UM que representam o envolvimento continuado adicional da entidade resultante da subordinação do seu juro retido por perdas de crédito (que inclui o *spread* em excesso de 40 UM).

Em períodos posteriores, a entidade reconhece a retribuição recebida pelo aumento de crédito (65 UM) numa base de proporção temporal, acresce juros sobre o activo reconhecido usando o método do juro efectivo e reconhece qualquer imparidade de crédito sobre os activos reconhecidos. Como exemplo, considere-se que no ano seguinte há uma perda por imparidade de crédito nos empréstimos subjacentes de 300 UM. A entidade reduz o seu activo reconhecido em 600 UM (300 UM relacionadas com o seu juro retido e 300 UM relacionadas com o envolvimento continuado adicional que resulta da subordinação do seu juro retido por perdas de crédito), e reduz o seu passivo reconhecido em 300 UM. O resultado líquido é um débito nos lucros ou prejuízos por imparidade de crédito de 300 UM.

Compra ou venda *regular way* de um activo financeiro (parágrafo 38.)

AG53 Uma compra ou venda *regular way* de activos financeiros é reconhecida usando ou a contabilização pela data de negociação ou a contabilização pela data de liquidação conforme descrito nos parágrafos AG55 e AG56. O método usado é aplicado consistentemente para todas as compras e vendas de activos financeiros que pertençam à mesma categoria de activos financeiros definida no parágrafo 9. Para esta finalidade, os activos que são detidos para negociação formam uma categoria separada dos activos designados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos.

AG54 Um contrato que exija ou permita a liquidação de forma líquida da alteração no valor do contrato não é um contrato *regular way*. Em vez disso, um tal contrato é contabilizado como derivado no período entre a data de negociação e a data de liquidação.

▼B

AG55 A data de negociação é a data em que uma entidade se compromete a comprar ou vender um activo. A contabilização pela data de negociação refere-se a) ao reconhecimento de um activo a ser recebido e do passivo a ser pago por ele na data de negociação, e b) ao desreconhecimento de um activo que seja vendido, ao reconhecimento de qualquer ganho ou perda no momento da alienação e ao reconhecimento de uma conta a receber do comprador pelo pagamento à data de negociação. De uma forma geral, o juro só começa a acrescer sobre o activo e correspondente passivo após a data de liquidação quando se transmitir o título.

AG56 A data de liquidação é a data em que um activo é entregue à ou pela entidade. A contabilização pela data de liquidação refere-se a) ao reconhecimento de um activo no dia em que é recebido pela entidade, e b) ao desreconhecimento de um activo e ao reconhecimento de qualquer ganho ou perda no momento da alienação no dia em que for entregue pela entidade. Quando for aplicada a contabilização pela data de liquidação, uma entidade contabiliza qualquer alteração no justo valor do activo a ser recebido durante o período entre a data de negociação e a data de liquidação da mesma forma que contabiliza o activo adquirido. Por outras palavras, a alteração no valor não é reconhecida para activos escriturados pelo custo ou pelo custo amortizado; é reconhecida nos lucros ou prejuízos para activos classificados como activos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos; e é ►**M5** reconhecida em outro rendimento integral ◄ para activos classificados como disponíveis para venda.

Desreconhecimento de um passivo financeiro (parágrafos 39.-42.)

AG57 Um passivo financeiro (ou parte do mesmo) extingue-se quando o devedor ou:

a) liquida o passivo (ou parte do mesmo) pagando ao credor, normalmente, com dinheiro, outros activos financeiros, bens, ou serviços; ou

b) fica legalmente liberto da responsabilidade primária pelo passivo (ou parte do mesmo) seja por processo de lei ou pelo credor. (Se o devedor deu uma garantia, esta condição pode ainda ser satisfeita.)

AG58 Se um emitente de um instrumento de dívida recomprar esse instrumento, a dívida é extinta mesmo se o emitente for um *market maker* desse instrumento ou pretender revendê-lo no curto prazo.

AG59 O pagamento a um terceiro, incluindo um *trust* (por vezes chamado «in-substance defeasance»), não liberta, por si mesmo, o devedor da sua obrigação primária ao credor, na ausência de libertação legal.

AG60 Se um devedor pagar a um terceiro para assumir uma obrigação e notificar o seu credor de que o terceiro assumiu a sua obrigação de dívida, o devedor não desreconhece a obrigação de dívida a não ser que a condição do parágrafo AG57b) seja satisfeita. Se o devedor pagar a um terceiro para assumir uma obrigação e obtiver libertação legal do seu credor, o devedor extinguiu a dívida. Contudo, se o devedor concordar em fazer pagamentos sobre a dívida ao terceiro ou directamente ao credor original, o devedor reconhece uma nova obrigação de dívida para com o terceiro.

▼B

AG61 Embora a libertação legal, quer judicialmente quer pelo credor, resulte no desreconhecimento de um passivo, a entidade pode reconhecer um novo passivo se os critérios de desreconhecimento dos parágrafos 15.--37. não forem satisfeitos quanto aos activos financeiros transferidos. Se esses critérios não forem satisfeitos, os activos transferidos não são desreconhecidos, e a entidade reconhece um novo passivo relacionado com os activos transferidos.

AG62 Para a finalidade do parágrafo 40., os termos são substancialmente diferentes se o valor presente descontado dos fluxos de caixa de acordo com os novos termos, incluindo quaisquer comissões pagas líquidas de quaisquer comissões recebidas e descontadas usando a taxa de juro efectiva original, for pelo menos 10 % diferente do valor presente descontado dos fluxos de caixa restantes do passivo financeiro original. Se uma troca de instrumentos de dívida ou uma modificação dos termos for contabilizada como extinção, quaisquer custos ou comissões incorridas são reconhecidos como parte do ganho ou perda no momento da extinção. Se a troca ou modificação não for contabilizada como extinção, quaisquer custos ou comissões incorridos ajustam a quantia escriturada do passivo e são amortizados durante o termo remanescente do passivo modificado.

AG63 Nalguns casos, um credor liberta um devedor de uma obrigação presente de fazer pagamentos, mas o devedor assume uma obrigação de garantia de pagar se a parte que assume a responsabilidade primária não cumprir. Nesta circunstância, o devedor:

a) reconhece um novo passivo financeiro baseado no justo valor da sua obrigação quanto à garantia; e

b) reconhece um ganho ou uma perda com base na diferença entre i) quaisquer proventos pagos e ii) a quantia escriturada do passivo financeiro original menos o justo valor do novo passivo financeiro.

MENSURAÇÃO (parágrafos 43.-70.)

Mensuração inicial de activos financeiros e de passivos financeiros (parágrafo 43.)

AG64 O justo valor de um instrumento financeiro no reconhecimento inicial é normalmente o preço da transacção (i.e., o justo valor da retribuição dada ou recebida, ver também parágrafo AG76). Contudo, se parte da retribuição dada ou recebida corresponder a algo diferente do instrumento financeiro, o justo valor do instrumento financeiro é estimado, usando uma técnica de valorização (ver parágrafos AG74-AG79). Por exemplo, o justo valor de um empréstimo ou conta a receber a longo prazo que não inclua juros pode ser estimado como o valor presente de todos os futuros recebimentos de dinheiro descontados usando a(s) taxa(s) de juro corrente(s) do mercado para um instrumento semelhante (no que respeita à moeda, ao prazo, ao tipo de taxa de juro e a outros factores) com uma notação de crédito semelhante. Qualquer quantia adicional emprestada é um gasto ou uma redução do rendimento a não ser que se qualifique para reconhecimento como qualquer outro tipo de activo.

AG65 Se uma entidade originar um empréstimo com uma taxa de juro diferente da taxa do mercado (por exemplo, 5 % quando a taxa do mercado para empréstimos semelhantes é 8 %), e receber uma comissão à cabeça como retribuição, a entidade reconhece o empréstimo pelo seu justo valor, i.e., líquido da comissão que recebe. A entidade acresce o desconto aos lucros ou prejuízos usando o método da taxa de juro efectiva.

▼B

Mensuração posterior de activos financeiros (parágrafos 45. e 46.)

AG66 Se um instrumento financeiro que foi previamente reconhecido como activo financeiro for mensurado pelo justo valor e o seu justo valor cair abaixo de zero, é um passivo financeiro mensurado de acordo com o parágrafo 47.

AG67 O seguinte exemplo ilustra a contabilização de custos de transacção na mensuração inicial e posterior de um activo financeiro disponível para venda. Um activo é adquirido por 100 UM mais uma comissão de compra de 2 UM. Inicialmente, o activo é reconhecido por 102 UM. ►M5 O fim do período de relato ◄ ocorre um dia depois, quando o preço de mercado cotado do activo é 100 UM. Se o activo fosse vendido, seria paga uma comissão de 3 UM. Nessa data, o activo é mensurado a 100 UM (sem considerar a possível comissão de venda) e uma perda de 2 UM é ►M5 reconhecida em outro rendimento integral ◄. Se o activo financeiro disponível para venda tiver pagamentos fixos ou determináveis, os custos de transacção são amortizados nos lucros ou prejuízos usando o método do juro efectivo. Se o activo financeiro disponível para venda não tiver pagamentos fixos ou determináveis, os custos de transacção são reconhecidos nos lucros ou prejuízos quando o activo for desreconhecido ou ficar com imparidade.

AG68 Os instrumentos que sejam classificados como empréstimos concedidos e contas a receber são mensurados pelo custo amortizado sem considerar a intenção da entidade de os deter até à maturidade.

Considerações sobre a mensuração pelo justo valor (parágrafos 48.-49.)

AG69 Subjacente à definição de justo valor está o pressuposto de que a entidade é uma continuidade sem qualquer intenção ou necessidade de liquidar, reduzir materialmente a escala das suas operações ou empreender uma transacção em condições adversas. O justo valor não é, por isso, a quantia que uma entidade receberia ou pagaria numa transacção forçada, numa liquidação involuntária ou numa venda desesperada. Contudo, o justo valor reflecte a qualidade de crédito do instrumento.

AG70 Esta Norma usa as expressões «preço de oferta de compra» e «preço solicitado» (por vezes referido como «preço corrente da oferta») no contexto de preços de mercado cotados, e a expressão «bid-ask spread» para incluir apenas custos de transacção. Outros ajustamentos para chegar ao justo valor (por exemplo, para o risco de crédito da contraparte) não estão incluídos na expressão «bid-ask spread».

Mercado activo: preço cotado

AG71 Um instrumento financeiro é considerado como cotado num mercado activo se os preços cotados estiverem pronta e regularmente disponíveis provenientes de uma troca, negociante, corretor, grupo industrial, serviço de preços ou agência reguladora, e se esses preços representarem transacções de mercado reais e que ocorrem regularmente numa base em que não exista relacionamento entre as partes. O justo valor é definido em termos de um preço acordado por um comprador de boa-fé e um vendedor de boa-fé numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes. O objectivo de determinar o justo valor de um instrumento financeiro que seja negociado num mercado activo é chegar a um preço mediante o qual uma transacção poderia ocorrer na data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ relativamente a esse instrumento (i.e., sem modificar ou reempacotar o instrumento) no mercado activo mais vantajoso ao qual a entidade

▼B

tenha acesso imediato. Contudo, a entidade ajusta o preço no mercado mais vantajoso para reflectir quaisquer diferenças de risco de crédito da contraparte entre instrumentos negociados nesse mercado e o instrumento que está a ser valorizado. A existência de cotações de preços publicadas num mercado activo é a melhor evidência do justo valor e quando elas existem são usadas para mensurar o activo financeiro ou o passivo financeiro.

AG72 O preço de mercado cotado apropriado para um activo detido ou um passivo a ser emitido é geralmente o preço corrente de oferta de compra e, para um activo a ser adquirido ou um passivo detido, o preço solicitado. Quando uma entidade tem activos e passivos com riscos de mercado de compensação, ela pode usar preços intermédios de mercado como base para estabelecer justos valores para as posições de risco de compensação e aplicar o preço de oferta de compra ou o preço solicitado à posição aberta líquida conforme seja apropriado. Quando os preços correntes de oferta de compra e solicitado não estiverem disponíveis, o preço da transacção mais recente proporciona prova do justo valor corrente desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas desde a data da transacção. Se as condições se alteraram desde o momento da transacção (por exemplo, uma alteração na taxa de juro sem risco na sequência da cotação de preço mais recente para uma obrigação empresarial), o justo valor reflecte a alteração nas condições por referência aos preços ou taxas correntes para instrumentos financeiros semelhantes, conforme seja apropriado. De forma semelhante, se a entidade puder demonstrar que o último preço de transacção não corresponde ao justo valor (por exemplo, porque reflectia a quantia que uma entidade receberia ou pagaria numa transacção forçada, numa liquidação involuntária ou numa venda desesperada), esse preço é ajustado. O justo valor de uma carteira de instrumentos financeiros é o produto do número de unidades do instrumento e do seu preço de mercado cotado. Se não existir uma cotação de preço publicada num mercado activo para um instrumento financeiro na sua totalidade, mas existirem mercados activos para as suas partes componentes, o justo valor é determinado na base dos preços de mercado relevantes para as partes componentes.

AG73 Se uma taxa (em vez de um preço) estiver cotada num mercado activo, a entidade usa essa taxa cotada no mercado como *input* numa técnica de valorização para determinar o justo valor. Se a taxa cotada no mercado não incluir risco de crédito ou outros factores que os participantes do mercado incluiriam ao valorizar o instrumento, a entidade faz ajustamentos relativos a esses factores.

Sem mercado activo: técnica de valorização

AG74 Se o mercado para um instrumento financeiro não estiver activo, uma entidade estabelece o justo valor usando uma técnica de valorização. As técnicas de valorização incluem o uso de recentes transacções de mercado em que não exista relacionamento entre partes conhecedoras e dispostas a isso, se estiverem disponíveis, referência ao justo valor corrente de um outro instrumento que seja substancialmente o mesmo, análise do fluxo de caixa descontado e modelos de apreçamento de opções. Se existir uma técnica de valorização vulgarmente usada por participantes do mercado para apreçar o instrumento e se ficou demonstrado que essa técnica proporciona estimativas fiáveis de preços obtidas em transacções de mercado reais, a entidade usa essa técnica.

▼B

AG75 O objectivo de usar uma técnica de valorização é estabelecer qual teria sido o preço de transação na data de mensuração numa troca em que não exista relacionamento entre as partes motivada por considerações comerciais normais. O justo valor é estimado na base dos resultados de uma técnica de valorização que tire o máximo proveito dos *inputs* do mercado, e se fie tão pouco quanto possível em *inputs* específicos da entidade. Esperar-se-ia que uma técnica de valorização chegasse a uma estimativa realista do justo valor se a) a técnica reflectir razoavelmente a forma como se poderia esperar que o mercado apreçasse o instrumento e b) os *inputs* para a técnica de valorização representam razoavelmente as expectativas e mensurações do mercado relativas aos factores de retorno e risco inerentes ao instrumento financeiro.

AG76 Portanto, uma técnica de valorização a) incorpora todos os factores que os participantes do mercado considerariam ao determinar um preço e b) é consistente com as metodologias económicas aceites para o apreçamento de instrumentos financeiros. Periodicamente, uma entidade calibra a técnica de valorização e testa a sua validade usando preços de quaisquer transacções de mercado correntes observáveis relativas ao mesmo instrumento (i.e., sem modificação ou reempacotamento) ou baseadas em quaisquer dados de mercado observáveis disponíveis. Uma entidade obtém os dados de mercado consistentemente no mesmo mercado onde o instrumento foi originado ou comprado. A melhor evidência do justo valor de um instrumento financeiro no reconhecimento inicial é o preço de transacção (i.e., o justo valor da retribuição dada ou recebida) a não ser que o justo valor desse instrumento seja tornado evidente por comparação com outras transacções de mercado correntes observáveis relativas ao mesmo instrumento (i.e., sem modificação ou reempacotamento) ou baseadas numa técnica de valorização cujas variáveis incluem apenas dados de mercados observáveis.

AG76A A mensuração subsequente do activo financeiro ou do passivo financeiro e o reconhecimento subsequente dos ganhos e perdas devem ser consistentes com os requisitos desta Norma. A aplicação do parágrafo AG76 pode resultar no não reconhecimento de qualquer ganho ou perda no reconhecimento inicial de um activo financeiro ou passivo financeiro. Nesse caso, a IAS 39 exige que um ganho ou perda seja reconhecido após o reconhecimento inicial apenas até ao ponto em que resultar de uma alteração num factor (incluindo o tempo) que os participantes do mercado considerassem ao estabelecer um preço.

AG77 A aquisição ou originação inicial de um activo financeiro ou o incorrimento de um passivo financeiro é uma transacção de mercado que proporciona os fundamentos para estimar o justo valor do instrumento financeiro. Em particular, se o instrumento financeiro for um instrumento de dívida (tal como um empréstimo), o seu justo valor pode ser determinado por referência às condições de mercado que existiam na sua data de aquisição ou de originação e às condições de mercado correntes ou às taxas de juro correntemente cobradas pela entidade ou por outros por instrumentos de dívida semelhantes (i.e., maturidade restante semelhante, padrão de fluxo de caixa, moeda, risco de crédito, garantia colateral e base de juros). Como alternativa, desde que não haja alteração no risco de crédito do devedor e nos *spreads* de crédito aplicáveis após a originação do instrumento de dívida, é possível derivar uma estimativa da taxa de juro de mercado corrente usando uma taxa de juro de referência que reflicta uma melhor qualidade de crédito do que a do instrumento de dívida subjacente, mantendo o *spread* de crédito constante, e fazendo ajustamentos na taxa de juro de referência desde a data da originação tendo em conta a alteração. Se as condições tiverem mudado desde a transacção de mercado mais recente, a alteração correspondente no justo valor do instrumento financeiro a ser valorizado é determinada por referência aos preços ou taxas correntes para instrumentos financeiros semelhantes, ajustados, conforme apropriado, quanto a quaisquer diferenças em relação ao instrumento a ser valorizado.

▼B

AG78 A mesma informação pode não estar disponível em cada data de mensuração. Por exemplo, à data em que a entidade efectuar um empréstimo ou adquirir um instrumento de dívida que não seja activamente negociado, a entidade tem um preço de transacção que é também um preço de mercado. Contudo, poderá não haver qualquer nova informação sobre transacções na próxima data de mensuração e, embora a entidade possa determinar o nível geral das taxas de juro do mercado, ela pode não saber o nível de crédito ou outro risco que os participantes do mercado considerariam ao apreçar o instrumento nessa data. Uma entidade pode não ter informação de transacções recentes para determinar o *spread* de crédito apropriado sobre a taxa de juro básica a usar ao determinar uma taxa de desconto para o cálculo de um valor presente. Seria razoável presumir, na ausência de evidência em contrário, que não ocorreram alterações no *spread* que existia à data em que o empréstimo foi feito. Contudo, esperar-se-ia que a entidade envidasse esforços razoáveis para determinar se existe evidência de que houve uma alteração em tais factores. Quando existe evidência de uma alteração, a entidade deve considerar os efeitos da alteração ao determinar o justo valor do instrumento financeiro.

AG79 Ao aplicar a análise do fluxo de caixa descontado, uma entidade usa uma ou mais taxas de desconto iguais às taxas de retorno correntes para instrumentos financeiros que tenham substancialmente as mesmas condições e características, incluindo a qualidade de crédito do instrumento, o prazo remanescente durante o qual a taxa de juro contratual está fixa, o prazo remanescente para reembolsar o capital e a moeda em que serão feitos os pagamentos. As contas a receber e a pagar no curto prazo sem taxa de juro expressa podem ser mensuradas pela quantia original da factura se o efeito do desconto for imaterial.

Sem mercado activo: instrumentos de capital próprio

AG80 O justo valor de investimentos em instrumentos de capital próprio que não tenham um preço de mercado cotado num mercado activo e em derivados que estejam ligados a um tal instrumento de capital próprio não cotado e devam ser liquidados pela entrega do mesmo (ver parágrafos 46.c) e 47.) é fiavelmente mensurável se a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse instrumento ou b) as probabilidades das várias estimativas dentro desse intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor.

AG81 Há muitas situações em que a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor de investimentos em instrumentos de capital próprio que não tenham um preço de mercado cotado e em derivado que estejam ligados a um tal instrumento de capital próprio não cotado e devam ser liquidados pela entrega do mesmo (ver parágrafos 46.c) e 47.) é provavelmente insignificante. É normalmente possível estimar o justo valor de um activo financeiro que uma entidade tenha adquirido a uma parte externa. Contudo, se o intervalo de estimativas razoáveis do justo valor for significativo e as probabilidades das várias estimativas não puderem ser razoavelmente avaliadas, uma entidade é impedida de mensurar o instrumento pelo justo valor.

Inputs para técnicas de valorização

AG82 Uma técnica apropriada para estimar o justo valor de um instrumento financeiro particular incorporaria dados de mercado observáveis acerca das condições de mercado e outros factores que poderão afectar o justo valor do instrumento. O justo valor de um instrumento financeiro será baseado num ou mais dos seguintes factores (e talvez noutros).

▼B

a) *O valor temporal do dinheiro (i.e., juro à taxa básica ou sem risco).* As taxas de juro básicas podem normalmente ser derivadas dos preços das obrigações governamentais observáveis e são muitas vezes cotadas em publicações financeiras. Estas taxas variam normalmente com as datas esperadas dos fluxos de caixa previstos ao longo de uma curva de rendimentos das taxas de juro para diferentes horizontes temporais. Por razões práticas, uma entidade pode usar uma taxa geral bem aceite e imediatamente observável, tal como a LIBOR ou uma taxa de *swap*, como taxa de referência. (Porque uma taxa como a LIBOR não é a taxa de juro sem risco, o ajustamento ao risco de crédito apropriado para o instrumento financeiro particular é determinado na base do seu risco de crédito em relação com o risco de crédito da sua taxa de referência.) Em alguns países, as obrigações do governo central podem ter um significativo risco de crédito e podem não proporcionar uma taxa de juro básica de referência estável para instrumentos denominados nessa moeda. Algumas entidades nestes países podem ter uma melhor notação de crédito e uma taxa de empréstimo inferior em comparação com o governo central. Nesse caso, as taxas de juro básicas podem ser determinadas de forma mais apropriada por referência às taxas de juro das obrigações empresariais de maior classificação emitidas na moeda dessa jurisdição;

b) *Risco de crédito.* O efeito no justo valor do risco de crédito (i.e., o prémio sobre a taxa de juro básica para o risco de crédito) pode ser derivado dos preços de mercado observáveis para instrumentos negociados de diferente qualidade de crédito ou das taxas de juro observáveis cobradas por mutuantes para empréstimos com várias notações de crédito;

c) *Preços de câmbio.* Existem mercados de câmbio activos para a maioria das moedas mais importantes e os preços são cotados diariamente em publicações financeiras;

d) *Preços de mercadorias*. Existem preços de mercado observáveis para muitas mercadorias;

e) *Preços de capital próprio.* Os preços (e índices de preços) de instrumentos de capital próprio negociados são facilmente observáveis em alguns mercados. As técnicas baseadas no valor presente podem ser usadas para estimar o preço de mercado corrente de instrumentos de capital próprio para os quais não existem preços observáveis;

f) *A volatilidade (i.e., a magnitude de futuras alterações no preço do instrumento financeiro ou de outro item).* É normalmente possível estimar razoavelmente medidas da volatilidade de itens negociados activamente com base em dados de mercado históricos ou usando as volatilidades implícitas nos preços de mercado correntes;

g) *Risco de pré-pagamento e risco de renúncia.* Padrões de pré-pagamento esperados para activos financeiros e padrões de renúncia esperados para passivos financeiros podem ser estimados com base em dados históricos. (O justo valor de um passivo financeiro que possa ser renunciado pela contraparte não pode ser inferior ao valor presente da quantia de renúncia — ver parágrafo 49.);

h) *Custos de manutenção de um activo financeiro ou de um passivo financeiro.* Os custos de manutenção podem ser estimados usando comparações com comissões correntes cobradas por outros participantes do mercado. Se os custos de manutenção de um activo financeiro ou de um passivo financeiro forem significativos e outros participantes do mercado seriam confrontados com custos comparáveis, o emitente deve considerá-los ao determinar o justo valor desse activo financeiro ou passivo financeiro. É provável que o justo valor no início de um direito contratual a futuras comissões seja equivalente aos custos de originação pagos pelas mesmas, a menos que as futuras comissões e os custos relacionados estejam desalinhados com os valores comparáveis do mercado.

▼B

Ganhos e perdas (parágrafos 55.-57.)

AG83 Uma entidade aplica a IAS 21 a activos financeiros e passivos financeiros que sejam itens monetários de acordo com a IAS 21 e estejam denominados numa moeda estrangeira. De acordo com a IAS 21, qualquer ganho e perda em moeda estrangeira relativo a activos monetários e passivos monetários é reconhecido nos lucros ou prejuízos. Uma excepção é um item monetário que é designado como instrumento de cobertura ou numa cobertura de fluxo de caixa (ver parágrafos 95.-101.) ou numa cobertura de um investimento líquido (ver parágrafo 102.). Para a finalidade de reconhecer ganhos e perdas em moeda estrangeira de acordo com a IAS 21, um activo financeiro monetário disponível para venda é tratado como se fosse escriturado pelo custo amortizado na moeda estrangeira. Em conformidade, para um tal activo financeiro, as diferenças de câmbio resultantes de alterações no custo amortizado são reconhecidas nos lucros ou prejuízos e outras alterações na quantia escriturada são reconhecidas de acordo com o parágrafo 55.b). Relativamente aos activos financeiros disponíveis para venda que não sejam itens monetários de acordo com a IAS 21 (por exemplo, instrumentos de capital próprio), o ganho ou perda que é ►**M5** reconhecido(a)(s) em outro rendimento integral ◄ de acordo com o parágrafo 55.b) inclui qualquer componente em moeda estrangeira relacionado. Se houver um relacionamento de cobertura entre um activo monetário não derivado e um passivo monetário não derivado, as alterações no componente em moeda estrangeira desses instrumentos financeiros são reconhecidas nos lucros ou prejuízos.

Imparidade e incobrabilidade de activos financeiros (parágrafos 58.-70.)

Activos financeiros escriturados pelo custo amortizado (parágrafos 63.-65.)

AG84 A imparidade de um activo financeiro escriturado pelo custo amortizado é mensurada usando a taxa de juro efectiva original do instrumento financeiro porque descontar à taxa de juro do mercado corrente iria, com efeito, impor a mensuração do justo valor sobre activos financeiros que são de outro modo mensurados pelo custo amortizado. Se os termos de um empréstimo, de uma conta a receber ou de um investimento detido até à maturidade forem renegociados ou de outra forma modificados devido a dificuldades financeiras do mutuário ou do emitente, a imparidade é mensurada usando a taxa de juro efectiva original antes da modificação dos termos. Os fluxos de caixa relacionados com contas a receber a curto prazo não são descontados se o efeito do desconto for imaterial. Se um empréstimo, uma conta a receber ou um investimento detido até à maturidade tiver uma taxa de juro variável, a taxa de desconto para mensurar qualquer perda por imparidade segundo o parágrafo 63. é a(s) taxa(s) de juro efectiva corrente(s) determinada(s) de acordo com o contrato. Como expediente prático, um credor pode mensurar a imparidade de um activo financeiro escriturado pelo custo amortizado na base do justo valor de um instrumento usando um preço de mercado observável. O cálculo do valor presente de fluxos de caixa futuros estimados de um activo financeiro colateralizado reflecte os fluxos de caixa que podem resultar da execução menos os custos da obtenção e da venda da garantia colateral, quer a execução seja ou não provável.

AG85 O processo de estimar a imparidade considera todas as exposições ao crédito e não apenas aquelas de baixa qualidade de crédito. Por exemplo, se uma entidade usar um sistema interno de classificação de crédito, ela considera todas as classificações de crédito e não apenas aquelas que reflectem uma grave deterioração de crédito.

▼B

AG86 O processo de estimar a quantia de uma perda por imparidade pode resultar tanto numa única quantia como num intervalo de possíveis quantias. Neste último caso, a entidade reconhece uma perda por imparidade igual à melhor estimativa dentro do intervalo ([1]) levando em conta todas as informações relevantes disponíveis antes das demonstrações financeiras serem emitidas relativamente às condições existentes ►**M5** no fim do período de relato ◄.

AG87 Para a finalidade de uma avaliação colectiva da imparidade, os activos financeiros são agrupados de acordo com características de risco de crédito semelhantes que são indicativas da capacidade do devedor para pagar todas as quantias devidas de acordo com os termos contratuais (por exemplo, na base de uma avaliação de risco de crédito ou de um processo de classificação que considere o tipo de activo, o sector, a localização geográfica, o tipo de colateral, o atraso no pagamento e outros factores relevantes). As características escolhidas são relevantes para a estimativa dos fluxos de caixa futuros para grupos de tais activos por serem indicativas da capacidade do devedor para pagar todas as quantias devidas de acordo com os termos contratuais dos activos a serem avaliados. Contudo, as probabilidades de perda e outras estatísticas de perda diferem ao nível de um grupo entre a) activos que tenham sido individualmente avaliados quanto à imparidade, concluindo-se que não estão com imparidade, e b) activos que não tenham sido individualmente avaliados quanto à imparidade, com o resultado de que uma quantia diferente de imparidade poderá ser exigida. Se uma entidade não tiver um grupo de activos com características de risco semelhantes, não realiza a avaliação adicional.

AG88 As perdas por imparidade reconhecidas numa base de grupo representam um passo intercalar dependente da identificação de perdas por imparidade em activos individuais do grupo de activos financeiros que são colectivamente avaliados quanto à imparidade. Assim que houver informação que identifique especificamente perdas em activos de um grupo que estejam individualmente com imparidade, esses activos são removidos do grupo.

AG89 Os fluxos de caixa futuros num grupo de activos financeiros que sejam colectivamente avaliados quanto à imparidade são estimados com base na experiência de perdas históricas para activos com características de risco de crédito semelhantes às do grupo. As entidades que não tenham experiência de perdas específica da entidade ou suficiente experiência usam a experiência de grupos pares para grupos comparáveis de activos financeiros. A experiência de perdas históricas é ajustada com base nos dados observáveis correntes para reflectir os efeitos de condições correntes que não afectaram o período no qual se baseia a experiência de perdas históricas e para remover os efeitos de condições no período histórico que não existem correntemente. As estimativas de alterações nos fluxos de caixa futuros reflectem e são direccionalmente consistentes com as alterações nos dados observáveis relacionados de período a período (tal como alterações nas taxas de desemprego, nos preços de imóveis, nos preços de mercadorias, no estado dos pagamentos ou noutros factores que sejam indicativos de perdas incorridas no grupo e da sua magnitude). A metodologia e os pressupostos usados para estimar fluxos de caixa futuros são revistos regularmente para reduzir qualquer diferença entre as estimativas de perda e a experiência efectiva de perda.

([1]) A IAS 37, no parágrafo 39, contém orientação sobre como determinar a melhor estimativa num intervalo de possíveis desfechos.

▼B

AG90 Como exemplo da aplicação do parágrafo AG89, uma entidade pode determinar, com base na experiência histórica, que uma das causas principais do não pagamento de empréstimos por cartão de crédito é a morte do mutuário. A entidade pode observar que a taxa de mortes se manteve inalterada de um ano para o seguinte. Não obstante, alguns dos mutuários do grupo de empréstimos por cartão de crédito da entidade podem ter falecido nesse ano, indicando que uma perda por imparidade ocorreu em relação a esses empréstimos, mesmo que, no final do ano, a entidade ainda não tenha conhecimento da morte desses mutuários. Seria apropriado que uma perda por imparidade fosse reconhecida em relação com essas perdas «incorridas mas não relatadas». Contudo, não seria apropriado reconhecer uma perda por imparidade para mortes que se espera que ocorram num período futuro, porque o acontecimento de perda necessário (a morte do mutuário) ainda não ocorreu.

AG91 Ao usar taxas de perdas históricas na estimativa de fluxos de caixa futuros, é importante que a informação acerca das taxas de perdas históricas seja aplicada a grupos que estejam definidos de forma consistente com os grupos relativamente aos quais as taxas de perdas históricas foram observadas. Assim, o método usado deve permitir que cada grupo seja associado à informação acerca da experiência de perdas passadas em grupos de activos com características de risco de crédito semelhantes e dados observáveis relevantes que reflictam as condições correntes.

AG92 Abordagens baseadas em fórmulas ou métodos estatísticos podem ser usados para determinar as perdas por imparidade num grupo de activos financeiros (por exemplo, para empréstimos de menor saldo) desde que sejam consistentes com os requisitos dos parágrafos 63.-65. e AG87-AG91. Qualquer modelo usado deve incorporar o efeito do valor temporal do dinheiro, considerar os fluxos de caixa de toda a restante vida de um activo (e não apenas do ano seguinte), considerar a idade dos empréstimos no âmbito da carteira e não originar uma perda por imparidade no reconhecimento inicial de um activo financeiro.

Rendimento de juros após reconhecimento da imparidade

AG93 Uma vez que um activo financeiro ou um grupo de activos financeiros semelhantes tenha sido reduzido como resultado de uma perda por imparidade, o rendimento de juros é daí em diante reconhecido usando a taxa de juro usada para descontar os fluxos de caixa futuros para a finalidade de mensurar a perda por imparidade.

COBERTURA (parágrafos 71.-102.)

Instrumentos de cobertura (parágrafos 72.-77.)

Instrumentos que se qualificam (parágrafos 72. e 73.)

AG94 A potencial perda com uma opção que uma entidade subscreva pode ser significativamente superior ao potencial ganho em valor de um item coberto relacionado. Por outras palavras, uma opção subscrita não é eficaz na redução da exposição aos lucros ou prejuízos de um item coberto. Portanto, uma opção subscrita não se qualifica como instrumento de cobertura a não ser que seja designada como uma compensação de uma opção comprada, incluindo uma que esteja embutida noutro instrumento financeiro (por exemplo, uma opção *call* subscrita usada para a cobertura de um passivo resgatável). Pelo contrário, uma opção comprada tem potenciais ganhos iguais ou superiores às perdas e, por conseguinte, tem o potencial para reduzir a exposição aos lucros ou prejuízos devido a alterações nos justos valores os fluxos de caixa. Consequentemente, pode qualificar-se como um instrumento de cobertura.

▼B

AG95 Um investimento detido até à maturidade escriturado pelo custo amortizado pode ser designado como instrumento de cobertura numa cobertura de risco cambial.

AG96 Um investimento num instrumento de capital próprio não cotado que não seja escriturado pelo justo valor porque o seu justo valor não pode ser fiavelmente mensurado ou um derivado que esteja ligado a e deva ser liquidado mediante entrega de um tal instrumento de capital próprio não cotado (ver parágrafos 46.c) e 47.) não pode ser designado como instrumento de cobertura.

AG97 Os instrumentos de capital próprio da própria entidade não são activos financeiros nem passivos financeiros da entidade e portanto não podem ser designados como instrumentos de cobertura.

Itens cobertos (parágrafos 78.-84.)

Itens que se qualificam (parágrafos 78.-80.)

AG98 Um compromisso firme para adquirir um negócio numa concentração de actividades empresariais não pode ser um item coberto, excepto quanto ao risco cambial, porque os outros riscos a serem cobertos não podem ser especificamente identificados e mensurados. Esses outros riscos são riscos gerais do negócio.

AG99 Um investimento pelo método da equivalência patrimonial não pode ser um item coberto numa cobertura de justo valor porque o método da equivalência patrimonial reconhece nos lucros ou prejuízos a parte do investidor nos lucros ou prejuízos da associada, em vez de alterações no justo valor do investimento. Por uma razão semelhante, um investimento numa subsidiária consolidada não pode ser um item coberto numa cobertura de justo valor porque a consolidação reconhece nos lucros ou prejuízos os lucros ou prejuízos da subsidiária, em vez de alterações no justo valor do investimento. Uma cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira é diferente porque é uma cobertura da exposição a moeda estrangeira e não uma cobertura de justo valor da alteração no valor do investimento.

AG99A O parágrafo 80 estabelece que, nas demonstrações financeiras consolidadas, o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista altamente provável pode ser qualificado como um item coberto numa cobertura de fluxos de caixa, desde que a transacção seja denominada numa moeda que não a moeda funcional da entidade participante na transacção e que o risco cambial venha a afectar os lucros ou prejuízos consolidados. Para o efeito, uma entidade pode ser uma empresa-mãe, uma subsidiária, uma associada, um empreendimento conjunto ou uma sucursal. Caso o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista não afecte os lucros ou prejuízos consolidados, essa transacção não pode ser qualificada como um item coberto. Este é normalmente o caso dos pagamentos de *royalties*, dos pagamentos de juros ou dos encargos de gestão entre os membros do mesmo grupo, excepto se existir uma transacção externa relacionada. No entanto, caso o risco cambial de uma transacção intragrupo prevista venha a afectar os lucros ou prejuízos consolidados, a transacção intragrupo pode ser qualificada como um item coberto. Um exemplo dessa situação consiste em vendas previstas ou em compras previstas de elementos dos inventários entre membros do mesmo grupo, caso se venha a verificar uma venda subsequente de elementos dos inventários a uma parte externa ao grupo. Analogamente, a venda intragrupo prevista de instalações produtivas e de equipamentos da entidade do grupo que os produziu a uma entidade do grupo que utilizará nas suas

▼B

operações essas instalações e equipamentos pode afectar os lucros ou prejuízos consolidados. Tal pode suceder, por exemplo, devido ao facto de as instalações produtivas e os equipamentos virem a ser depreciadas pela entidade compradora e o montante reconhecido inicialmente relativamente às instalações produtivas e aos equipamentos poder alterar-se, caso a transacção intragrupo prevista seja denominada numa moeda que não a moeda funcional da entidade compradora.

▼M5

AG99B Se uma cobertura de uma transacção intragrupo prevista se qualificar para contabilidade de cobertura, qualquer ganho ou perda reconhecido em outro rendimento integral de acordo com o parágrafo 95(a) deve ser reclassificado do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação no mesmo período ou períodos durante os quais o risco cambial da transacção coberta afecta os lucros ou prejuízos consolidados.

▼M15

AG99BA Uma entidade pode designar todas as alterações nos fluxos de caixa ou justo valor de um item coberto num relacionamento de cobertura. Uma entidade também pode designar apenas alterações nos fluxos de caixa ou justo valor de um item coberto acima ou abaixo de um preço especificado ou de outra variável (um risco unilateral). O valor intrínseco de um instrumento de cobertura de opção comprada (presumindo que tem os mesmos principais termos que o risco designado), mas não o seu valor temporal, reflecte um risco unilateral num item coberto. Por exemplo, uma entidade pode designar a variabilidade de futuros desfechos de fluxos de caixa resultante de um aumento de preço de uma compra de mercadoria prevista. Neste tipo de situação, apenas são designadas as perdas de fluxos de caixa resultantes de um aumento de preço acima do nível especificado. O risco coberto não inclui o valor temporal de uma opção comprada porque o valor temporal não é um componente da transacção prevista que afecte os lucros ou prejuízos [parágrafo 86(b)].

▼B

Designação de itens financeiros como itens cobertos (parágrafos 81. e 81.A)

AG99C […] A entidade pode designar todos os fluxos de caixa da totalidade do activo financeiro ou passivo financeiro como o item coberto e cobri-los apenas em relação a um único risco particular (por exemplo, apenas em relação a alterações que sejam atribuíveis a alterações na taxa LIBOR). Por exemplo, no caso de um passivo financeiro cuja taxa de juro efectiva seja 100 pontos base abaixo da taxa LIBOR, uma entidade pode designar como o item coberto a totalidade do passivo (i.e., o capital mais o juro à taxa LIBOR menos 100 pontos base) e cobrir a alteração no justo valor ou nos fluxos de caixa da totalidade do passivo que seja atribuível a alterações na taxa LIBOR. A entidade também pode escolher um rácio de cobertura diferente de um para um por forma a melhorar a eficácia da cobertura tal como descrito no parágrafo AG100.

AG99D Além disso, se um instrumento financeiro de taxa fixa estiver coberto algum tempo depois da sua originação e as taxas de juro tiverem entretanto mudado, a entidade pode designar uma parte igual à taxa de referência […]. Por exemplo, considere-se que uma entidade

▼B

origina um activo financeiro de taxa fixa de 100 UM com uma taxa de juro efectiva de 6 % numa altura em que a taxa LIBOR está a 4 %. Começa a cobrir esse activo algum tempo depois quando a taxa LIBOR subiu para 8 % e o justo valor do activo desceu para 90 UM. A entidade calcula que se tivesse comprado o activo na data em que primeiro o designou como o item coberto pelo seu justo valor de 90 UM nessa altura, o rendimento efectivo teria sido de 9,5 %. […] A entidade pode designar uma parte da LIBOR de 8 % que consiste parcialmente nos fluxos de caixa do juro contratual e parcialmente na diferença entre o justo valor corrente (i.e., 90 UM) e a quantia reembolsável na maturidade (i.e., 100 UM).

▼M15

AG99E O parágrafo 81 permite a uma entidade designar algo que não seja a totalidade da alteração no justo valor ou da variabilidade nos fluxos de caixa de um instrumento financeiro. Por exemplo:

a) todos os fluxos de caixa de um instrumento financeiro podem ser designados para alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor atribuíveis a alguns (mas não todos os) riscos; ou

b) alguns (mas não todos os) fluxos de caixa de um instrumento financeiro podem ser designados para alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor atribuíveis a todos ou apenas a alguns riscos (i.e., uma «porção» dos fluxos de caixa do instrumento financeiro pode ser designada para alterações atribuíveis a todos ou apenas a alguns riscos).

AG99F Para serem elegíveis para a contabilidade de cobertura, os riscos e porções designados têm de ser componentes separadamente identificáveis do instrumento financeiro, e as alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor da totalidade do instrumento financeiro decorrentes de alterações nos riscos e porções designados têm de ser fiavelmente mensuráveis. Por exemplo:

a) para um instrumento financeiro de taxa fixa coberto para alterações no justo valor atribuíveis a alterações numa taxa de juro sem risco ou de referência, a taxa sem risco ou de referência é normalmente encarada como um componente separadamente identificável de um instrumento financeiro e como fiavelmente mensurável.

b) a inflação não é separadamente identificável e fiavelmente mensurável e não pode ser designada como um risco ou uma porção de um instrumento financeiro, a menos que os requisitos da alínea (c) sejam satisfeitos.

c) uma porção de inflação contratualmente especificada dos fluxos de caixa de uma obrigação indexada à inflação reconhecida (presumindo que não haja qualquer requisito de contabilizar um derivado embutido separadamente) é separadamente identificável e fiavelmente mensurável desde que outros fluxos de caixa do instrumento não sejam afectados pela porção de inflação.

▼B

Designação de itens não financeiros como itens cobertos (parágrafo 82.)

AG100 As alterações no preço de um ingrediente ou de um componente de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro não têm, de uma forma geral, um efeito previsível e separadamente mensurável no preço do item que seja comparável ao efeito de, por exemplo, uma alteração nas taxas de juro do mercado ou no preço de uma obrigação.

▼B

Assim, um activo não financeiro ou um passivo não financeiro só é um item coberto na sua totalidade ou para risco cambial. Se existir uma diferença entre os termos do instrumento de cobertura e o item coberto (tal como na cobertura da previsão de compra de café do Brasil usando um contrato *forward* para comprar café da Colômbia em termos de outro modo semelhantes), o relacionamento de cobertura pode, não obstante, qualificar-se como relacionamento de cobertura desde que todas as condições do parágrafo 88. sejam satisfeitas, incluindo que se espera que a cobertura seja altamente eficaz. Para esta finalidade, a quantia do instrumento de cobertura pode ser superior ou inferior à do item coberto se isto melhorar a eficácia do relacionamento de cobertura. Por exemplo, pode ser efectuada uma análise de regressão para estabelecer um relacionamento estatístico entre o item coberto (por exemplo, uma transacção em café do Brasil) e o instrumento de cobertura (por exemplo, uma transacção em café da Colômbia). Se existir um relacionamento estatístico válido entre as duas variáveis (i.e., entre os preços unitários do café brasileiro e do café colombiano), pode ser usado o declive da linha de regressão para estabelecer o rácio de cobertura que irá maximizar a eficácia esperada. Por exemplo, se o declive da linha de regressão corresponder a 1,02, um rácio de cobertura baseado em 0,98 unidades de itens cobertos para 1,00 unidades do instrumento de cobertura maximiza a eficácia esperada. Contudo, o relacionamento de cobertura pode resultar em ineficácia que é reconhecida nos lucros ou prejuízos durante o prazo do relacionamento de cobertura.

Designação de grupos de itens como itens cobertos (parágrafos 83. e 84.)

AG101 Uma cobertura de uma posição líquida global (por exemplo, o líquido de todos os activos de taxa fixa e passivos de taxa fixa com maturidades semelhantes), em vez de um item coberto específico, não se qualifica para contabilidade de cobertura. Contudo, praticamente o mesmo efeito sobre os lucros ou prejuízos da contabilidade de cobertura para este tipo de relacionamento de cobertura pode ser alcançado designando como o item coberto parte dos itens subjacentes. Por exemplo, se um banco tiver 100 UM de activos e 90 UM de passivos com riscos e condições de natureza semelhante e cobrir a exposição líquida de 10 UM, ele pode designar 10 UM desses activos como o item coberto. Esta designação pode ser usada se tais activos e passivos forem instrumentos de taxa fixa, caso em que é uma cobertura de justo valor, ou se forem instrumentos de taxa variável, caso em que é uma cobertura de fluxo de caixa. De forma semelhante, se uma entidade tiver um compromisso firme para efectuar uma compra numa moeda estrangeira de 100 UM e um compromisso firme para efectuar uma venda na moeda estrangeira de 90 UM, ela pode cobrir a quantia líquida de 10 UM adquirindo um derivado e designando-o como um instrumento de cobertura associado a 10 UM do compromisso firme de compra de 100 UM.

Contabilidade de cobertura (parágrafos 85.-102.)

AG102 Um exemplo de uma cobertura de justo valor é a cobertura da exposição a alterações no justo valor de um instrumento de dívida de taxa fixa em consequência de alterações nas taxas de juro. Tal cobertura podia ser celebrada pelo emitente ou pelo detentor.

AG103 Um exemplo de uma cobertura de fluxo de caixa é o uso de um *swap* para alterar a dívida de taxa flutuante para dívida de taxa fixa (i.e., uma cobertura de uma transacção futura em que os fluxos de caixa futuros a serem cobertos são os pagamentos de juros futuros).

▼B

AG104 Uma cobertura de um compromisso firme (por exemplo, uma cobertura da alteração no preço do combustível relacionada com um compromisso contratual não reconhecido de um serviço público de electricidade para comprar combustível a um preço fixado) é uma cobertura de uma exposição a uma alteração no justo valor. Em conformidade, uma tal cobertura é uma cobertura de justo valor. Contudo, segundo o parágrafo 87., uma cobertura do risco cambial de um compromisso firme pode alternativamente ser contabilizada como cobertura de fluxo de caixa.

Avaliar a eficácia de cobertura

AG105 Uma cobertura só é considerada altamente eficaz se ambas as condições seguintes forem satisfeitas:

a) No início da cobertura e em períodos posteriores, espera-se que a cobertura seja altamente eficaz em alcançar alterações de compensação no justo valor ou nos fluxos de caixa atribuíveis ao risco coberto durante o período relativamente ao qual a cobertura foi designada. Uma tal expectativa pode ser demonstrada de várias formas, incluindo uma comparação das alterações passadas no justo valor ou nos fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis ao risco coberto com as alterações passadas no justo valor ou nos fluxos de caixa do instrumento de cobertura, ou pela demonstração de uma elevada correlação estatística entre o justo valor ou os fluxos de caixa do item coberto e os do instrumento de cobertura. A entidade pode escolher um rácio de cobertura diferente de um para um por forma a melhorar a eficácia da cobertura tal como descrito no parágrafo AG100.

b) Os resultados reais da cobertura estão dentro do intervalo de 80--125 %. Por exemplo, se os resultados reais forem tais que a perda no instrumento de cobertura corresponder a 120 UM e o ganho no instrumento de caixa corresponder a 100 UM, a compensação pode ser mensurada por 120/100, que é 120 %, ou por 100/120, que é 83 %. Neste exemplo, presumindo que a cobertura satisfaz a condição da alínea a), a entidade concluiria que a cobertura tem sido altamente eficaz.

AG106 A eficácia é avaliada, no mínimo, no momento em que a entidade prepara as suas demonstrações financeiras anuais ou intercalares.

AG107 Esta Norma não especifica um método único para avaliar a eficácia de cobertura. O método que uma entidade adoptar para avaliar a eficácia da cobertura depende da sua estratégia de gestão do risco. Por exemplo, se a estratégia de gestão do risco da entidade for a de ajustar a quantia do instrumento de cobertura periodicamente para reflectir as alterações na posição coberta, a entidade precisa de demonstrar que só se espera que a cobertura seja altamente eficaz durante o período até que a quantia do instrumento de cobertura seja novamente ajustada. Nalguns casos, uma entidade adopta métodos diferentes para tipos diferentes de cobertura. A documentação da entidade da sua estratégia de cobertura inclui os seus procedimentos para avaliar a eficácia. Esses procedimentos dispõem sobre se a avaliação inclui todo o ganho ou perda num instrumento de cobertura ou se o valor temporal do instrumento é ou não excluído.

AG107A […].

▼B

AG108 Se as principais condições do instrumento de cobertura e do activo coberto, passivo, compromisso firme ou transacção prevista altamente provável forem as mesmas, as alterações no justo valor e nos fluxos de caixa atribuíveis ao risco que está a ser coberto podem compensar completamente umas com as outras, não só quando a cobertura for celebrada como depois. Por exemplo, um *swap* de taxa de juro pode ser uma cobertura eficaz se as quantias nocional e de capital, o prazo, as datas de reapreçamento, as datas dos recebimentos e pagamentos de juros e de capital, e a base de mensuração das taxas de juro forem os mesmos para o instrumento de cobertura e para o item coberto. Além disso, uma cobertura de uma altamente provável compra prevista de uma mercadoria com um contrato *forward* pode ser altamente eficaz se:

a) o contrato *forward* for relativo à compra da mesma quantidade da mesma mercadoria na mesma data e localização que a compra prevista coberta;

b) o justo valor do contrato *forward* no início for zero; e

c) ou a alteração no desconto ou no prémio sobre o contrato *forward* for excluída da avaliação da eficácia e reconhecida nos lucros ou prejuízos ou a alteração nos fluxos de caixa esperados da transacção prevista altamente provável se basear no preço *forward* da mercadoria.

AG109 Por vezes, o instrumento de cobertura compensa apenas parte do risco coberto. Por exemplo, uma cobertura não será totalmente eficaz se o instrumento de cobertura e o item coberto forem denominados em moedas diferentes que não se movam em paralelo. Além disso, uma cobertura de risco de taxa de juro usando um derivado não será completamente eficaz se parte da alteração no justo valor do derivado for atribuível ao risco de crédito da contraparte.

AG110 Para se qualificar para contabilidade de cobertura, a cobertura tem de se relacionar com um risco específico identificado e designado, e não meramente com os riscos comerciais gerais da entidade, e em última análise tem de afectar os lucros ou prejuízos da entidade. Uma cobertura do risco de obsolescência de um activo físico ou do risco de expropriação de propriedade por parte de um governo não é elegível para contabilidade de cobertura; a eficácia não pode ser mensurada porque esses riscos não são mensuráveis com fiabilidade.

▼M15

AG110A O parágrafo 74(a) permite a uma entidade separar o valor intrínseco e o valor temporal de um contrato de opção e designar como instrumento de cobertura apenas a alteração no valor intrínseco do contrato de opção. Este tipo de designação pode resultar num relacionamento de cobertura que seja perfeitamente eficaz em alcançar alterações de compensação nos fluxos de caixa atribuíveis a um risco unilateral coberto de uma transacção prevista, se os principais termos da transacção prevista e do instrumento de cobertura forem os mesmos.

▼M15

AG110B Se uma entidade designar a totalidade de uma opção comprada como o instrumento de cobertura de um risco unilateral decorrente de uma transacção prevista, o relacionamento de cobertura não será perfeitamente eficaz. Isto deve-se ao facto de o prémio pago pela opção incluir o valor temporal e, conforme expresso no parágrafo AG99BA, um risco unilateral designado não inclui o valor temporal de uma opção. Portanto, nesta situação, não haverá compensação entre os fluxos de caixa relacionados com o valor temporal do prémio pago pela opção e o risco coberto designado.

▼B

AG111 No caso de risco de taxa de juro, a eficácia da cobertura pode ser avaliada preparando um quadro de maturidades para activos financeiros e passivos financeiros que mostre a exposição à taxa de juro líquida para cada período de tempo, desde que a exposição líquida esteja associada a um activo ou passivo específico (ou um grupo específico de activos ou passivos ou uma parte específica dos mesmos) dando origem à exposição líquida, e a eficácia da cobertura seja avaliada face a esse activo ou passivo.

AG112 Ao avaliar a eficácia de uma cobertura, uma entidade considera normalmente o valor temporal do dinheiro. A taxa de juro fixa sobre um item coberto não necessita de corresponder exactamente à taxa de juro fixa sobre um *swap* designado como uma cobertura de justo valor. Nem a taxa de juro variável sobre um activo ou passivo que vença juros necessita de ser a mesma que a taxa de juro variável sobre um *swap* designado como uma cobertura de fluxo de caixa. O justo valor de um *swap* deriva das suas liquidações de forma líquida. As taxas fixas e variáveis sobre um *swap* podem ser alteradas sem afectar a liquidação de forma líquida se ambas forem alteradas pela mesma quantia.

AG113 Se uma entidade não cumprir os critérios de eficácia de cobertura, a entidade descontinua a contabilidade de cobertura desde a última data em que a conformidade com a eficácia de cobertura foi demonstrada. Contudo, se a entidade identificar o acontecimento ou a alteração nas circunstâncias que levaram o relacionamento de cobertura a não satisfazer os critérios de eficácia, e demonstrar que a cobertura foi eficaz antes da ocorrência do acontecimento ou da alteração nas circunstâncias, a entidade descontinua a contabilidade de cobertura a partir da data do acontecimento ou da alteração nas circunstâncias.

Contabilidade de cobertura do justo valor para uma cobertura de carteira do risco de taxa de juro

AG114 Relativamente a uma cobertura de justo valor do risco de taxa de juro associada a uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros, uma entidade satisfaria os requisitos desta Norma se cumprir os procedimentos definidos nas alíneas a)-i) e nos parágrafos AG115--AG132 adiante.

a) Como parte do seu processo de gestão do risco, a entidade identifica uma carteira de itens cujo risco de taxa de juro pretenda cobrir. A carteira pode compreender apenas activos, apenas passivos ou activos e passivos. A entidade pode identificar duas ou mais carteiras (por exemplo, a entidade pode agrupar os seus activos disponíveis para venda numa carteira separada), caso em que aplica a orientação adiante a cada carteira separadamente;

▼B

b) A entidade analisa a carteira em períodos de tempo de reapreçamento com base nas datas de reapreçamento esperadas, em vez de contratuais. A análise em períodos de tempo de reapreçamento pode ser efectuada de várias formas, incluindo a calendarização de fluxos de caixa nos períodos em que se espera que ocorram, ou a calendarização de quantias nocionais de capital em todos os períodos até que se espera que o reapreçamento ocorra;

c) Com base nesta análise, a entidade decide a quantia que pretende cobrir. A entidade designa como o item coberto uma quantia de activos ou passivos (mas não uma quantia líquida) da carteira identificada igual à quantia que pretende designar como estando coberta […];

d) A entidade designa o risco de taxa de juro que está a cobrir. Este risco pode ser uma parte do risco de taxa de juro em cada um dos itens na posição coberta, tal como uma taxa de juro de referência (por exemplo, a taxa LIBOR);

e) A entidade designa um ou mais instrumentos de cobertura para cada período de tempo de reapreçamento;

f) Usando as designações feitas nas alíneas c)-e) atrás, a entidade avalia, no início e em períodos posteriores, se se espera que a cobertura seja altamente eficaz durante o período relativamente ao qual a cobertura esteja designada;

g) Periodicamente, a entidade mensura a alteração no justo valor do item coberto [tal como designado na alínea c)] que é atribuível ao risco coberto [tal como designado na alínea d)] […]. Desde que se determine realmente que a cobertura foi altamente eficaz quando avaliada usando o método documentado da entidade de avaliação da eficácia, a entidade reconhece a alteração no justo valor do item coberto como um ganho ou uma perda nos lucros ou prejuízos e numa de duas linhas de itens ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄ tal como descrito no parágrafo 89.A. A alteração no justo valor não necessita de ser imputada a activos ou passivos individuais;

h) A entidade mensura a alteração no justo valor do(s) instrumento(s) de cobertura [tal como designado na alínea e)] e reconhece-a como ganho ou perda nos lucros ou prejuízos. O justo valor do(s) instrumento(s) de cobertura é reconhecido como activo ou passivo ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄;

i) Qualquer ineficácia ([1]) será reconhecida nos lucros ou prejuízos como a diferença entre a alteração no justo valor referida na alínea g) e a referida na alínea h).

AG115 Esta abordagem está descrita adiante mais pormenorizadamente. A abordagem deve ser aplicada apenas a uma cobertura de justo valor do risco de taxa de juro associado a uma carteira de activos financeiros ou passivos financeiros.

AG116 A carteira identificada no parágrafo AG114.a) pode conter activos e passivos. Como alternativa, pode tratar-se de uma carteira contendo apenas activos, ou apenas passivos. A carteira é usada para determinar a quantia dos activos ou passivos que a entidade pretende cobrir. Contudo, a carteira não está em si própria designada como o item coberto.

([1]) Aplicam-se neste contexto as mesmas considerações de materialidade que se aplicam a todas as IFRS.

▼B

AG117 Ao aplicar o parágrafo AG114.b), a entidade determina a data de reapreçamento esperada de um item como a mais antiga das datas em que se espera que o item atinja a maturidade ou o reapreçamento de acordo com as taxas de mercado. As datas de reapreçamento esperadas são estimadas no início da cobertura e durante o prazo da cobertura, com base na experiência histórica e noutras informações disponíveis, incluindo informações e expectativas relativas a taxas de pré-pagamento, taxas de juro e à interacção entre ambas. As entidades que não tenham experiência específica da entidade ou suficiente experiência usam a experiência de grupos de pares para instrumentos financeiros comparáveis. Estas estimativas são revistas periodicamente e actualizadas à luz da experiência. No caso de um item de taxa fixa que seja pré-pagável, a data de reapreçamento esperada é a data em que se espera que o item seja pré-pago a menos que seja reapreçado de acordo com as taxas de mercado numa data anterior. Para um grupo de itens semelhantes, a análise em períodos de tempo com base nas datas de reapreçamento esperadas pode tomar a forma de imputação de uma percentagem do grupo, em vez de itens individuais, para cada período de tempo. Uma entidade pode aplicar outras metodologias para essas finalidades de imputação. Por exemplo, pode usar um multiplicador da taxa de pré-pagamento para imputar empréstimos amortizáveis a períodos de tempo baseados em datas de reapreçamento esperadas. Contudo, a metodologia para uma tal imputação deve estar de acordo com os procedimentos e objectivos de gestão do risco da entidade.

AG118 Como exemplo da designação definida no parágrafo AG114.c), se, num período de tempo de reapreçamento particular, uma entidade estimar que tem activos de taxa fixa de 100 UM e passivos de taxa fixa de 80 UM e decidir cobrir toda a posição líquida de 20 UM, ela designa como os activos de itens cobertos na quantia de 20 UM (uma parte dos activos). [1] A designação é expressa como uma «quantia de uma moeda» (por exemplo, uma quantia de dólares, euros, libras ou rands) em vez de activos individuais. Segue-se que todos os activos (ou passivos) dos quais a quantia coberta é retirada — i.e., todas as 100 UM de activos no exemplo acima — devem ser itens cujo justo valor se altera em resposta às alterações na taxa de juro a ser coberta[…].

AG119 A entidade também cumpre os outros requisitos de designação e documentação definidos no parágrafo 88.a). Para uma cobertura de carteira do risco de taxa de juro, estas designação e documentação especificam a política da entidade para todas as variáveis que são usadas para identificar a quantia que é coberta e a forma como a eficácia é mensurada, incluindo o seguinte:

a) quais os activos e passivos que devem ser incluídos na cobertura da carteira e a base a ser usada para remover os mesmos da carteira;

b) como a entidade estima as datas de reapreçamento, incluindo os pressupostos de taxa de juro subjacentes às estimativas de taxas de pré-pagamento e a base para alterar essas estimativas. O mesmo método é usado tanto para as estimativas iniciais feitas no momento em que um activo ou passivo é incluído na carteira coberta como para qualquer revisão posterior dessas estimativas;

[1] A Norma permite que uma entidade designe qualquer quantia dos activos ou passivos disponíveis que se qualificam, i.e., neste exemplo, qualquer quantia de activos entre 0 UM e 100 UM.

▼B

c) o número e a duração dos períodos de tempo de reapreçamento;

d) a frequência com que a entidade vai testar a eficácia […];

e) a metodologia usada pela entidade para determinar a quantia de activos ou passivos que é designada como o item coberto […];

f) […]. se a entidade vai testar a eficácia para cada período de tempo de reapreçamento individualmente, para todos os períodos de tempo em agregado ou usando alguma combinação dos dois.

As políticas especificadas ao designar e documentar o relacionamento de cobertura devem estar de acordo com os procedimentos e objectivos de gestão do risco da entidade. Não devem ser feitas alterações arbitrárias nas políticas. Elas devem ser justificadas com base nas alterações nas condições do mercado e noutros factores em que devem ser fundadas e consistentes com os procedimentos e objectivos de gestão do risco da entidade.

AG120 O instrumento de cobertura referido no parágrafo AG114.e) pode ser um derivado único ou uma carteira de derivados contendo todos exposição ao risco de taxa de juro coberto designado no parágrafo AG114.d) (por exemplo, uma carteira de *swaps* de taxa de juro contendo todos exposição à taxa LIBOR). Uma tal carteira de derivados pode conter posições de risco que se compensam. Contudo, pode não incluir opções subscritas ou opções subscritas líquidas, porque a Norma ([1]) não permite que tais opções sejam designadas como instrumentos de cobertura (excepto quando uma opção subscrita é designada como compensação por uma opção comprada). Se o instrumento de cobertura cobrir a quantia designada no parágrafo AG114. c) por mais de um período de tempo de reapreçamento, ele é imputado a todos os períodos de tempo que cobrir. Contudo, a totalidade do instrumento de cobertura deve ser imputada a esses períodos de tempo de reapreçamento porque a Norma ([2]) não permite que um relacionamento de cobertura seja designado apenas para uma parte do período de tempo durante o qual o instrumento de cobertura se mantém em circulação.

AG121 Quando a entidade mensura a alteração no justo valor de um item pré-pagável de acordo com o parágrafo AG114.g), uma alteração nas taxas de juro afecta o justo valor do item pré-pagável de duas formas: afecta o justo valor dos fluxos de caixa contratuais e o justo valor da opção de pré-pagamento que está contida num item pré-pagável. O parágrafo 81. da Norma permite que uma entidade designe uma parte de um activo financeiro ou passivo financeiro, que partilhem uma exposição comum ao risco, como o item coberto, desde que a eficácia possa ser mensurada. […].

AG122 A Norma não especifica as técnicas usadas para determinar a quantia mencionada no parágrafo AG114.g), nomeadamente a alteração no justo valor do item coberto que é atribuível ao risco coberto. […]. Não é apropriado presumir que as alterações no justo valor do item coberto sejam iguais às alterações no valor do instrumento de cobertura.

([1]) Ver parágrafos 77. e AG94
([2]) Ver parágrafo 75.

▼B

AG123 O parágrafo 89.A exige que, se o item coberto para um período de tempo de reapreçamento particular for um activo, a alteração no seu valor seja apresentada numa linha de item separada dentro dos activos. Inversamente, se o item coberto para um período de tempo de reapreçamento particular for um passivo, a alteração no seu valor é apresentada numa linha de item separada dentro dos passivos. Estas são as linhas de itens separadas mencionadas no parágrafo AG114.g). Não é exigida a imputação específica a activos (ou passivos) individuais.

AG124 O parágrafo AG114.i) faz notar que a ineficácia resulta até ao ponto em que a alteração no justo valor do item coberto que é atribuível ao risco coberto difere da alteração no justo valor do derivado de cobertura. Uma tal diferença pode resultar de uma série de razões, incluindo:

a) […];

b) itens da carteira coberta passarem a estar com imparidade ou a ser desreconhecidos;

c) as datas de pagamento do instrumento de cobertura e do item coberto serem diferentes; e

d) outras causas […].

Tal ineficácia ([1]) deve ser identificada e reconhecida nos lucros ou prejuízos.

AG125 Geralmente, a eficácia da cobertura será melhorada:

a) se a entidade calendarizar itens com diferentes características de pré-pagamento de uma forma que tome em linha de conta as diferenças no comportamento de pré-pagamento;

b) quando o número de itens na carteira for superior. Quando apenas alguns itens estão contidos na carteira, é provável que ocorra uma ineficácia relativamente alta se um dos itens for pré-pago antes ou depois do esperado. Inversamente, quando a carteira contiver muitos itens, o comportamento de pré-pagamento pode ser previsto com maior exactidão;

c) quando os períodos de tempo de reapreçamento são mais estreitos (por exemplo, 1 mês por oposição a períodos de tempo de reapreçamento de 3 meses). Períodos de tempo de reapreçamento mais estreitos reduzem o efeito de qualquer não correspondência entre as datas de reapreçamento e de pagamento (dentro do período de tempo de reapreçamento) do item coberto e as do instrumento de cobertura;

d) quanto maior for a frequência com que a quantia do instrumento de cobertura é ajustada para reflectir alterações no item coberto (por exemplo, devido a alterações nas expectativas de pré-pagamento).

AG126 Uma entidade testa a eficácia periodicamente. […].

([1]) Aplicam-se neste contexto as mesmas considerações de materialidade que se aplicam a todas as IFRS.

▼B

AG127 Ao mensurar a eficácia, a entidade destingue as revisões das datas de reapreçamento estimadas de activos (ou passivos) existentes da originação de novos activos (ou passivos), sendo que apenas a primeira resulta em ineficácia […]. Uma vez reconhecida a ineficácia conforme descrito acima, a entidade estabelece uma nova estimativa do total dos activos (ou passivos) em cada período de tempo de reapreçamento, incluindo novos activos (ou passivos) que tenham sido originados desde a última vez que testou a eficácia, e designa uma nova quantia como o item coberto e uma nova percentagem como a percentagem coberta[…].

AG128 Os itens que tenham sido originalmente calendarizados num período de tempo de reapreçamento podem ser desreconhecidos devido a um pré-pagamento mais cedo do que o esperado ou a amortizações causadas por imparidade ou venda. Quando isto ocorrer, a quantia da alteração no justo valor incluída na linha de item separada mencionada no parágrafo AG114g) que se relaciona com o item desreconhecido deve ser removida ►**M5** da demonstração da posição financeira ◄, e incluída no ganho ou perda decorrente do desreconhecimento do item. Para esta finalidade, é necessário conhecer o(s) período(s) de tempo de reapreçamento no(s) qual(is) o item desreconhecido foi calendarizado, porque isto determina o(s) período(s) de tempo de reapreçamento do(s) qual(is) deverá ser removido e portanto a quantia a remover da linha de item separada mencionada no parágrafo AG114.g). Quando um item é desreconhecido, se for possível determinar o período de tempo em que foi incluído, ele é removido desse período de tempo. Se não for possível, ele é removido do primeiro período de tempo se o desreconhecimento resultou de pré-pagamentos mais elevados do que o esperado, ou imputado a todos os períodos de tempo que contenham o item desreconhecido numa base sistemática e racional se o item foi vendido ou se passou a estar com imparidade.

AG129 Além disso, qualquer quantia relacionada com um período de tempo particular que não tenha sido desreconhecida quando o período de tempo expirou é reconhecida nos lucros ou prejuízos nesse momento (ver parágrafo 89.A.) […].

AG130 […].

AG131 Se a quantia coberta para um período de tempo de reapreçamento for reduzida sem que os activos (ou passivos) relacionados sejam desreconhecidos, a quantia incluída na linha de item separada mencionada no parágrafo AG114.g) que se relaciona com a redução deve ser amortizada de acordo com o parágrafo 92.

AG132 Uma entidade pode pretender aplicar a abordagem definida nos parágrafos AG114-AG131 a uma cobertura de carteira que tenha sido anteriormente contabilizada como cobertura de fluxo de caixa de acordo com a IAS 39. Tal entidade deve revogar a designação anterior de uma cobertura de fluxo de caixa de acordo com o parágrafo 101.d), e aplicar os requisitos definidos nesse parágrafo. Deve também redesignar a cobertura como uma cobertura de justo valor e aplicar a abordagem definida nos parágrafos AG114-AG131 prospectivamente a períodos contabilísticos posteriores.

▼B

TRANSIÇÃO (parágrafos 103.-108.b.)

AG133 Uma entidade pode ter designado uma transacção intragrupo prevista como um item coberto no início de um período anual que comece em ou após 1 de Janeiro de 2005 (ou, para efeitos de reformulação da informação comparativa, no início de um período comparativo anterior) numa cobertura que se qualificaria para efeitos de contabilidade de cobertura em conformidade com a presente Norma (tal como emendada pela última frase do parágrafo 80.). Essa entidade pode utilizar essa designação para aplicar a contabilidade de cobertura às demonstrações financeiras consolidadas a partir do início do período anual que comece em ou após 1 de Janeiro de 2005 (ou do início do período comparativo anterior). Essa entidade também deve aplicar os parágrafos AG99A e AG99B a partir do início do período anual que comece em ou após 1 de Janeiro de 2005. Porém, em conformidade com o parágrafo 108B, não tem de aplicar o parágrafo AG99B à informação comparativa de períodos anteriores.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 40

Propriedades de Investimento

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respectivos requisitos de divulgação.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento, mensuração e divulgação de propriedades de investimento.

3. Entre outras coisas, esta Norma aplica-se à mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de interesses de propriedades de investimento detidos numa locação contabilizada como locação financeira e à mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades de investimento disponibilizadas a um locatário numa locação operacional. Esta Norma não trata de assuntos cobertos pela IAS 17 *Locações*, incluindo:

   a) classificação de locações como locações financeiras ou locações operacionais;

   b) reconhecimento de rendimentos de locações resultantes de propriedades de investimento (ver também IAS 18 *Rédito*);

   c) mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de interesses de propriedade detidos segundo uma locação contabilizada como locação operacional;

   d) mensuração nas demonstrações financeiras de um locador do seu investimento líquido numa locação financeira;

   e) contabilização de transacções de venda e relocação; e

   f) divulgações acerca de locações financeiras e de locações operacionais.

4. Esta Norma não se aplica a:

   a) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41 *Agricultura*); e

   b) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

DEFINIÇÕES

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

   Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄.

   Custo é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRS, por exemplo, a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções.

   Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras, dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas.

▼B

Propriedade de investimento é a propriedade (terreno ou um edifício — ou parte de um edifício — ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou

b) venda no curso ordinário do negócio.

Propriedade ocupada pelo proprietário é a propriedade detida (pelo proprietário ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

6. Um interesse de propriedade que seja detido por um locatário segundo uma locação operacional pode ser classificado e contabilizado como propriedade de investimento se, e apenas se, a propriedade satisfizer de outra forma a definição de uma propriedade de investimento e o locatário usasse o modelo do justo valor definido nos parágrafos 33.-55. para o activo reconhecido. Esta classificação alternativa está disponível numa base de propriedade por propriedade. Contudo, uma vez escolhida esta classificação alternativa para um interesse de propriedade deste género detido segundo uma locação operacional, todas as propriedades classificadas como propriedade de investimento devem ser contabilizadas usando o modelo do justo valor. Quando esta classificação alternativa for escolhida, qualquer interesse assim classificado é incluído nas divulgações exigidas nos parágrafos 74.-78.

7. As propriedades de investimento são detidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas. Por isso, uma propriedade de investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros activos detidos por uma entidade. Isto distingue as propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelos proprietários. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros activos usados no processo de produção ou de fornecimento. A IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* aplica-se a propriedades ocupadas pelos proprietários.

8. O que se segue são exemplos de propriedades de investimento:

a) terrenos detidos para valorização do capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário de negócios;

b) terrenos detidos para um futuro uso correntemente indeterminado (se uma entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização do capital);

c) um edifício que seja propriedade da entidade (ou detido pela entidade numa locação financeira) e que seja locado segundo uma ou mais locações operacionais;

d) um edifício que esteja desocupado mas detido para ser locado segundo uma ou mais locações operacionais;

▼M8

(e) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento.

▼B

9. Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades de investimento, estando, por isso, fora do âmbito desta Norma:

a) propriedades destinadas à venda no curso ordinário do negócio ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver IAS 2 *Inventários*), por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;

b) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida por conta de terceiros (ver IAS 11 *Contratos de Construção*);

c) propriedade ocupada pelo proprietário (ver IAS 16), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para futuro uso como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo proprietário aguardando alienação;

▼M8

_____

▼B

e) propriedade que seja locada a outra entidade segundo uma locação financeira.

10. Algumas propriedades compreendem uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente segundo uma locação financeira), uma entidade contabilizará as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade só é uma propriedade de investimento se uma parte não significativa for detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

11. Em alguns casos, uma entidade proporciona serviços de apoio aos ocupantes de uma propriedade que ela detenha. Uma entidade trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Um exemplo é quando o proprietário de um edifício de escritórios proporciona serviços de segurança e de manutenção aos locatários que ocupam o edifício.

12. Noutros casos, os serviços prestados são significativos. Por exemplo, se uma entidade possui e gere um hotel, os serviços proporcionados aos hóspedes são significativos para o acordo como um todo. Por isso, um hotel gerido pelo proprietário, é uma propriedade ocupada pelo proprietário e não uma propriedade de investimento.

13. Pode ser difícil determinar se os serviços de apoio são ou não tão significativos que uma propriedade não se qualifique como propriedade de investimento. Por exemplo, o proprietário de um hotel por vezes transfere algumas responsabilidades a terceiros segundo um contrato de gestão. Os termos de tais contratos variam grandemente. Num extremo do espectro, a posição do proprietário pode, em substância, ser a de um investidor passivo. No outro extremo do espectro, o proprietário pode simplesmente ter procurado fora funções do dia a dia embora ficando com significativa exposição a riscos de variações nos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.

14. É necessário julgamento para determinar se uma propriedade se qualifica como uma propriedade de investimento. Uma entidade desenvolve critérios afim de que possa exercer esse julgamento de forma consistente de acordo com a definição de propriedade de investimento e com a relacionada orientação nos parágrafos 7.-13. O parágrafo 75. c) exige que uma entidade divulgue estes critérios quando a classificação for difícil.

▼B

15. Em alguns casos, uma entidade possui propriedade que está locada e ocupada pela sua empresa-mãe ou por uma outra subsidiária. A propriedade não se qualifica como propriedade de investimento nas demonstrações financeiras consolidadas, porque a propriedade está ocupada pelo proprietário da perspectiva do grupo. Porém, da perspectiva da entidade que a possui, tal propriedade é propriedade de investimento se satisfizer a definição do parágrafo 5. Por isso, o locador trata a propriedade como propriedade de investimento nas suas demonstrações financeiras individuais.

RECONHECIMENTO

16. A propriedade de investimento deve ser reconhecida como um activo quando, e apenas quando:

a) for provável que os futuros benefícios económicos que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a entidade; e

b) o custo da propriedade de investimento possa ser mensurado fiavelmente.

17. Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus custos da propriedade de investimento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir uma propriedade de investimento e custos incorridos subsequentemente para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção a uma propriedade.

18. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 16., uma entidade não reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento os custos da manutenção diária à propriedade. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos lucros ou prejuízos quando incorridos. Os custos da manutenção diária são basicamente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de peças sobresselentes menores. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para «reparações e manutenção» da propriedade.

19. Partes de propriedades de investimento podem ter sido adquiridas por substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais. Segundo o princípio do reconhecimento, uma entidade reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento o custo da parte de substituição de uma propriedade de investimento existente no momento em que o custo seja incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das partes que sejam substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma.

MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

20. Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo. Os custos de transacção devem ser incluídos na mensuração inicial.

21. O custo de uma propriedade de investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio directamente atribuível. Os dispêndios directamente atribuíveis incluem, por exemplo, as remunerações profissionais por serviços legais, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transacção.

▼M8

_____

▼B

23. O custo de uma propriedade de investimento não é aumentado por:

a) custos de arranque (a menos que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência);

▼B

b) perdas operacionais incorridas antes de a propriedade de investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou

c) quantidades anormais de material, mão-de-obra ou outros recursos consumidos incorridos na construção ou desenvolvimento da propriedade.

24. Se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito.

25. O custo inicial do interesse de propriedade detido numa locação e classificado como uma propriedade de investimento deve estar de acordo com o prescrito para uma locação financeira no parágrafo 20 da IAS 17, i.e., o activo deve ser reconhecido pelo menor do justo valor da propriedade e do valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Uma quantia equivalente deve ser reconhecida como passivo de acordo com o mesmo parágrafo.

26. Qualquer prémio pago por uma locação é tratado como parte dos pagamentos mínimos da locação para esta finalidade, e é portanto incluído no custo do activo, mas excluído do passivo. Se um interesse de propriedade detido segundo uma locação for classificado como propriedade de investimento, o item contabilizado pelo justo valor é esse interesse e não a propriedade subjacente. A orientação para a determinação do justo valor de um interesse de propriedade está desenvolvida para o modelo do justo valor nos parágrafos 33.-52. Essa orientação também é relevante para a determinação do justo valor quando esse valor é usado como custo para finalidades do reconhecimento inicial.

27. Uma ou mais propriedades de investimento podem ser adquiridas em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se a uma troca de um activo não monetário por um outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal propriedade de investimento é mensurado pelo justo valor a menos que a) a transacção de troca careça de substância comercial ou b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

28. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:

a) a configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou

b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectadas pela transacção se altera em resultado da troca; e

c) a diferença na alínea a) ou b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

▼B

29. O justo valor de um activo para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou b) as probabilidades de várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas ao estimar o justo valor. Se a entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

Políticas contabilísticas

30. Com as excepções indicadas nos parágrafos 32.A. e 34., uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo do justo valor nos parágrafos 33.-55. ou o modelo do custo no parágrafo 56. e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.

▼M8

31. A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* indica que uma alteração voluntária da política contabilística deve ser feita apenas se a alteração resultar em demonstrações financeiras que facultem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos de transacções, outros eventos ou condições sobre a posição financeira, desempenho financeiro ou fluxo de caixa da entidade. É altamente improvável que uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo venha a resultar numa apresentação mais relevante.

▼B

32. Esta Norma exige que todas as entidades determinem o justo valor de propriedades de investimento, para a finalidade de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se usar o modelo do custo). Incentiva-se uma entidade, mas não se lhe exige, que determine o justo valor das propriedades de investimento na base de uma valorização por um avaliador independente que tenha uma qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que esteja a ser valorizada.

32.A. Uma entidade pode:

a) escolher ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as propriedades de investimento que suportem passivos que pagam um retorno directamente ligado ao justo valor de, ou aos retornos de, activos especificados incluindo essa propriedade de investimento; e

b) escolher ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as outras propriedades de investimento, independentemente da escolha feita na alínea a).

32.B. Algumas seguradoras e outras entidades operam um fundo de propriedades de investimento que emite unidades nocionais, com algumas unidades detidas por investidores em contratos associados e outras detidas pela entidade. O parágrafo 32.A. não permite que uma entidade mensure a propriedade detida pelo fundo parcialmente pelo custo e parcialmente pelo justo valor.

▼B

32.C. Se uma entidade escolher diferentes modelos para as duas categorias descritas no parágrafo 32.A., as vendas de propriedades de investimento entre conjuntos de activos mensurados usando modelos diferentes devem ser reconhecidas pelo justo valor e a alteração cumulativa no justo valor deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos. Em conformidade, se a propriedade de investimento for vendida de um conjunto em que se usa o modelo do justo valor para um conjunto em que se usa o modelo do custo, o justo valor da propriedade à data da venda torna-se o seu custo considerado.

Modelo do justo valor

33. Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo justo valor, excepto nos casos descritos no parágrafo 53.

34. Quando um interesse de propriedade detido por um locatário numa locação operacional for classificado como uma propriedade de investimento segundo o parágrafo 6., o parágrafo 30. deixa de ser opcional; o modelo do justo valor deve ser aplicado.

35. Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos do período em que ocorra.

36. O justo valor da propriedade de investimento é o preço pelo qual a propriedade poderia ser trocada entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas (ver parágrafo 5). O justo valor exclui especificamente um preço estimado inflacionado ou deflacionado por condições ou circunstâncias especiais tais como financiamento atípico, acordos de venda e relocação, considerações especiais ou concessões dadas por alguém associado à venda.

37. Uma entidade determina o justo valor sem qualquer dedução para custos de transacção em que possa incorrer por venda ou outra alienação.

38. O justo valor da propriedade de investimento deve reflectir as condições de mercado ►**M5** no fim do período de relato ◄.

39. O justo valor é específico do tempo relativo a uma determinada data. Dado que as condições de mercado podem mudar, a quantia relatada como justo valor pode ser incorrecta ou não ser apropriada se estimada relativamente a outro momento. A definição de justo valor assume também troca simultânea e conclusão do contrato de venda sem qualquer variação de preço que pudesse ser realizado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas se a troca e conclusão não forem simultâneas.

40. O justo valor da propriedade de investimento reflecte, entre outras coisas, rendimento de rendas provenientes de locações correntes e pressupostos razoáveis e suportáveis que representem aquilo que entidades conhecedoras e dispostas a isso assumiriam acerca de rendimentos de rendas de futuras locações à luz de condições correntes. Também reflecte, numa base semelhante, quaisquer exfluxos de caixa (incluindo pagamentos de rendas e outros exfluxos) que possam ser esperados com respeito à propriedade. Alguns desses exfluxos estão reflectidos no passivo enquanto outros se relacionam com exfluxos que não são reconhecidos nas demonstrações financeiras até data posterior (por exemplo, pagamentos periódicos como rendas contigentes).

▼B

41. O parágrafo 25. especifica a base do reconhecimento inicial do custo de um interesse numa propriedade locada. O parágrafo 33. exige que o interesse numa propriedade locada seja remensurado, se necessário, pelo justo valor. Numa locação negociada às taxas de mercado, o justo valor de um interesse numa propriedade locada na aquisição, líquido de todos os pagamentos de locação esperados (incluindo os relativos a passivos reconhecidos), deve ser zero. Este justo valor não se altera independentemente, para fins contabilísticos, de um activo e passivo locados serem reconhecidos pelo justo valor ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos da locação, de acordo com o parágrafo 20. da IAS 17. Assim, remensurar um activo locado para o custo de acordo com o parágrafo 25. para o justo valor de acordo com o parágrafo 33. não deveria resultar em qualquer ganho ou perda inicial, a não ser que o justo valor seja mensurado em momentos diferentes. Isto pode ocorrer quando for feita uma escolha para aplicar o modelo do justo valor após o reconhecimento inicial.

42. A definição de justo valor refere-se a «partes conhecedoras e dispostas a isso». Neste contexto, «conhecedoras» significa que tanto o comprador disposto a isso como o vendedor disposto a isso estão razoavelmente informados acerca da natureza e características da propriedade de investimento, dos seus usos reais e potenciais, e das condições do mercado ►M5 no fim do período de relato ◄. Um comprador disposto a isso está motivado, mas não compelido, a comprar. Este comprador não está nem ansioso nem determinado a comprar por qualquer preço. O comprador assumido não pagaria um preço mais elevado do que o exigido por um mercado composto por compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso.

43. Um vendedor disposto a isso não é nem um vendedor ansioso nem um vendedor forçado, preparado para vender a qualquer preço, nem um preparado para resistir a um preço não considerado razoável de acordo com as condições correntes do mercado. O vendedor disposto a isso está motivado a vender a propriedade de investimento nos termos do mercado pelo melhor preço possível. As circunstâncias factuais do proprietário efectivo da propriedade de investimento não fazem parte desta consideração porque o vendedor disposto a isso é um proprietário hipotético (por exemplo, um vendedor disposto a isso não teria em consideração as circunstâncias fiscais particulares do proprietário efectivo da propriedade de investimento).

44. A definição de justo valor refere-se a uma transacção entre partes sem relacionamento entre si. Uma transacção entre partes sem relacionamento entre si é uma transacção entre partes que não tenham um relacionamento particular ou especial entre elas que torne os preços das transacções não característicos das condições de mercado. A transacção é tida como uma transacção entre entidades não relacionadas, cada uma delas actuando independentemente.

45. A melhor evidência de justo valor é dada por preços correntes num mercado activo de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e sujeitas a locações e outros contratos semelhantes. Uma entidade trata de identificar quaisquer diferenças de natureza, local ou condição da propriedade, ou nos termos contratuais das locações e de outros contractos relacionados com a propriedade.

46 Na ausência de preços correntes num mercado activo do género descrito no parágrafo 45., uma entidade considera a informação proveniente de uma variedade de fontes, incluindo:

a) preços correntes num mercado activo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização (ou sujeitas a diferentes locações ou outros contratos), ajustados para reflectir essas diferenças;

▼B

b) preços recentes de propriedades semelhantes em mercados menos activos, com ajustamentos para reflectir quaisquer alterações nas condições económicas desde a data das transacções que ocorreram a esses preços; e

c) projecções de fluxos de caixa descontados com base em estimativas fiáveis de futuros fluxos de caixa, suportadas pelos termos de qualquer locação e de outros contratos existentes e (quando possível) por evidência externa tal como rendas correntes de mercado de propriedades semelhantes no mesmo local e condição, e usando taxas de desconto que reflictam avaliações correntes de mercado quanto à incerteza na quantia e tempestividade dos fluxos de caixa.

47. Em alguns casos, as várias fontes listadas no parágrafo anterior podem sugerir conclusões diferentes quanto ao justo valor de uma propriedade de investimento. Uma entidade considera as razões dessas diferenças, a fim de chegar à estimativa mais fiável do justo valor dentro de um intervalo de estimativas razoáveis de justo valor.

▼M8

48. Em casos excepcionais, há clara evidência quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torna pela primeira vez propriedade de investimento na sequência de uma alteração de uso) de que a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis de justo valor seria tão grande, e as probabilidades dos vários efeitos tão difíceis de avaliar, que é negada a utilidade de uma única estimativa de justo valor. Isto pode indicar que o justo valor da propriedade não será determinável com fiabilidade numa base continuada (ver parágrafo 53).

▼B

49. O justo valor difere do valor de uso, tal como definido na IAS 36 *Imparidade de Activos*. O justo valor reflecte o conhecimento e as estimativas de compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. Em contraste, o valor de uso reflecte as estimativas da entidade, incluindo os efeitos de factores que podem ser específicos da entidade e não aplicáveis às entidades em geral. Por exemplo, o justo valor não reflecte qualquer dos seguintes factores na medida em que não estariam geralmente disponíveis para compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso:

a) valor adicional derivado da criação de uma carteira de propriedades em diferentes localizações;

b) sinergias entre propriedades de investimento e outros activos;

c) direitos legais ou restrições legais que somente sejam específicos ao proprietário actual; e

d) benefícios fiscais ou encargos fiscais que sejam específicos ao proprietário actual.

▼M8

50. Ao determinar a quantia escriturada da propriedade de investimento segundo o modelo do justo valor, uma entidade não conta duplamente activos ou passivos que estejam reconhecidos como activos ou passivos separados. Por exemplo:

▼B

a) equipamento, tal como elevadores ou ar condicionado, é muitas vezes uma parte integrante de um edifício e está geralmente incluído no justo valor da propriedade de investimento, não sendo reconhecido separadamente como activos fixos tangíveis;

▼B

b) se um escritório for locado mobilado, o justo valor do escritório inclui geralmente o justo valor da mobília, porque o rendimento das rendas se relaciona com o escritório mobilado. Quando a mobília for incluída no justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não reconhece a mobília como um activo separado;

c) o justo valor da propriedade de investimento exclui o rendimento da locação operacional acrescido ou pré-pago, porque a entidade reconhece-o como um passivo ou activo separado;

▼M8

d) o justo valor da propriedade de investimento detida ao abrigo de uma locação reflecte os fluxos de caixa esperados (incluindo a renda contingente que se espera que se torne pagável). Em conformidade, se uma valorização obtida para uma propriedade for líquida de todos os pagamentos que se espera que sejam feitos, será necessário voltar a adicionar qualquer passivo de locação reconhecido, para atingir a quantia escriturada da propriedade de investimento segundo o modelo do justo valor.

▼B

51. O justo valor da propriedade de investimento não reflecte os dispêndios futuros de capital fixo que melhorem ou aumentem a propriedade e não reflecte os benefícios futuros relacionados derivados destes dispêndios futuros.

52. Em alguns casos, uma entidade espera que o valor presente dos seus pagamentos relacionados com uma propriedade de investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos reconhecidos) excederá o valor presente dos respectivos recebimentos de caixa. Uma entidade aplica a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* para determinar se reconhece um passivo e, nesse caso, como mensurá-lo.

Incapacidade de determinar fiavelmente o justo valor

▼M8

53. Há uma presunção refutável de que uma entidade pode fiavelmente determinar o justo valor de uma propriedade de investimento numa base continuada. Contudo, em casos excepcionais, há uma evidência clara quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente torna-se pela primeira vez propriedade de investimento na sequência de uma alteração de uso) de que o valor justo da propriedade de investimento não é fiavelmente determinável numa base continuada. Isto ocorre quando, e apenas quando, são pouco frequentes transacções de mercado comparáveis e quando não estão disponíveis estimativas alternativas fiáveis do justo valor (por exemplo, com base em projecções de fluxos de caixa descontados). Se uma entidade determinar que o valor justo de uma propriedade de investimento em construção não é fiavelmente determinável, mas espera que o justo valor da propriedade seja fiavelmente determinável quando a construção estiver concluída, deve mensurar essa propriedade de investimento em construção pelo custo até o seu justo valor se tornar fiavelmente determinável ou até à conclusão da construção (aplicando-se o que ocorrer primeiro). Se uma entidade determinar que o valor justo de uma propriedade de investimento (com excepção de uma propriedade de investimento em construção) não é fiavelmente determinável numa base continuada, a entidade deve mensurar essa propriedade de investimento utilizando o modelo do custo previsto na IAS 16. O valor residual da propriedade de investimento deve ser presumido como sendo zero. A entidade deve aplicar a IAS 16 até à alienação da propriedade de investimento.

▼M8

53.A. Quando uma entidade pode mensurar de forma fiável o justo valor de uma propriedade de investimento em construção que foi previamente mensurada pelo custo, deve mensurar essa propriedade pelo seu justo valor. Uma vez concluída a construção dessa propriedade, presume-se que o justo valor pode ser mensurado de forma fiável. Se não for esse o caso, em conformidade com o parágrafo 53, a propriedade deve ser contabilizada utilizando o modelo do custo em conformidade com a IAS 16.

53.B. A presunção de que o justo valor da propriedade de investimento em construção pode ser mensurado de forma fiável pode ser refutada apenas no reconhecimento inicial. Uma entidade que aferiu um item de propriedade de investimento em construção pelo justo valor não pode concluir que o justo valor da propriedade de investimento concluída não pode ser determinado de forma fiável.

54. Nos casos excepcionais em que uma entidade é obrigada, pela razão referida no parágrafo 53, a mensurar uma propriedade de investimento utilizando o modelo do custo em conformidade com a IAS 16, afere pelo justo valor todas as suas outras propriedades de investimento, incluindo as propriedade de investimento em construção. Nestes casos, embora uma entidade possa usar o modelo do custo para uma propriedade de investimento, a entidade deve continuar a contabilizar cada uma das propriedades restantes usando o modelo do justo valor.

▼B

55. Se uma entidade tiver previamente mensurado uma propriedade de investimento pelo justo valor, ela deve continuar a mensurar a propriedade pelo justo valor até à alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo proprietário ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no curso ordinário do negócio) mesmo que transacções de mercado comparáveis se tornem menos frequentes ou que os preços do mercado se tornem menos prontamente disponíveis.

Modelo do custo

56. *Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da IAS 16 para esse modelo, excepto aquelas que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda), de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.* As propriedades de investimento que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) devem ser mensuradas de acordo com a IFRS 5.

TRANSFERÊNCIAS

▼M8

57. As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver uma alteração de uso, evidenciada pelo seguinte:

▼B

a) começo de ocupação pelo proprietário, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo proprietário;

b) começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;

▼M8

c) fim de ocupação pelo proprietário, com vista a uma transferência da propriedade ocupada pelo proprietário para propriedade de investimento; ou

▼M8

d) começo de uma locação operacional a uma outra entidade, com vista a uma transferência de inventários para propriedade de investimento.

———————

▼B

58. O parágrafo 57.b) exige que uma entidade transfira uma propriedade de propriedade de investimento para inventários quando, e apenas quando, houver uma alteração no uso, evidenciada pelo começo de desenvolvimento com vista à venda. Quando uma entidade decidir alienar uma propriedade de investimento sem desenvolvimento, ela continua a tratar a propriedade como uma propriedade de investimento até que seja desreconhecida (eliminada ►M5 da demonstração da posição financeira ◄) e deixe de a tratar como inventário. De forma semelhante, se uma entidade começar a desenvolver de novo uma propriedade de investimento existente para futuro uso continuado como propriedade de investimento, a propriedade permanece uma propriedade de investimento não sendo reclassificada como propriedade ocupada pelo proprietário durante o novo desenvolvimento.

59. Os parágrafos 60.-65. aplicam-se aos aspectos de reconhecimento e mensuração resultantes quando uma entidade usa o modelo do justo valor para propriedades de investimento. Quando uma entidade usar o modelo do custo, as transferências entre propriedades de investimento, propriedades ocupadas pelo proprietário e inventários não alteram a quantia escriturada da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.

60. Para uma transferência de propriedade de investimento escriturada pelo justo valor para propriedade ocupada pelo proprietário ou para inventários, o custo considerado da propriedade para subsequente contabilização de acordo com a IAS 16 ou a IAS 2 deve ser o seu justo valor à data da alteração de uso.

61. Se uma propriedade ocupada pelo proprietário se tornar uma propriedade de investimento que seja escriturada pelo justo valor, uma entidade deve aplicar a IAS 16 até à data da alteração de uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada de propriedade de acordo com a IAS 16 e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a IAS 16.

62. Até à data em que uma propriedade ocupada pelo proprietário se torne uma propriedade de investimento escriturada pelo justo valor, uma entidade deprecia a propriedade e reconhece quaisquer perdas por imparidade que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada de propriedade de acordo com a IAS 16 e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a IAS 16. Por outras palavras:

▼M5

a) qualquer diminuição resultante na quantia escriturada da propriedade é reconhecida nos lucros ou prejuízos. Porém, até ao ponto em que uma quantia seja incluída no excedente de revalorização dessa propriedade, a diminuição é reconhecida em outro rendimento integral e reduz o excedente de revalorização no capital próprio;

▼B

b) qualquer aumento resultante na quantia escriturada é tratado como se segue:

i) até ao ponto em que o aumento reverta uma anterior perda por imparidade dessa propriedade, o aumento é reconhecido nos lucros ou prejuízos. A quantia reconhecida nos lucros ou prejuízos não pode exceder a quantia necessária para repor a quantia escriturada para a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação) caso nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida,

▼B

►M5 ii) qualquer parte remanescente do aumento é reconhecida em outro rendimento integral e aumenta o excedente de revalorização no capital próprio. ◄ Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido para resultados retidos. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através dos lucros ou prejuízos.

63. Para uma transferência de inventários para propriedades de investimento que sejam escrituradas pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

64. O tratamento de transferências de inventários para propriedades de investimento que serão escrituradas pelo justo valor é consistente com o tratamento de vendas de inventários.

65. Quando uma entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de uma propriedade de investimento de construção própria que será escriturada pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

ALIENAÇÕES

66. Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida (eliminada ►M5 da demonstração da posição financeira ◄) na alienação ou quando a propriedade de investimento for permanentemente retirada de uso e nenhuns benefícios económicos forem esperados da sua alienação.

67. A alienação de uma propriedade de investimento pode ser alcançada pela venda ou pela celebração de uma locação financeira. Ao determinar a data de alienação da propriedade de investimento, uma entidade aplica os critérios enunciados na IAS 18 para reconhecimento do rédito da venda de bens e considera a respectiva orientação no Apêndice da IAS 18. A IAS 17 aplica-se a uma alienação efectuada pela celebração de uma locação financeira e a uma venda e relocação.

68. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 16., uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo o custo de uma substituição de parte de uma propriedade de investimento, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Relativamente à propriedade de investimento contabilizada usando o modelo do custo, uma parte substituída pode não ser uma parte que tenha sido depreciada separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que era no momento em que foi adquirida ou construída. Segundo o modelo do justo valor, o justo valor da propriedade de investimento pode já reflectir o facto de que a parte a ser substituída perdeu o seu valor. Noutros casos, pode ser difícil discernir quanto do justo valor deve ser reduzido para a parte a ser substituída. Uma alternativa à redução do justo valor para a parte substituída, quando não for prático realizar essa redução, é incluir o custo da substituição na quantia escriturada do activo e reavaliar o justo valor, como seria exigido para adições não envolvendo substituição.

69. Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedades de investimento devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do activo e devem ser reconhecidos nos lucros ou prejuízos (a menos que a IAS 17 exija doutra maneira no caso de uma venda e relocação) no período da retirada ou da alienação.

▼B

70. A retribuição a receber com a alienação de uma propriedade de investimento é inicialmente reconhecida pelo justo valor. Em particular, se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a IAS 18 usando o método do juro efectivo.

71. Uma entidade aplica a IAS 37 ou outras Normas, conforme apropriado, a quaisquer passivos que retenha após a alienação de uma propriedade de investimento.

72. A compensação de terceiros para propriedades de investimento que tenham sofrido imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidas deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos quando a compensação se tornar recebível.

73. Imparidades ou perdas de propriedades de investimento, reivindicações relacionadas por ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:

a) as imparidades da propriedade de investimento são reconhecidas de acordo com a IAS 36;

b) as retiradas ou alienações da propriedade de investimento são reconhecidas de acordo com os parágrafos 66.-71. desta Norma;

c) a compensação de terceiros por propriedades de investimento que tenham sofrido imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidas é reconhecida nos lucros ou prejuízos quando se tornar recebível; e

d) o custo dos activos restaurados, comprados ou construídos como substituições é determinado de acordo com os parágrafos 20.-29. desta Norma.

DIVULGAÇÃO

Modelo do justo valor e modelo do custo

74. As divulgações seguintes aplicam-se adicionalmente às que constam na IAS 17. De acordo com a IAS 17, o proprietário de uma propriedade de investimento proporciona as divulgações dos locadores acerca das locações que tenham celebrado. Uma entidade que detenha uma propriedade de investimento numa locação financeira ou operacional proporciona divulgações dos locatários para locações financeiras e divulgações dos locadores para qualquer locação operacional que tenham celebrado.

75. As entidades devem divulgar:

a) se aplicam o modelo do justo valor ou o modelo do custo;

b) caso apliquem o modelo do justo valor, se, e em que circunstâncias, os interesses de propriedade detidos em locações operacionais são classificados e contabilizados como propriedades de investimento;

c) quando a classificação for difícil (ver parágrafo 14.), os critérios que usa para distinguir propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelo proprietário e de propriedades detidas para venda no curso ordinário dos negócios;

d) os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de propriedades de investimento, incluindo uma declaração a afirmar se a determinação do justo valor foi ou não suportada por evidências do mercado ou foi mais ponderada por outros factores (que a entidade deve divulgar) por força da natureza da propriedade e da falta de dados de mercado comparáveis;

▼B

e) a extensão até à qual o justo valor da propriedade de investimento (tal como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseia numa valorização de um avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que está a ser valorizada. Se não tiver havido tal valorização, esse facto deve ser divulgado;

f) as quantias reconhecidas nos lucros ou prejuízos para:

i) rendimentos de rendas de propriedades de investimento,

ii) gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que geraram rendimentos de rendas durante o período, e

iii) gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que não geraram rendimentos de rendas durante o período,

iv) a alteração cumulativa no justo valor reconhecido nos lucros ou prejuízos com a venda de uma propriedade de investimento de um conjunto de activos em que se usa o modelo do custo para um conjunto em que se usa o modelo do justo valor (ver parágrafo 32.C);

g) a existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de rendimentos e proventos de alienação;

h) obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para reparações, manutenção ou aumentos.

Modelo do justo valor

76. Além das divulgações exigidas pelo parágrafo 75., uma entidade que aplique o modelo do justo valor dos parágrafos 33.-55. deve divulgar uma reconciliação entre as quantias escrituradas da propriedade de investimento no início e no fim do período, que mostre o seguinte:

a) adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido na quantia escriturada de um activo;

b) adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;

c) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;

d) ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustamentos de justo valor;

e) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;

f) transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo proprietário; e

g) outras alterações.

▼B

77. Quando uma valorização obtida para propriedade de investimento é ajustada significativamente para a finalidade das demonstrações financeiras, por exemplo para evitar contagem dupla de activos ou passivos que sejam reconhecidos como activos e passivos separados conforme descrito no parágrafo 50., a entidade deve divulgar uma reconciliação entre a valorização obtida e a valorização ajustada incluída nas demonstrações financeiras, mostrando separadamente a quantia agregada de quaisquer obrigações de locação reconhecidas que tenham sido novamente adicionadas, e qualquer outro ajustamento significativo.

78. Nos casos excepcionais referidos no parágrafo 53., quando uma entidade mensurar uma propriedade de investimento usando o modelo do custo da IAS 16, a reconciliação exigida pelo parágrafo 76. deve divulgar as quantias relacionadas com essa propriedade de investimento separadamente das quantias relacionadas com outras propriedades de investimento. Além disso, uma entidade deve divulgar:

a) uma descrição da propriedade de investimento;

b) uma explanação da razão pela qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade;

c) se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor; e

d) no momento da alienação da propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor:

i) o facto de que a entidade alienou a propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor,

ii) a quantia escriturada dessa propriedade de investimento no momento da venda, e

iii) a quantia de ganho ou perda reconhecida.

Modelo do custo

79. Além das divulgações exigidas pelo parágrafo 75., uma entidade que aplique o modelo do custo do parágrafo 56. deve divulgar:

a) os métodos de depreciação usados;

b) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;

c) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;

d) uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:

i) adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como activo,

ii) adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais,

iii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações,

iv) depreciações,

v) a quantia de perdas por imparidade reconhecida e a quantia de perdas por imparidade revertida durante o período de acordo com a IAS 36,

▼B

vi) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata,

vii) transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo proprietário, e

viii) outras alterações; e

e) o justo valor das propriedades de investimento. Nos casos excepcionais descritos no parágrafo 53., quando uma entidade não possa determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, ela deve divulgar:

i) uma descrição da propriedade de investimento,

ii) uma explanação da razão pela qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade, e

iii) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o justo valor venha a recair.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

Modelo do justo valor

80. Uma entidade que tenha anteriormente aplicado a IAS 40 (2000) e escolha pela primeira vez classificar e contabilizar alguns ou todos os interesses de propriedades elegíveis detidos segundo locações operacionais como propriedades de investimento deve reconhecer o efeito dessa escolha como um ajustamento no saldo de abertura dos resultados retidos do período no qual a escolha foi inicialmente feita. Além disso:

a) se a entidade tiver anteriormente divulgado publicamente (nas demonstrações financeiras ou de outro modo) o justo valor desses interesses de propriedades em períodos anteriores (determinado numa base que satisfaça a definição de justo valor do parágrafo 5. e a orientação dos parágrafos 36.-52.), a entidade é incentivada, mas não lhe é exigido, a:

i) ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos relativamente ao período mais recente apresentado cujo justo valor foi publicamente divulgado, e

ii) reexpressar a informação comparativa desses períodos; e

b) se a entidade não tiver anteriormente divulgado publicamente a informação descrita na alínea a), a entidade não deve reexpressar a informação comparativa e deve divulgar esse facto.

81. Esta Norma exige um tratamento diferente do exigido pela IAS 8. A IAS 8 exige que a informação comparativa seja reexpressa, a menos que essa reexpressão seja impraticável.

82. Quando uma entidade aplicar esta Norma pela primeira vez, o ajustamento no saldo de abertura de resultados retidos inclui a reclassificação de qualquer quantia detida no excedente de revalorização da propriedade de investimento.

▼B

Modelo do custo

83. A IAS 8 aplica-se a qualquer alteração nas políticas contabilísticas que seja feita quando uma entidade aplicar esta Norma pela primeira vez e optar por usar o modelo do custo. O efeito da alteração nas políticas contabilísticas inclui a reclassificação de qualquer quantia detida no excedente de revalorização da propriedade de investimento.

84. Os requisitos dos parágrafos 27.-29. relativos à mensuração inicial de uma propriedade de investimento adquirida numa transacção de troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.

DATA DE EFICÁCIA

85. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼M5

85.A. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 62. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M8

85.B. Os parágrafos 8, 9, 48, 53, 54 e 57 foram alterados, o parágrafo 22 foi suprimido e os parágrafos 53A e 53B foram adicionados com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar estas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitido a uma entidade aplicar as emendas relativas às propriedades de investimento em construção a partir de qualquer data anterior a 1 de Janeiro de 2009, desde que os justos valores das propriedades de investimento em construção sejam determinados nessas datas. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar ao mesmo tempo as emendas aos parágrafos 5 e 81E da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

▼B

RETIRADA DA IAS 40 (2000)

86. Esta Norma substitui a IAS 40 *Propriedades de Investimento* (emitida em 2000).

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 41

Agricultura

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico e as divulgações relativas à actividade agrícola.

ÂMBITO

1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:

   a) activos biológicos;

   b) produto agrícola no ponto da colheita; e

   c) subsídios governamentais incluídos nos parágrafos 34.-35.

2. Esta Norma não se aplica a:

   a) terrenos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* e a IAS 40 *Propriedades de Investimento*); e

   b) activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 38 *Activos Intangíveis*).

3. Esta Norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos activos biológicos da entidade, somente no momento da colheita. Após isso, é aplicada a IAS 2 *Inventários* ou uma outra Norma aplicável. Concordantemente esta Norma não trata do processamento do produto agrícola após colheita; por exemplo, a transformação de uvas em vinho por um vitivinicultor que tenha cultivado a vinha e colhido as uvas. Se bem que tal processamento possa ser uma extensão lógica e natural da actividade agrícola e os acontecimentos que tenham tido lugar possam ter alguma similitude com a transformação biológica, tal processamento não é incluído adentro da definição de actividade agrícola nesta Norma.

4. O quadro abaixo indicado proporciona exemplos de activos biológicos, produto agrícola e produtos que são o resultado de processamento após colheita:

Activos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes de processamento após colheita
Carneiros	Lã	Fio de lã, carpetes

▼M8

Árvores numa plantação florestal	Árvores abatidas	Troncos, madeira serrada

▼B

Plantas	Algodão	Fio de algodão, roupas
	Cana Colhida	Açúcar
Gado produtor de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcassas	Salsichas, presuntos curados

▼B

Activos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes de processamento após colheita
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco curado
Vinhas	Uvas	Vinho
Árvores de fruto	Frutos colhidos	Frutos processados

DEFINIÇÕES

Definições relacionadas com a agricultura

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

▼M8

Actividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação biológica e a colheita de activos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em activos biológicos adicionais.

▼B

Produto Agrícola é o produto colhido dos activos biológicos da entidade.

Um *activo biológico* é um animal ou planta vivos.

A *transformação biológica* compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.

Um *grupo de activos biológicos* é uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes.

Colheita é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.

▼M8

Custos de vender são os custos marginais directamente atribuíveis à alienação de um activo, com exclusão de custos financeiros e impostos sobre o rendimento.

▼B

6. A actividade agrícola cobre uma escala diversa de actividades; por exemplo, criação de gado, silvicultura, safra anual ou perene, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e aquacultura (incluindo criação de peixes). Existem certas características comuns adentro desta diversidade:

a) *Capacidade de alteração*. Os animais vivos e as plantas são capazes de transformação biológica;

b) *Gestão de alterações*. A gestão facilita a transformação biológica pelo aumento, ou, pelo menos, estabilização, de condições necessárias para que o processo tenha lugar (por exemplo, níveis nutricionais, mistura, temperatura, fertilidade e luz). Tal gestão distingue a actividade agrícola de outras actividades. Por exemplo, colher de fontes não geridas (tais como pesca oceânica e de florestação) não é uma actividade agrícola; e

▼M8

c) *Mensuração de alterações*. A alteração de qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, cobertura de gordura, conteúdo de proteínas e resistência das fibras) ou de quantidade (por exemplo, progénie, peso, metros cúbicos, comprimento ou diâmetro das fibras e número de rebentos) ocasionada por transformação biológica ou colheita é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotinada.

▼B

7. A transformação biológica resulta nos tipos seguintes de consequências:

a) alterações de activos por intermédio de i) crescimento (um aumento de quantidade ou melhoramento na qualidade de um animal ou planta), ii) degeneração (uma diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ou planta), ou iii) procriação (criação de animais ou de plantas vivos adicionais); ou

b) produção de produto agrícola tal como borracha em bruto (látex), folhas de chá, lã e leite.

Definições gerais

8. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Um *mercado activo* é um mercado em que existem todas as condições seguintes:

a) sejam homogéneos os elementos negociados adentro do mercado;

b) compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados em qualquer momento; e

c) os preços estão disponíveis ao público.

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido ►M5 na demonstração da posição financeira ◄.

Justo valor é a quantia pela qual um activo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

Subsídios governamentais são os definidos na IAS 20 *Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais*.

9. O justo valor de um activo é baseado na sua localização e condição presentes. Consequentemente, por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda é o preço do gado no mercado relevante menos o custo de transporte e outros para levar o gado para o mercado.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

10. Uma entidade deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

a) a entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados;

b) for provável que futuros benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade; e

c) o justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

▼B

11. Na actividade agrícola, o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado e a marcação a quente ou, de outro modo, a marcação do gado na aquisição, no nascimento ou na desmama. Os benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

12. Um activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ pelo seu justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄, excepto no caso descrito no parágrafo 30. em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado.

13. O produto agrícola colhido dos activos biológicos de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da IAS 2 Inventários ou uma outra Norma aplicável.

▼M8

_____

▼B

15. A determinação do justo valor de um activo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos ou de produto agrícola de acordo com atributos significativos; por exemplo, por idade ou qualidade. Uma entidade selecciona os atributos que correspondam aos atributos usados no mercado como base de apreçamento.

16. As entidades incorrem muitas vezes em contratos para vender os seus activos biológicos ou produto agrícola numa data futura. Os preços de contrato não são necessariamente relevantes na determinação do justo valor porque o justo valor reflecte o mercado corrente em que um comprador e um vendedor dispostos a uma transacção nela incorrerão. Consequentemente, o justo valor de um activo biológico ou produto agrícola não é ajustado por força da existência de um contracto. Em alguns casos, um contracto para a venda de um activo biológico ou produto agrícola pode ser um contracto oneroso, como definido na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. A IAS 37 aplica-se aos contractos onerosos.

▼M8

17. Se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola no seu local e condição actuais, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados activos, a entidade usará o mais relevante. Por exemplo, se uma entidade tiver acesso a dois mercados activos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado.

▼B

18. Se não existir um mercado activo, uma entidade usará um ou mais do que se segue, quando disponível, na determinação do justo valor:

a) o preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacção e a ►M5 da demonstração da posição financeira ◄;

b) os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças; e

c) referências do sector tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, «bushel» ou hectare e o valor do gado expresso em quilo de carne.

▼B

19. Em alguns casos, as fontes de informação listadas no parágrafo 18. podem sugerir diferentes conclusões quanto ao justo valor de um activo biológico ou produto agrícola. Uma entidade considerará as razões dessas diferenças, afim de chegar à estimativa mais fiável de justo valor adentro de uma série relativamente estreita de estimativas razoáveis.

▼M8

20. Em algumas circunstâncias, os preços ou valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um activo biológico na sua condição actual. Nestas circunstâncias, uma entidade usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados do activo descontados a uma taxa determinada pelo mercado corrente ao determinar o justo valor.

21. O objectivo de um cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o justo valor de um activo biológico no seu local e condição actuais. Uma entidade considerará isto na determinação de uma taxa de desconto apropriada a ser usada e ao estimar os fluxos de caixa líquidos esperados. Ao determinar o valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados, uma entidade inclui os fluxos de caixa líquidos que os participantes no mercado esperariam obter do activo no seu mercado mais relevante.

▼B

22. Uma entidade não inclui quaisquer fluxos de caixa para financiar os activos, impostos, ou repor activos biológicos após colheita (por exemplo, o custo de replantar árvores numa plantação após o corte).

23. Ao acordar no preço de uma transacção entre partes não relacionadas entre si, compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso considerarão a possibilidade de variações nos fluxos de caixa. Segue-se que esse justo valor reflecte a possibilidade de tais variações. Concordantemente, uma entidade incorpora expectativas acerca de possíveis variações nos fluxos de caixa quer nos fluxos de caixa esperados quer na taxa de desconto, quer nalguma combinação das duas. Ao determinar uma taxa de desconto, uma entidade usa pressupostos consistentes com os usados na estimativa de fluxos de caixa esperados, para evitar o efeito da dupla contagem de pressupostos ou da sua omissão.

24. O custo pode aproximar-se algumas vezes do justo valor, particularmente quando:

a) tenha tido lugar pouca transformação biológica desde que foi incorrido o custo inicial (por exemplo, pés de árvores de fruto brotados de sementes, plantados imediatamente antes ►**M5** do fim de um período de relato ◄); ou

b) não se espera que o impacto da transformação biológica sobre os preços seja material (por exemplo, no crescimento inicial num, ciclo de produção de 30 anos de uma plantação de pinheiros).

▼B

25. Os activos biológicos estão muitas vezes fisicamente implantados nos terrenos (por exemplo, árvores numa floresta plantada). Pode não haver mercado separado para activos biológicos que estejam implantados no terreno mas pode existir um mercado activo para os activos combinados, isto é, para os activos biológicos, terrenos em bruto e melhoramentos de terrenos, como um conjunto. Uma entidade pode usar informação relativa a activos combinados para determinar o justo valor de activos biológicos. Por exemplo, o justo valor de terrenos em bruto e melhoramento de terrenos pode ser deduzido do justo valor dos activos combinados para chegar ao justo valor de activos biológicos.

Ganhos e perdas

26. Um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ e de uma alteração de justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ de um activo biológico devem ser incluídos nos lucros ou prejuízos do período em que surja.

27. Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um activo biológico, porque os ►M8 custos de vender ◄ são deduzidos ao determinar o justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ de um activo biológico. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um activo biológico, tal como quando nasce um bezerro.

28. Um ganho ou perda que surjam no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ devem ser incluídos nos lucros ou prejuízos do período em que surja.

29. Pode surgir um ganho ou uma perda no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas.

Incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor

30. Há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um activo biológico relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estão determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Quando o justo valor desse activo biológico se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda. Quando um activo biológico não corrente satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades* Operacionais Descontinuadas, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.

31. A presunção do parágrafo 30. somente pode ser refutada no reconhecimento inicial. Uma entidade que tenha previamente mensurado um activo biológico pelo seu justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ continuará a mensurar o activo biológico pelo seu justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ até à sua alienação.

▼B

32. Em todos os casos, uma entidade mensura o produto agrícola no ponto de colheita pelo seu justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄. Esta Norma reflecte o ponto de vista de que o justo valor do produto agrícola no ponto de colheita pode ser sempre fiavelmente mensurado.

33. Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração a IAS 2 *Inventários*, a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* e a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

SUBSÍDIOS GOVERNAMENTAIS

34. Um subsídio governamental não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio governamental se torne recebível.

35. Se um subsídio governamental relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ for condicional, incluindo quando um subsídio governamental exige que uma entidade não se ocupe em actividade agrícola específica, uma entidade deve reconhecer o subsídio governamental como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio governamental.

36. Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio governamental pode exigir que uma entidade cultive num dado local durante cinco anos e exigir que a entidade devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio governamental não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém, se o subsídio governamental permitir que parte do mesmo seja retido com base na passagem do tempo, a entidade reconhecerá o subsídio governamental como rendimento numa base proporcional ao tempo.

37. Se um subsídio governamental se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver parágrafo 30.), será aplicada a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais*.

38. Esta Norma exige um tratamento diferente do da IAS 20, se um subsídio governamental se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ ou um subsídio governamental exigir que uma entidade não se ocupe numa actividade agrícola especificada. A IAS 20 é somente aplicada a um subsídio governamental relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

DIVULGAÇÃO

39. [Eliminado]

Geral

40. Uma entidade deve divulgar o ganho ou a perda agregada que surjam durante o período corrente aquando do reconhecimento inicial dos activos biológicos e do produto agrícola e surjam da alteração de justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ de activos biológicos.

▼B

41. Uma entidade deve proporcionar uma descrição de cada grupo de activos biológicos.

42. A divulgação exigida pelo parágrafo 41. pode tomar a forma de uma descrição narrativa ou quantificada.

43. Uma entidade é encorajada a proporcionar uma descrição quantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguindo entre activos biológicos consumíveis e de produção ou entre activos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis, como apropriado. Por exemplo, uma entidade pode divulgar as quantias escrituradas de activos biológicos consumíveis e de produção por grupos. Uma entidade pode adicionalmente dividir essas quantias escrituradas entre activos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis. Estas distinções proporcionam informação que pode ser de auxílio na avaliação da tempestividade de fluxos de caixa futuros. Uma entidade divulgará a base para fazer tais distinções.

44. Os activos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras. Os activos biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis; por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção não são produto agrícola mas, antes, de regeneração própria.

45. Os activos biológicos podem ser classificados quer como activos biológicos maduros (ou adultos), quer como activos biológicos imaturos (ou juvenis). Os activos biológicos maduros (ou adultos) são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção).

46. Uma entidade deve divulgar, se não tiver divulgado noutros documentos de informação com as demonstrações financeiras:

a) a natureza das suas actividades que envolvam cada grupo de activos biológicos; e

b) medidas ou estimativas não financeiras das quantidades físicas de:

i) cada um dos grupos de activos biológicos da entidade no fim do período, e

ii) output de produtos agrícolas durante o período.

47. Uma entidade deve descrever os métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de activos biológicos.

48. Uma entidade deve divulgar o justo valor menos os ►**M8** custos de vender ◄ do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento de colheita.

49. As entidades devem divulgar:

a) a existência e quantias escrituradas de activos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de activos biológicos penhorados como garantia de passivos;

▼B

b) a quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de activos biológicos; e

c) as estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola.

50. Uma entidade deve apresentar uma reconciliação das alterações na quantia escriturada dos activos biológicos entre o início e o final do período corrente. A reconciliação deve incluir:

a) o ganho ou a perda provenientes de alterações no justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄;

b) aumentos devidos a compras;

c) os decréscimos atribuíveis a vendas e a activos biológicos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5;

d) diminuições devidas a colheitas;

e) aumentos devidos a concentrações de actividades empresariais;

f) diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; e

g) outras alterações.

51. O justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ de um activo biológico pode alterar-se quer devido a alterações físicas quer devido a alterações de preços no mercado. É útil a divulgação separada de alterações físicas e de preços na avaliação do desempenho do período corrente e das perspectivas futuras, particularmente quando haja um ciclo de produção maior do que um ano. Em tais casos, uma entidade é encorajada a divulgar, por grupo ou de qualquer outra maneira, a quantia de alterações no justo valor menos os ►M8 custos de vender ◄ incluída nos lucros ou prejuízos devida a alterações físicas e a alterações de preços. Esta informação é geralmente menos útil quando o ciclo produtivo seja menor do que um ano (por exemplo, quando se criem frangos ou se cultivem cereais).

52. A transformação biológica origina uma quantidade de tipos de alterações físicas — crescimento, degeneração, produção e procriação, cada uma das quais é observável e mensurável. Cada um desses tipos de alterações físicas tem um relacionamento directo com benefícios económicos futuros. Uma alteração de justo valor de um activo biológico devido a colheita é também uma alteração física.

53. A actividade agrícola é muitas vezes exposta a riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais. Se ocorrer um acontecimento que dê origem a um item material de rendimento ou de gasto, a natureza e a quantia desse item são divulgadas de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*. Exemplos de um tal acontecimento incluem o surto de uma doença virulenta, uma inundação, uma seca ou geada grave e uma praga de insectos.

Divulgações adicionais de activos biológicos em que o justo valor não possa ser mensurado fiavelmente

54. Se uma entidade mensura os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver parágrafo 30.) no fim do período, a entidade deve divulgar em relação a tais activos biológicos:

a) uma descrição dos activos biológicos;

▼B

b) uma explicação da razão por que não podem ser fiavelmente mensurados;

c) se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor;

d) o método de depreciação usado;

e) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e

f) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período.

55. Se, durante o período corrente, uma entidade mensurar os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver parágrafo 30.), uma entidade deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido na alienação de tais activos biológicos e a reconciliação exigida pelo parágrafo 50. deve divulgar separadamente as quantias relacionadas com tais activos biológicos. Adicionalmente, a reconciliação deve incluir as seguintes quantias incluídas nos lucros ou prejuízos relacionadas com esses activos biológicos:

a) perdas por imparidade;

b) reversão das perdas por imparidade; e

c) depreciação.

56. Se o justo valor dos activos biológicos previamente mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas se tornar fiavelmente mensurável durante o período corrente, uma entidade deve divulgar em relação a esses activos biológicos:

a) uma descrição dos activos biológicos;

b) uma explanação da razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável; e

c) o efeito da alteração.

Subsídios governamentais

57. Uma entidade deve divulgar o que se segue relacionado com a actividade agrícola abrangida por esta Norma:

a) a natureza e a extensão dos subsídios governamentais reconhecidos nas demonstrações financeiras;

b) condições não cumpridas e outras contingências ligadas aos subsídios governamentais; e

c) diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios governamentais

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

58. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a períodos que tenham início antes de 1 de Janeiro de 2003, ela deve divulgar esse facto.

59. Esta Norma não estabelece quaisquer disposições transitórias. A adopção desta Norma é contabilizada de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

▼**M8**

60. Os parágrafos 5, 6, 17, 20 e 21 foram emendados e o parágrafo 14 foi suprimido com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar estas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.

▼M16

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 1

Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro

OBJECTIVO

1 O objectivo desta IFRS é assegurar que as *primeiras demonstrações financeiras* de uma entidade *de acordo com as IFRS*, e os seus relatórios financeiros intercalares correspondentes a uma parte do período abrangido por essas demonstrações financeiras, contenham informação de elevada qualidade que:

(a) seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;

(b) proporcione um ponto de partida adequado para a contabilização de acordo com as *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)*; e

(c) possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios.

ÂMBITO

2 Uma entidade deve aplicar esta IFRS:

(a) nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS; e

(b) em cada relatório financeiro intercalar, caso exista, que venha a apresentar de acordo com a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* para uma parte do período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS.

3 As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adopta as IFRS, expressando, por meio de uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras, que as mesmas se conformam com as IFRS. As demonstrações financeiras de acordo com as IFRS são as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade que estão de acordo com as IFRS, se, por exemplo, a entidade:

(a) apresentou as suas mais recentes demonstrações financeiras anteriores:

(i) de acordo com disposições nacionais que não sejam consistentes com as IFRS em todos os aspectos;

(ii) em conformidade com as IFRS em todos os aspectos, com excepção de que as demonstrações financeiras não continham uma declaração explícita e sem reservas da sua conformidade com as IFRS;

(iii) contendo uma declaração explícita de conformidade com algumas, mas não todas, as IFRS;

(iv) de acordo com disposições nacionais inconsistentes com as IFRS, empregando algumas IFRS individuais para contabilizar itens para os quais não existiam disposições nacionais; ou

(v) de acordo com disposições nacionais, com uma reconciliação de algumas quantias com as quantias determinadas de acordo com as IFRS;

(b) preparou demonstrações financeiras de acordo com as IFRS apenas para uso interno, sem as disponibilizar aos proprietários da entidade ou a quaisquer outros utentes externos;

▼M16

(c) preparou um pacote de relatos segundo as IFRS para fins de consolidação sem preparar um conjunto completo de demonstrações financeiras como definido na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (conforme revista em 2007); ou

(d) não apresentou demonstrações financeiras nos períodos anteriores.

4 Esta IFRS aplica-se quando uma entidade adopta as IFRS pela primeira vez. Não se aplica quando, por exemplo, uma entidade:

(a) deixa de apresentar demonstrações financeiras de acordo com os requisitos nacionais, tendo-as apresentado anteriormente bem como um outro conjunto de demonstrações financeiras que continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS;

(b) apresentou demonstrações financeiras no ano anterior de acordo com os requisitos nacionais e essas demonstrações financeiras continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS; ou

(c) apresentou demonstrações financeiras no ano anterior que continham uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRS, ainda que os auditores tenham expresso reservas no seu relatório de auditoria sobre essas demonstrações financeiras.

5 Esta IFRS não se aplica às alterações nas políticas contabilísticas feitas por uma entidade que já aplique as IFRS. Essas alterações são tratadas como:

(a) requisitos relativos a alterações nas políticas contabilísticas da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*; e

(b) requisitos de transição específicos de outras IFRS.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS

6 Uma entidade deve preparar e apresentar uma *demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS* na *data de transição para as IFRS*. Este é o ponto de partida para a contabilização de acordo com as IFRS.

Políticas contabilísticas

7 Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS e em todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS. Essas políticas contabilísticas devem estar em conformidade com cada IFRS em vigor no fim do primeiro período de relato de acordo com as IFRS, com excepção do especificado nos parágrafos 13–19 e Apêndices B–E.

8 Uma entidade não deve aplicar diferentes versões das IFRS que tenham estado em vigor em datas anteriores. Uma entidade pode aplicar uma nova IFRS que ainda não seja obrigatória caso essa IFRS permita a sua aplicação mais cedo.

▼M16

Exemplo: Aplicação consistente da versão mais recente das IFRS

Contexto

O fim do primeiro período de relato de acordo com as IFRS da entidade A é 31 de Dezembro de 20X5. A entidade A decide apresentar informação comparativa nessas demonstrações financeiras relativa apenas a um ano (ver parágrafo 21). Por conseguinte, a sua data de transição para as IFRS é o início da actividade em 1 de Janeiro de 20X4 (ou, de forma equivalente, o fecho da actividade em 31 de Dezembro de 20X3). A entidade A apresentou anualmente as demonstrações financeiras de acordo com os seus PCGA anteriores, em 31 de Dezembro de cada ano até 31 de Dezembro de 20X4, inclusive.

Aplicação dos requisitos

Exige-se que a entidade A aplique as IFRS em vigor para os períodos findos a 31 de Dezembro de 20X5, ao:

(a) preparar e apresentar a sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS a 1 de Janeiro de 20X4; e

(b) preparar e apresentar na sua demonstração da posição financeira de 31 de Dezembro de 20X5 (incluindo quantias comparativas relativas a 20X4), demonstração do rendimento integral, demonstração de alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo a 31 de Dezembro de 20X5 (incluindo quantias comparativas relativas a 20X4) e divulgações (incluindo informação comparativa relativa a 20X4).

Se uma nova IFRS ainda não for obrigatória mas permitir a aplicação mais cedo, permite-se, mas não é exigido, que a entidade A aplique essa IFRS nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS.

9 As disposições transitórias de outras IFRS aplicam-se às alterações nas políticas contabilísticas efectuadas por uma entidade que já utiliza as IFRS; não se aplicam à transição para as IFRS do *adoptante pela primeira vez*, excepto como especificado nos Apêndices B–E.

10 Com excepção do descrito nos parágrafos 13–19 e nos Apêndices B–E, uma entidade deve, na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS:

(a) reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas IFRS;

(b) não reconhecer itens como activos ou passivos se as IFRS não permitirem esse reconhecimento;

(c) reclassificar itens que reconheceu de acordo com os PCGA anteriores como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo, passivo ou componente do capital próprio de acordo com as IFRS; e

(d) aplicar as IFRS na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

11 As políticas contabilísticas que uma entidade usa na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS podem diferir daquelas que usou para a mesma data usando os seus PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data da transição para as IFRS. Por conseguinte, uma entidade deve reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados retidos (ou, se apropriado, noutra categoria de capital próprio) à data da transição para as IFRS.

▼M16

12 Esta IFRS estabelece duas categorias de excepções em relação ao princípio de que a demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS de uma entidade deve estar conforme com cada uma das IFRS:

(a) o Apêndice B proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRS.

(b) os Apêndices C–E concedem isenções de alguns requisitos de outras IFRS.

Excepções à aplicação retrospectiva de outras IFRS

13 Esta IFRS proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRS. Estas excepções estão estabelecidas nos parágrafos 14–17 e no Apêndice B.

Estimativas

14 As estimativas de uma entidade de acordo com as IFRS, à data da transição para as IFRS, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data de acordo com os PCGA anteriores (depois dos ajustamentos para reflectir qualquer diferença nas políticas contabilísticas), salvo se existir prova objectiva de que essas estimativas estavam erradas.

15 Depois da data de transição para as IFRS, uma entidade pode obter informação sobre as estimativas que tenha feito segundo os PCGA anteriores. Nos termos do parágrafo 14, uma entidade tratará a obtenção dessa informação da mesma forma que os acontecimentos após o período de relato que não dão lugar a ajustamentos de acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*. Por exemplo, consideremos que a data de transição de uma entidade para as IFRS é 1 de Janeiro de 20X4 e a nova informação obtida em 15 de Julho de 20X4 exige a revisão de uma estimativa feita de acordo com os PCGA anteriores em 31 de Dezembro de 20X3. A entidade não deve reflectir esta nova informação na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS (salvo se as estimativas necessitarem de ajustamento por quaisquer diferenças nas políticas contabilísticas ou se existir prova objectiva de que as estimativas estavam erradas). Em vez disso, a entidade deve reflectir a nova informação nos lucros ou prejuízos (ou, se for apropriado, no rendimento integral) do ano findo em 31 de Dezembro de 20X4.

16 Uma entidade pode necessitar de fazer estimativas de acordo com as IFRS à data da transição para as IFRS que não eram exigidas nessa data pelos PCGA anteriores. Para se obter consistência com a IAS 10, essas estimativas de acordo com as IFRS devem reflectir as condições existentes à data da transição para as IFRS. Em particular, à data da transição para as IFRS, as estimativas relativas a preços de mercado, taxas de juro ou taxas de câmbio devem reflectir as condições do mercado nessa data.

17 Os parágrafos 14–16 aplicam-se à demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS. Aplicam-se, também, a um período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS, em cujo caso as referências à data de transição para as IFRS são substituídas por referências ao final desse período comparativo.

▼M16

Isenções de outras IFRS

18 Uma entidade pode optar por usar uma ou mais isenções contidas nos Apêndices C–E. Uma entidade não deve aplicar estas isensções por analogia com outros itens.

19 Algumas isenções contidas nos Apêndices C–E referem-se ao *justo valor*. Ao determinar os justos valores conforme esta IFRS, uma entidade deve aplicar a definição de justo valor constante do Apêndice A e qualquer outra orientação mais específica contida noutras IFRS sobre a determinação de justos valores do activo ou passivo em questão. Esses justos valores devem reflectir as condições existentes à data relativamente à qual foram determinados.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

20 Esta IFRS não proporciona isenções relativas aos requisitos de apresentação e divulgação contidos noutras IFRS.

Informação comparativa

21 Para cumprir a IAS 1, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS de uma entidade devem incluir pelo menos três demonstrações da posição financeira, duas demonstrações do rendimento integral, duas demonstrações dos resultados separadas (se apresentadas), duas demonstrações dos fluxos de caixa e duas demonstrações de alterações no capital próprio e respectivas notas, incluindo informação comparativa.

Informação comparativa e resumos históricos anteriores à adopção das IFRS

22 Algumas entidades apresentam resumos históricos de dados seleccionados relativos a períodos anteriores ao primeiro período para o qual apresentam informação comparativa completa de acordo com as IFRS. Esta IFRS não exige que tais resumos cumpram os requisitos de reconhecimento e mensuração das IFRS. Além disso, algumas entidades apresentam informação comparativa de acordo com os PCGA anteriores, assim como a informação comparativa exigida pela IAS 1. Em qualquer demonstração financeira que contenha resumos históricos ou informação comparativa de acordo com PCGA anteriores, uma entidade deve:

(a) assinalar claramente que a informação fornecida com base nos PCGA anteriores não foi preparada de acordo com as IFRS; e

(b) divulgar a natureza dos principais ajustamentos que fariam com que a informação se conformasse com as IFRS. A entidade não necessita de quantificar esses ajustamentos.

Explicação sobre a transição para as IFRS

23 Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as IFRS afectou o relato da sua posição financeira, do seu desempenho financeiro e dos seus fluxos de caixa.

Reconciliações

24 Para estar conforme com o parágrafo 23, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS de uma entidade devem incluir:

▼**M16**

(a) reconciliações do seu capital próprio relatado de acordo com os PCGA anteriores com o seu capital próprio de acordo com as IFRS, para as duas datas seguintes:

(i) a data de transição para as IFRS; e

(ii) o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas de acordo com os PCGA anteriores.

(b) uma reconciliação com o seu rendimento integral total de acordo com as IFRS para o último período nas demonstrações financeiras anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa reconciliação deve ser o rendimento integral total de acordo com os PCGA anteriores do mesmo período ou, se a entidade não relatou esse total, os lucros ou prejuízos segundo os PCGA anteriores.

(c) caso a entidade tenha reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar a demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS, as divulgações que a IAS 36 *Imparidade de Activos* teria exigido se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões no período que começa na data de transição para as IFRS.

25 As reconciliações exigidas nos parágrafos 24(a) e (b) devem proporcionar suficientes pormenores para permitir aos utentes compreenderem os ajustamentos materiais na demonstração da posição financeira e na demonstração do rendimento integral. Caso uma entidade apresente uma demonstração dos fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustamentos materiais na demonstração dos fluxos de caixa.

26 Caso uma entidade tenha conhecimento de erros feitos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos 24(a) e (b) devem distinguir a correcção desses erros das alterações às políticas contabilísticas.

27 A IAS 8 não trata de alterações nas políticas contabilísticas que ocorrem quando uma entidade adopta as IFRS pela primeira vez. Por essa razão, os requisitos da IAS 8 relativos às divulgações de alterações às políticas contabilísticas não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS.

28 Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores, as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS devem divulgar esse facto.

Designação de activos financeiros ou de passivos financeiros

29 É permitido a uma entidade designar um activo financeiro ou um passivo financeiro anteriormente reconhecido como activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos lucros ou prejuízos ou como um activo financeiro disponível para venda de acordo com o parágrafo D19. A entidade deve divulgar o justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros designados para cada categoria na data da designação e a sua classificação e quantia escriturada nas demonstrações financeiras anteriores.

▼**M16**

Uso do justo valor como custo considerado

30 Se uma entidade usar o justo valor na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS como *custo considerado* de um item do activo fixo tangível, uma propriedade de investimento ou um activo intangível (ver parágrafos D5 e D7), as primeiras demonstrações financeiras da entidade de acordo com as IFRS devem divulgar, para cada linha da demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS:

(a) o agregado desses justos valores; e

(b) o ajustamento agregado nas quantias escrituradas relatadas segundo os PCGA anteriores.

Uso do custo considerado para investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas

31 De modo semelhante, se uma entidade usar um custo considerado na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS para um investimento numa subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada nas suas demonstrações financeiras separadas (ver parágrafo D15), as primeiras demonstrações financeiras separadas de acordo com as IFRS devem divulgar:

(a) o custo considerado agregado desses investimentos para os quais o custo considerado seja a respectiva quantia escriturada de acordo com os PCGA anteriores;

(b) o custo considerado agregado desses investimentos para os quais o custo considerado seja o justo valor; e

(c) o ajustamento agregado nas quantias escrituradas relatadas segundo os PCGA anteriores.

▼**M24**

Uso do custo considerado para os activos em petróleo e gás

31A Se uma entidade usar a isenção prevista no parágrafo D8A, alínea b), em relação a activos em petróleo e gás, deve divulgar esse facto, bem como a base na qual foram escrituradas as quantias determinadas nos termos dos anteriores Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA).

▼**M16**

Relatórios financeiros intercalares

32 Para estar conforme com o parágrafo 23, se uma entidade apresentar um relatório financeiro intercalar de acordo com a IAS 34 relativo a uma parte do período abrangido pelas suas primeiras demonstrações financeiras segundo as IFRS, essa entidade deve satisfazer os seguintes requisitos, além dos requisitos enunciados na IAS 34:

(a) Se a entidade apresentou um relatório financeiro intercalar para o período intercalar comparável do ano financeiro imediatamente precedente, cada um destes relatórios financeiros intercalares deve incluir:

(i) uma reconciliação do seu capital próprio de acordo com os PCGA anteriores no final desse período intercalar comparável com o seu capital próprio segundo as IFRS à data; e

▼M16

(ii) uma reconciliação com o seu rendimento integral total de acordo com as IFRS para esse período intercalar comparável (corrente e desde o início do ano até à data). O ponto de partida para essa reconciliação deve ser o rendimento integral total de acordo com os PCGA anteriores do mesmo período ou, se a entidade não relatou esse total, os lucros ou prejuízos de acordo com os PCGA anteriores.

(b) Além das reconciliações exigidas na alínea (a), o primeiro relatório financeiro intercalar de uma entidade de acordo com a IAS 34 relativo a uma parte do período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS deve incluir as reconciliações descritas nos parágrafos 24(a) e (b) (complementadas pelos pormenores exigidos nos parágrafos 25 e 26) ou uma referência cruzada para um outro documento publicado em que estejam incluídas essas reconciliações.

33 A IAS 34 exige divulgações mínimas, as quais se baseiam no pressuposto de que os utentes do relatório financeiro intercalar também têm acesso às demonstrações financeiras anuais mais recentes. Contudo, a IAS 34 também exige que uma entidade divulgue «quaisquer acontecimentos ou transacções que sejam materiais para uma compreensão do período intercalar corrente». Por conseguinte, se um adoptante pela primeira vez não divulgou, nas suas demonstrações financeiras anuais mais recentes de acordo com os PCGA anteriores, informação material para uma compreensão do período intercalar corrente, o seu relatório financeiro intercalar deve divulgar essa informação ou incluir uma referência cruzada para outro documento publicado que inclua essa informação.

DATA DE EFICÁCIA

34 Uma entidade deve aplicar esta IFRS se as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS corresponderem a um período com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo.

35 Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos D1(n) e D23 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* (conforme revista em 2007) a um período anterior, estas emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

36 A IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (conforme revista em 2008) emendou os parágrafos 19, C1 e C4(f) e (g). Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.

37 A IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (conforme emendada em 2008) emendou os parágrafos 13 e B7. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

38 O documento *Custo de um Investimento numa Subsidiária, Entidade Conjuntamente Controlada ou Associada* (Emendas às IFRS 1 e IAS 27), emitido em Maio de 2008, adicionou os parágrafos 31, D1(g), D14 e D15. Uma entidade deve aplicar estes parágrafos aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar os parágrafos a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.

▼M16

39 O parágrafo B7 foi emendado pelo documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS* emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

▼M24

39A As *Isenções adicionais para os adoptantes pela primeira vez das IFRS* (Emendas à IFRS 1), emitidas em Julho de 2009, adicionaram os parágrafos 31A, D8A, D9A e D21A e emendaram o parágrafo D1, alíneas c), d) e l). Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼M25

39C O documento Isenção limitada da obrigação de apresentar divulgações comparativas de acordo com a IFRS 7 para os adoptantes pela primeira vez (Emenda à IFRS 1), emitido em Janeiro de 2010, adiciona o parágrafo E3. Uma entidade deve aplicar esta emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se aplicar as emendas a um período anterior, a entidade deve divulgar esse facto.

▼M16

RETIRADA DA IFRS 1 (EMITIDA EM 2003)

40 Esta IFRS substitui a IFRS 1 (emitida em 2003 e emendada em Maio de 2008).

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

data de transição para as IFRS — O início do período mais antigo relativamente ao qual uma entidade apresenta informação comparativa completa segundo as IFRS, nas suas **primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS**.

custo considerado — Quantia usada como um substituto do custo ou do custo depreciado numa data determinada. A depreciação ou amortização posterior assume que a entidade tinha inicialmente reconhecido o activo ou o passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado.

justo valor — Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes.

primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS — As primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adopta as **Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), expressando**, por meio de uma declaração explícita e sem reservas, que as mesmas se conformam com as IFRS.

▼M16

primeiro período de relato de acordo com as IFRS	O período de relato mais recente abrangido pelas **primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS** de uma entidade.
adoptante pela primeira vez	Entidade que apresenta as suas **primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS**.
Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)	Normas e Interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem: a) Normas Internacionais de Relato Financeiro; b) Normas Internacionais de Contabilidade; e c) Interpretações desenvolvidas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).
demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS	A demonstração da posição financeira de uma entidade à **data de transição para as IFRS**.
PCGA anteriores	Normativo contabilístico que um **adoptante pela primeira vez** utilizou imediatamente antes de adoptar as IFRS.

Apêndice B

Excepções à aplicação retrospectiva de outras IFRS

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

B1 Uma entidade deve aplicar as seguintes excepções:

(a) o desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros (parágrafos B2 e B3);

(b) contabilidade de cobertura (parágrafos B4–B6); e

(c) interesses que não controlam (parágrafo B7).

Desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros

B2 Com excepção do permitido pelo parágrafo B3, um adoptante pela primeira vez deve aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* prospectivamente para transacções que ocorram em ou após 1 de Janeiro de 2004. Por outras palavras, se um adoptante pela primeira vez desreconheceu activos financeiros não derivados ou passivos financeiros não derivados de acordo com os seus PCGA anteriores como resultado de uma transacção que tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2004, ele não deve reconhecer esses activos e passivos de acordo com as IFRS (a menos que se qualifiquem para reconhecimento como resultado de uma transacção ou acontecimento posterior).

B3 Não obstante o parágrafo B2, uma entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 retrospectivamente a partir de uma data à escolha da entidade, desde que a informação necessária para aplicar a IAS 39 a activos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos como resultado de transacções passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transacções.

▼M16

Contabilidade de cobertura

B4 Conforme exigido pela IAS 39, à data da transição para as IFRS, uma entidade deve:

(a) mensurar todos os derivados pelo justo valor; e

(b) eliminar todos os ganhos e perdas diferidos decorrentes de derivados que tenham sido relatados de acordo com os PCGA anteriores como se fossem activos ou passivos.

B5 Uma entidade não deve reflectir na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS um relacionamento de cobertura de um tipo que não se qualifique para contabilidade de cobertura de acordo com a IAS 39 (por exemplo, muitos relacionamentos de cobertura em que o instrumento de cobertura é um instrumento de caixa ou uma opção subscrita; quando o item coberto é uma posição líquida; ou quando a cobertura cobre o risco de juro num investimento detido até à maturidade). Contudo, se uma entidade designar uma posição líquida como um item coberto de acordo com os PCGA anteriores, pode designar um item individual incluído nessa posição líquida como um item coberto de acordo com as IFRS, desde que não o faça após a data de transição para as IFRS.

B6 Se, antes da data da transição para as IFRS, uma entidade tivesse designado uma transacção como uma cobertura mas a cobertura não satisfisesse as condições da contabilidade de cobertura da IAS 39, a entidade deve aplicar os parágrafos 91 e 101 da IAS 39 para descontinuar a contabilidade de cobertura. As transacções celebradas antes da data de transição para as IFRS não devem ser retrospectivamente designadas como coberturas.

Interesses que não controlam

B7 Um adoptante pela primeira vez deve aplicar os seguintes requisitos da IAS 27 (conforme emendada em 2008) prospectivamente a partir da data de transição para as IFRS:

(a) o requisito do parágrafo 28 de que o rendimento integral total seja atribuído aos proprietários da empresa-mãe e aos interesses que não controlam, mesmo que isso resulte num saldo deficitário dos interesses que não controlam;

(b) os requisitos dos parágrafos 30 e 31 relativos à contabilização de alterações no interesse de propriedade da empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo; e

(c) os requisitos nos parágrafos 34–37 relativos à contabilização de uma perda de controlo sobre uma subsidiária, e os requisitos relacionados previstos no parágrafo 8A da IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

Contudo, se um adoptante pela primeira vez optar por aplicar a IFRS 3 (tal como revista em 2008) retrospectivamente a concentrações de actividades empresariais passadas, deve também aplicar a IAS 27 (tal como emendada em 2008) de acordo com o parágrafo C1 desta IFRS.

▼**M16**

Apêndice C

Isenções para concentrações de actividades empresariais

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS. Uma entidade deve aplicar os seguintes requisitos às concentrações de actividades empresariais que a entidade reconheceu anteriormente à data de transição para as IFRS.

C1 Um adoptante pela primeira vez pode optar por não aplicar a IFRS 3 (conforme emendada em 2008) retrospectivamente a concentrações de actividades empresariais passadas (concentrações de actividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as IFRS). Contudo, se um adoptante pela primeira vez reexpressar qualquer concentração de actividades empresariais para cumprir a IFRS 3 (conforme revista em 2008), deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais posteriores e deve também aplicar a IAS 27 (conforme emendada em 2008) a partir da mesma data. Por exemplo, se um adoptante pela primeira vez optar por reexpressar uma concentração de actividades empresariais que tenha ocorrido em 30 de Junho de 20X6, deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido entre 30 de Junho de 20X6 e a data da transição para as IFRS, e deve também aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a partir de 30 de Junho de 20X6.

C2 Uma entidade não tem de aplicar a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* retrospectivamente aos ajustamentos no justo valor e ao goodwill resultantes de concentrações de actividades empresariais ocorridas antes da data de transição para as IFRS. Se a entidade não aplicar a IAS 21 retrospectivamente a esses ajustamentos no justo valor e ao goodwill, deve tratá-los como activos e passivos da entidade em vez de os tratar como activos e passivos da adquirida. Assim, esses ajustamentos no justo valor e goodwill ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio aplicada de acordo com os PCGA anteriores.

C3 Uma entidade pode aplicar a IAS 21 retrospectivamente aos ajustamentos no justo valor e ao goodwill resultantes de:

(a) todas as concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido antes da data de transição para as IFRS; ou

(b) todas as concentrações de actividades empresariais que a entidade optar por reexpressar para cumprir a IFRS 3, de acordo com o permitido no parágrafo C1 acima.

C4 Caso um adoptante pela primeira vez não aplique a IFRS 3 retrospectivamente a uma concentração de actividades empresariais passada, as consequências para essa concentração de actividades empresariais serão as seguintes:

(a) O adoptante pela primeira vez deve manter a mesma classificação (como uma aquisição pela adquirente legal, uma aquisição inversa pela adquirida legal, ou uma unificação de interesses) que tinha nas demonstrações financeiras segundo os PCGA anteriores.

(b) O adoptante pela primeira vez deve reconhecer, à data da transição para as IFRS, todos os seus activos e passivos que tenham sido adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais passada, com excepção de:

(i) alguns activos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos de acordo com os PCGA anteriores (ver parágrafo B2); e

▼M16

(ii) activos, incluindo goodwill, e passivos que não tenham sido reconhecidos na demonstração da posição financeira consolidada da adquirente de acordo com os PCGA anteriores e que também não se qualificariam para reconhecimento de acordo com as IFRS na demonstração da posição financeira separada da adquirida [ver alíneas (f)–(i) adiante].

O adoptante pela primeira vez deve reconhecer qualquer alteração daí resultante, ajustando os resultados retidos (ou, se for apropriado, outra categoria do capital próprio), excepto se a alteração resultar do reconhecimento de um activo intangível que tenha sido previamente incorporado no goodwill [ver alínea (g)(i) adiante].

(c) O adoptante pela primeira vez deve excluir da sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS qualquer item reconhecido de acordo com os PCGA anteriores que não se qualifique para o reconhecimento como activo ou passivo segundo as IFRS. O adoptante pela primeira vez deve contabilizar a alteração daí resultante do seguinte modo:

(i) o adoptante pela primeira vez pode ter classificado uma concentração de actividades empresariais passada como uma aquisição e reconhecido como activo intangível um item que não se qualifica para reconhecimento como activo de acordo com a IAS 38 *Activos Intangíveis*. Deve reclassificar esse item (e, se houver, o imposto diferido e interesses que não controlam relacionados) como parte do goodwill [excepto se deduziu o goodwill directamente do capital próprio de acordo com os PCGA anteriores - ver alíneas (g)(i) e (i) adiante].

(ii) o adoptante pela primeira vez deve reconhecer todas as restantes alterações resultantes como resultados retidos [1].

(d) As IFRS exigem uma mensuração posterior de alguns activos e passivos numa base que não seja o custo original, como é o caso, por exemplo, do justo valor. O adoptante pela primeira vez deve mensurar estes activos e passivos nesta base na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS, mesmo que tenham sido adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais passada. Deve reconhecer qualquer alteração daí resultante na quantia escriturada ajustando os resultados retidos (ou, se for apropriado, outra categoria do capital próprio), em vez do goodwill.

(e) Imediatamente após a concentração de actividades empresariais, a quantia escriturada de acordo com os PCGA anteriores dos activos adquiridos e passivos assumidos nessa concentração de actividades empresariais deve ser o seu custo considerado de acordo com as IFRS nessa data. Caso as IFRS exijam uma mensuração baseada nos custos desses activos e passivos numa data posterior, esse custo considerado deve constituir a base para depreciação ou amortização a partir da data da concentração de actividades empresariais.

[1] Tais alterações incluem reclassificações de ou para activos intangíveis se o goodwill não foi reconhecido como activo de acordo com os PCGA anteriores. Esta situação ocorre se, de acordo com os PCGA anteriores, a entidade (a) deduziu o goodwill directamente do capital próprio ou (b) não tratou a concentração de actividades empresariais como uma aquisição.

▼**M16**

(f) Se um activo adquirido, ou um passivo assumido, numa concentração de actividades empresariais passada não foi reconhecido de acordo com os PCGA anteriores, ele não terá um custo considerado de zero na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS. Em vez disso, a adquirente reconhecê-lo-á e mensurá-lo-á na sua demonstração da posição financeira consolidada na mesma base que as IFRS exigiriam para a demonstração da posição financeira da adquirida. Como ilustração: se a adquirente não tiver capitalizado, de acordo com os PCGA anteriores, as locações financeiras adquiridas numa concentração de actividades empresariais passada, deve capitalizar essas locações nas suas demonstrações financeiras consolidadas, conforme a IAS 17 *Locações* exigiria que a adquirida o fizesse na sua demonstração da posição financeira de acordo com as IFRS. De modo semelhante, se a adquirente não tiver reconhecido, de acordo com os PCGA anteriores, um passivo contingente que ainda exista à data da transição para as IFRS, a adquirente deve reconhecer esse passivo contingente nessa data, a menos que a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* proibisse o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras da adquirida. Inversamente, se um activo ou passivo estava incorporado no goodwill de acordo com os PCGA anteriores, mas teria sido reconhecido individualmente segundo a IFRS 3, esse activo ou passivo mantém-se como goodwill, a não ser que as IFRS exijam o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras da adquirida.

(g) A quantia escriturada de goodwill, na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS, deve ser a quantia escriturada de acordo com os PCGA anteriores à data da transição para as IFRS, depois de feitos os dois ajustamentos seguintes:

(i) Se exigido pela alínea (c)(i) acima, o adoptante pela primeira vez deve aumentar a quantia escriturada de goodwill quando reclassificar um item que reconheceu como activo intangível de acordo com os PCGA anteriores. Da mesma forma, se a alínea (f) exigir que o adoptante pela primeira vez reconheça um activo intangível que estava incorporado no goodwill reconhecido de acordo com os PCGA anteriores, o adoptante pela primeira vez deve reduzir a quantia escriturada de goodwill em conformidade (e, se aplicável, ajustar os impostos diferidos e os interesses que não controlam).

(ii) Independentemente de haver ou não indicação de que o goodwill possa estar em imparidade, o adoptante pela primeira vez deve aplicar a IAS 36 para testar a imparidade do goodwill à data da transição para as IFRS e ao reconhecer qualquer perda por imparidade daí resultante nos resultados retidos (ou, se for exigido pela IAS 36, no excedente de revalorização). O teste de imparidade deve basear-se nas condições existentes à data da transição para as IFRS.

(h) Não serão feitos outros ajustamentos na quantia escriturada de goodwill à data da transição para as IFRS. Por exemplo, o adoptante pela primeira vez não deve reexpressar a quantia escriturada de goodwill:

(i) para excluir a investigação e desenvolvimento em curso adquiridos nessa concentração de actividades empresariais (excepto se o activo intangível relacionado se qualificar para reconhecimento de acordo com a IAS 38, na demonstração da posição financeira da adquirida);

▼**M16**

(ii) para ajustar uma amortização anterior do goodwill;

(iii) para reverter os ajustamentos no goodwill que a IFRS 3 não permitiria, mas que foram feitos de acordo com os PCGA anteriores devido aos ajustamentos efectuados em activos e passivos entre a data da concentração de actividades empresariais e a data da transição para as IFRS.

(i) Se o adoptante pela primeira vez reconheceu o goodwill de acordo com os PCGA anteriores como dedução no capital próprio:

(i) não deve reconhecer esse goodwill na sua demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS. Além disso, não deve reclassificar esse goodwill nos lucros ou prejuízos se alienar a subsidiária ou se o investimento na subsidiária ficar em imparidade.

(ii) os ajustamentos resultantes da subsequente resolução de uma contingência que afecte a retribuição de compra devem ser reconhecidos nos resultados retidos.

(j) O adoptante pela primeira vez pode não ter consolidado uma subsidiária adquirida numa concentração de actividades empresariais passada de acordo com os PCGA anteriores, (por exemplo, porque a empresa-mãe não a considerou como subsidiária de acordo com os PCGA anteriores ou não preparou demonstrações financeiras consolidadas). O adoptante pela primeira vez deve ajustar as quantias escrituradas dos activos e passivos da subsidiária face às quantias que as IFRS exigiriam na demonstração da posição financeira da subsidiária. O custo considerado do goodwill é igual à diferença, à data da transição para as IFRS, entre:

(i) o interesse da empresa-mãe nessas quantias escrituradas ajustadas; e

(ii) o custo nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe do seu investimento na subsidiária.

(k) A mensuração dos interesses que não controlam e do imposto diferido decorre da mensuração de outros activos e passivos. Por isso, os ajustamentos atrás indicados aos activos e passivos reconhecidos afectam os interesses que não controlam e o imposto diferido.

C5 A isenção para concentrações de actividades empresariais passadas também se aplica a aquisições passadas de investimentos em associadas e de interesses em empreendimentos conjuntos. Além disso, a data seleccionada em conformidade com o parágrafo C1 aplica-se igualmente a todas estas aquisições.

▼M16

Apêndice D

Isenções de outras IFRS

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

▼M24

D1 Uma entidade pode optar pelo uso de uma ou mais das seguintes isenções:

▼M18

(a) transacções de pagamento com base em acções (parágrafos D2 e D3);

▼M16

(b) contratos de seguro (parágrafo D4);

▼M24

(c) custo considerado (parágrafos D5–D8A);

(d) locações (parágrafos D9 e D9A);

▼M16

(e) benefícios dos empregados (parágrafos D10 e D11);

(f) diferenças de transposição acumuladas (parágrafos D12 e D13);

(g) investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas (parágrafos D14 e D15);

(h) activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos (parágrafos D16 e D17);

(i) instrumentos financeiros compostos (parágrafo D18);

(j) designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos (parágrafo D19);

(k) mensuração pelo justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial (parágrafo D20);

▼M24

(l) passivos por descomissionamento incluídos no custo do activo fixo tangível (parágrafos D21 e D21A);

▼M18

(m) activos financeiros ou activos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviços* (parágrafo D22);

(n) custos de empréstimos obtidos (parágrafo D23); e

(o) transferências de activos provenientes de clientes (parágrafo D24).

▼M16

Uma entidade não deve aplicar estas isenções por analogia com outros itens.

Transacções de pagamento com base em acções

D2 Um adoptante pela primeira vez é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções* a instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002. Um adoptante pela primeira vez é também encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 a instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos após 7 de Novembro de 2002 e que tenham sido adquiridos antes da data mais recente de entre (a) a

▼M16

data de transição para as IFRS e (b) 1 de Janeiro de 2005. Contudo, se um adoptante pela primeira vez optar por aplicar a IFRS 2 a tais instrumentos de capital próprio, apenas poderá fazê-lo se a entidade tiver divulgado publicamente o justo valor desses instrumentos de capital próprio, determinado à data da mensuração, conforme definido na IFRS 2. Relativamente a todas as concessões de instrumentos de capital próprio às quais a IFRS 2 não tenha sido aplicada (por exemplo, instrumentos de capital próprio concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002), um adoptante pela primeira vez deve não obstante divulgar a informação exigida pelos parágrafos 44 e 45 da IFRS 2. Se um adoptante pela primeira vez modificar os termos e condições de uma concessão de instrumentos de capital próprio à qual a IFRS 2 não tenha sido aplicada, a entidade não tem de aplicar os parágrafos 26–29 da IFRS 2 se a modificação tiver ocorrido antes da data de transição para as IFRS.

D3 Um adoptante pela primeira vez é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 aos passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções que tenham sido liquidadas antes da data de transição para as IFRS. Um adoptante pela primeira vez também é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 aos passivos que tenham sido liquidados antes de 1 de Janeiro de 2005. Relativamente aos passivos aos quais a IFRS 2 seja aplicada, um adoptante pela primeira vez não tem de reexpressar a informação comparativa, na medida em que essa informação diga respeito a um período ou data anterior a 7 de Novembro de 2002.

Contratos de seguro

D4 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 4 *Contratos de Seguro*. A IFRS 4 restringe as alterações nas políticas contabilísticas para contratos de seguro, incluindo as alterações feitas por um adoptante pela primeira vez.

Justo valor ou revalorização como custo considerado

D5 Uma entidade pode optar por mensurar um item de activo fixo tangível na data de transição para as IFRS pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data.

D6 Um adoptante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as IFRS, como custo considerado à data da revalorização, caso a revalorização seja, à data da mesma, globalmente comparável ao:

(a) justo valor; ou

(b) custo ou custo depreciado de acordo com as IFRS, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico.

D7 As opções enunciadas nos parágrafos D5 e D6 estão também disponíveis para:

(a) propriedade de investimento, caso a entidade opte por usar o modelo do custo apresentado na IAS 40 *Propriedades de Investimento*; e

(b) activos intangíveis que satisfaçam:

(i) os critérios de reconhecimento enunciados na IAS 38 (incluindo mensuração fiável do custo original); e

(ii) os critérios enunciados na IAS 38 para efeitos de revalorização (incluindo a existência de um mercado activo).

▼M16

Uma entidade não deve usar estas opções para outros activos ou passivos.

D8 Um adoptante pela primeira vez pode ter estabelecido um custo considerado de acordo com os PCGA anteriores para alguns ou todos os seus activos e passivos, mediante a mensuração pelo seu justo valor numa determinada data, devido a um acontecimento como uma privatização ou uma oferta pública inicial. Um adoptante pela primeira vez pode utilizar tais mensurações pelo justo valor em função dos acontecimentos como custo considerado à data dessa mensuração, para efeitos de aplicação das IFRS.

▼M24

Custo considerado

D8A Segundo determinadas disposições nacionais de contabilidade, os custos de prospecção e desenvolvimento em activos fixos tangíveis que contêm petróleo e gás durante as fases de desenvolvimento e produção são escriturados em centros de custo que incluem todos os activos fixos numa zona geográfica alargada. Um adoptante pela primeira vez das IFRS que utilizava esse modelo de contabilidade ao abrigo dos PCGA anteriores pode optar pela mensuração dos activos em petróleo e gás à data de transição para as IFRS na seguinte base:

a) Activos nas fases de prospecção e avaliação pela quantia determinada ao abrigo dos PCGA anteriores da entidade; e

b) Activos nas fases de desenvolvimento e produção pela quantia determinada para o centro de custo ao abrigo dos PCGA anteriores da entidade. Essa quantia é escriturada *pro rata* pela entidade nos activos subjacentes do centro de custo utilizando os volumes ou o valor das reservas à data em causa.

A entidade testa os activos das fases de prospecção e avaliação e das fases de desenvolvimento e produção quanto à imparidade à data da transição para as IFRS segundo a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais* ou segundo a IAS 36, respectivamente, e, se necessário, reduz a quantia assim determinada de acordo com as alíneas a) ou b) supra. Para efeitos deste parágrafo, os activos em petróleo e gás compreendem apenas os activos utilizados na prospecção, avaliação, desenvolvimento ou produção de petróleo e gás.

▼M16

Locações

D9 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 4 *Determinar se um Acordo contém uma Locação*. Portanto, um adoptante pela primeira vez pode determinar se um acordo existente à data da transição para as IFRS contém uma locação com base nos factos e circunstâncias existentes nessa data.

▼M24

D9A Se um adoptante pela primeira vez tiver determinado se um acordo contém uma locação, em conformidade com os PCGA anteriores, da mesma forma que é definida pela IFRIC 4, mas numa data diferente da exigida pela mesma IFRIC, o adoptante pela primeira vez não terá de reavaliar essa determinação no momento da adopção das IFRS. Para que se considere que uma entidade determinou se o acordo contém uma locação em conformidade com os PCGA anteriores da mesma forma que é definida pelas IFRIC, essa determinação terá de ter tido o mesmo resultado que teria a aplicação da IAS 17 *Locações* e da IFRIC 4.

▼M16

Benefícios dos empregados

D10 De acordo com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, uma entidade pode optar por usar uma abordagem tipo «corredor», com base na qual alguns ganhos e perdas actuariais não são reconhecidos. A aplicação retrospectiva desta abordagem exige que uma entidade divida os ganhos e perdas actuariais cumulativos desde o início do plano até à data de transição para as IFRS numa parte reconhecida e numa parte não reconhecida. Contudo, um adoptante pela primeira vez pode optar por reconhecer todos os ganhos e perdas actuariais cumulativos à data de transição para as IFRS, mesmo que use a abordagem do tipo «corredor» para ganhos e perdas actuariais posteriores. Caso um adoptante pela primeira vez use esta opção, deve aplicá-la a todos os planos.

D11 Uma entidade pode divulgar as quantias exigidas pelo parágrafo 120A (p) da IAS 19 visto as quantias serem determinadas para cada período contabilístico prospectivamente a partir da data de transição para as IFRS.

Diferenças de transposição cumulativas

D12 A IAS 21 exige que uma entidade:

(a) reconheça algumas diferenças de transposição como outro rendimento integral e acumule essas diferenças num componente separado do capital próprio; e

(b) aquando da alienação de uma unidade operacional estrangeira, reclassifique a diferença de transposição cumulativa dessa unidade operacional estrangeira (incluindo, caso se aplique, ganhos e perdas em instrumentos de cobertura relacionados) do capital próprio para os lucros ou prejuízos, como parte do ganho ou perda resultante da alienação.

D13 Contudo, um adoptante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos relativamente às diferenças de transposição cumulativas que existiam à data de transição para as IFRS. Caso um adoptante pela primeira vez use esta isenção:

(a) as diferenças de transposição cumulativas de todas as unidades operacionais estrangeiras são consideradas como sendo zero à data de transição para as IFRS; e

(b) o ganho ou perda resultante de uma alienação posterior de qualquer unidade operacional estrangeira deve excluir as diferenças de transposição que tenham surgido antes da data de transição para as IFRS e deve incluir as diferenças de transposição posteriores.

Investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas

D14 Quando uma entidade preparar demonstrações financeiras separadas, a IAS 27 (conforme emendada em 2008) exige que ela contabilize os seus investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas ou:

(a) pelo custo; ou

(b) de acordo com a IAS 39.

D15 Se um adoptante pela primeira vez mensurar esse investimento pelo custo de acordo com o parágrafo D14, deve mensurá-lo por uma das seguintes quantias na demonstração da posição financeira de abertura de acordo com as IFRS:

(a) custo determinado de acordo com a IAS 27; ou

▼M16

(b) custo considerado. O custo considerado desse investimento deve ser:

(i) o justo valor (determinado de acordo com a IAS 39) à data de transição da entidade para as IFRS nas suas demonstrações financeiras separadas; ou

(ii) a quantia escriturada nessa data de acordo com os PCGA anteriores.

Um adoptante pela primeira vez pode escolher a alínea (i) ou (ii) para mensurar o seu investimento em cada subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada, relativamente à qual tenha optado pela mensuração com base num custo considerado.

Activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

D16 Se uma subsidiária for uma adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua empresa-mãe, a subsidiária deve, nas suas demonstrações financeiras, mensurar os seus activos e passivos ou:

(a) pelas quantias escrituradas que seriam incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe, com base na data de transição para as IFRS da empresa-mãe, se não forem feitos ajustamentos para efeitos dos procedimentos de consolidação e para ter em conta o impacto da concentração de actividades empresariais no âmbito da qual a empresa-mãe adquiriu a subsidiária; ou

(b) pelas quantias escrituradas exigidas pelo restante da presente IFRS, com base na data de transição da subsidiária para as IFRS. Estas quantias escrituradas podem diferir das descritas na alínea (a):

(i) quando as isenções estipuladas nesta IFRS resultem em mensurações que dependam da data de transição para as IFRS.

(ii) quando as políticas contabilísticas usadas nas demonstrações financeiras da subsidiária difiram das constantes das demonstrações financeiras consolidadas. Por exemplo, a subsidiária pode usar como política contabilística o modelo de custo descrito na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, enquanto que o grupo pode usar o modelo de revalorização.

Existe uma opção semelhante para uma associada ou empreendimento conjunto que seja adoptante pela primeira vez mais tarde do que uma entidade que disponha de influência significativa ou controlo conjunto sobre a mesma.

D17 Contudo, se uma entidade for adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), essa entidade deve, nas suas demonstrações financeiras consolidadas, mensurar os activos e passivos da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto) pelas mesmas quantias escrituradas que se encontram nas demonstrações financeiras da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), depois de efectuar ajustamentos para efeitos de consolidação e contabilização pelo método da equivalência patrimonial, bem como para efeitos da concentração de actividades empresariais na qual a entidade adquiriu a subsidiária. Da mesma forma, se uma empresa-mãe for um adoptante pela primeira vez para as suas demonstrações financeiras separadas mais cedo ou mais tarde do que para as suas demonstrações financeiras consolidadas, deve mensurar os seus activos e passivos pelas mesmas quantias em ambas as demonstrações financeiras, excepto quanto aos ajustamentos de consolidação.

▼M16

Instrumentos financeiros compostos

D18 A IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* exige que uma entidade divida no início os instrumentos financeiros compostos em componentes separados do passivo e do capital próprio. Caso o componente do passivo já não esteja pendente, a aplicação retrospectiva da IAS 32 implica a separação em duas partes do capital próprio. A primeira parte é incluída nos resultados retidos e representa os juros cumulativos acrescidos sobre o componente do passivo. A outra parte representa o componente original do capital próprio. Contudo, de acordo com a presente IFRS, se o componente do passivo já não estiver pendente à data da transição para as IFRS, um adoptante pela primeira vez não tem de separar estas duas partes.

Designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos

D19 A IAS 39 permite que um activo financeiro seja designado no reconhecimento inicial como disponível para venda ou que um instrumento financeiro (desde que satisfaça determinados critérios) seja designado como um activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos lucros ou prejuízos. Não obstante este requisito, aplicam-se excepções nas seguintes circunstâncias:

(a) uma entidade pode fazer uma designação como disponível para venda na data de transição para as IFRS.

(b) uma entidade pode designar, na data de transição para as IFRS, qualquer activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos lucros ou prejuízos desde que o activo ou passivo satisfaça os critérios dos parágrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) ou 11A da IAS 39 nessa data.

Mensuração pelo justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial

D20 Não obstante os requisitos dos parágrafos 7 e 9, uma entidade pode aplicar os requisitos previstos na última frase do parágrafo AG76 e do parágrafo AG76A da IAS 39 de uma das seguintes formas:

(a) prospectivamente a transacções celebradas após 25 de Outubro de 2002; ou

(b) prospectivamente a transacções celebradas após 1 de Janeiro de 2004.

Passivos por descomissionamento incluídos no custo do activo fixo tangível

D21 A IFRIC 1 *Alterações em Passivos por Descomissionamento, Restauro e Outros Semelhantes Existentes* exige que alterações específicas num passivo por descomissionamento, restauro ou outro semelhante sejam adicionadas ou deduzidas ao custo do activo ao qual estão relacionadas; a quantia depreciável ajustada do activo é então depreciada prospectivamente durante o resto da sua vida útil. Um adoptante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos relativamente às alterações nesses passivos que tenham ocorrido antes da data de transição para as IFRS. Caso um adoptante pela primeira vez use esta isenção, deve:

(a) mensurar o passivo na data de transição para as IFRS de acordo com a IAS 37;

▼M16

(b) na medida em que o passivo estiver dentro do âmbito da IFRIC 1, estimar a quantia que teria sido incluída no custo do activo relacionado quando o passivo surgiu, descontandooaté essa data usando a melhor estimativa da(s) taxa(s) de desconto histórica(s) ajustada(s) ao risco que teria(m) sido aplicada(s) a esse passivo durante o período de intervenção; e

(c) calcular a depreciação acumulada dessa quantia, à data de transição para as IFRS, na base da estimativa corrente da vida útil do activo, usando a política de depreciação adoptada pela entidade de acordo com as IFRS.

▼M24

D21A Uma entidade que use a isenção prevista no parágrafo D8A, alínea b) (em relação a activos em petróleo e gás nas fases de desenvolvimento e produção, contabilizados em centros de custo que incluem todas as propriedades de uma zona geográfica alargada ao abrigo dos PCGA anteriores), deve, em vez de aplicar o parágrafo D21 ou a IFRIC 1:

a) Mensurar os passivos do descomissionamento, da restauração e similares à data da transição para as IFRS de acordo com a IAS 37; e

b) Reconhecer directamente como resultado retido qualquer diferença entre essa quantia e a quantia escriturada desses passivos à data de transição para as IFRS determinada de acordo com os PCGA anteriores da entidade.

▼M16

Activos financeiros ou activos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12

D22 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 12.

Custos de empréstimos obtidos

D23 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias estabelecidas nos parágrafos 27 e 28 da IAS 23, conforme revista em 2007. Nesses parágrafos, as referências à data de eficácia devem ser interpretadas como 1 de Julho de 2009 ou a data de transição para as IFRS, consoante a que for mais recente.

▼M18

Transferências de activos provenientes de clientes

D24 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias estabelecidas no parágrafo 22 da IFRIC 18 *Transferências de Activos Provenientes de clientes*. Nesse parágrafo, a referência à data de eficácia deve ser interpretada como 1 de Julho de 2009 ou a data de transição para as IFRS, consoante a que for mais recente. Além disso, um adoptante pela primeira vez pode designar qualquer data antes da data de transição para as IFRS e aplicar a IFRIC 18 a todas as transferências de activos provenientes de clientes recebidas em ou após essa data.

▼M28

Extinção de passivos financeiros através de instrumentos de capital próprio

D25 As sociedades que adoptem pela primeira vez as IFRS podem aplicar as disposições transitórias constantes da IFRIC 19 *Extinção de passivos financeiros através de instrumentos de capital próprio*.

▼**M16**

Apêndice E

Isenções de curto prazo das IFRS

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

[Apêndice reservado para eventuais futuras isenções de curto prazo].

▼**M25**

Divulgações de instrumentos financeiros

E3 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias do parágrafo 44G da IFRS 7. (*)

(*) O parágrafo E3 foi adicionado em consequência do documento *Isenção limitada da obrigação de apresentar divulgações comparativas de acordo com a IFRS 7 para os adoptantes pela primeira vez* (Emenda à IFRS 1), emitido em Janeiro de 2010. Para evitar a potencial aplicação retrospectiva e garantir que os adoptantes pela primeira vez não fiquem em desvantagem em relação às entidades que já preparam as suas demonstrações financeiras de acordo com as IFRS, o Conselho decidiu que os adoptantes pela primeira vez devem ser autorizados a utilizar as mesmas disposições transitórias permitidas a essas entidades, previstas no documento *Melhoria das Divulgações de Instrumentos Financeiros* (Emendas à IFRS 7).

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 2

Pagamento com Base em Acções

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro por parte de uma entidade quando esta empreende uma *transacção de pagamento com base em acções*. Em particular, ela exige que uma entidade reflicta nos seus lucros ou prejuízos e posição financeira os efeitos das transacções de pagamento com base em acções, incluindo os gastos associados a transacções em que *opções sobre acções* são concedidas aos empregados.

ÂMBITO

▼M23

2. Uma entidade deve aplicar esta IFRS na contabilização de todas as transacções de pagamento com base em acções, quer a entidade possa ou não identificar especificamente alguns ou todos os bens ou serviços recebidos, incluindo:

a) *transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio*,

b) *transacções de pagamento com base em acções e liquidadas financeiramente*,

c) transacções em que a entidade recebe ou adquire bens ou serviços e os termos do acordo proporcionam à entidade ou ao fornecedor desses bens ou serviços a escolha de a entidade liquidar a transacção em dinheiro (ou outros activos) ou mediante emissão de instrumentos de capital próprio,

com excepção do previsto nos parágrafos 3A-6. Na ausência de bens ou serviços especificamente identificáveis, a existência de outras circunstâncias pode indicar que os bens ou serviços foram (ou serão) recebidos, aplicando-se neste caso a presente IFRS.

———————

3.A. As transacções de pagamento com base em acções podem ser liquidadas por outra entidade do grupo (ou por um accionista de qualquer entidade do grupo) por conta da entidade que recebe ou adquire os bens ou serviços. O parágrafo 2 aplica-se igualmente a uma entidade que:

a) recebe bens ou serviços quando outra entidade do mesmo grupo (ou um accionista de qualquer entidade do grupo) tem a obrigação de liquidar a transacção de pagamento com base em acções, ou

b) tem a obrigação de liquidar uma transacção de pagamento com base em acções quando outra entidade do mesmo grupo recebe os bens ou serviços

a menos que a transacção se destine claramente a um fim que não o pagamento pelos bens fornecidos ou serviços prestados à entidade que os recebe.

▼B

4. Para as finalidades desta IFRS, uma transacção com um empregado (ou outra parte) na sua capacidade como detentor de instrumentos de capital próprio da entidade não é uma transacção de pagamento com base em acções. Por exemplo, se uma entidade conceder a todos os detentores de uma determinada classe dos seus instrumentos de capital próprio o direito de adquirir instrumentos de capital próprio adicionais da entidade a um preço inferior ao justo valor desses instrumentos de capital próprio, e um empregado receber esse direito por ser detentor de instrumentos de capital próprio dessa classe em particular, a concessão ou exercício desse direito não está sujeita aos requisitos desta IFRS.

5. Conforme indicado no parágrafo 2, esta IFRS aplica-se a transacções de pagamento com base em acções em que a entidade adquire ou recebe bens ou serviços. Os bens incluem inventários, consumíveis, activos fixos tangíveis, activos intangíveis e outros activos não financeiros. ►**M22** Contudo, uma entidade não deve aplicar esta IFRS a transacções em que a entidade adquire bens como parte dos activos líquidos adquiridos numa concentração de actividades empresariais conforme definido pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (tal como revista em 2008), numa concentração de entidades ou actividades empresariais sob controlo comum conforme descrito nos parágrafos B1–B4 da IFRS 3 ou no contributo de uma actividade empresarial para a formação de um empreendimento conjunto conforme definido pela IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*. Deste modo, os instrumentos de capital próprio emitidos ◄ numa concentração de actividades empresariais em troca do controlo da adquirida não se encontram no âmbito desta IFRS. Contudo, os instrumentos de capital próprio concedidos a empregados da adquirida na sua capacidade de empregados (por exemplo, em troca de serviço continuado) encontram-se no âmbito desta IFRS. ►**M12** De modo semelhante, o cancelamento, substituição ou outra modificação de *acordos de pagamento com base em acções* devido a uma concentração de actividades empresariais ou a outras reestruturações de capital próprio devem ser contabilizados de acordo com esta IFRS. A IFRS 3 proporciona orientação sobre como determinar se instrumentos de capital próprio emitidos numa concentração de actividades empresariais fazem parte da retribuição transferida em troca do controlo da adquirida (e portanto dentro do âmbito da IFRS 3) ou se, em troca de serviço continuado, devem ser reconhecidos no período pós-concentração (e portanto dentro do âmbito desta IFRS). ◄

6. Esta IFRS não se aplica a transacções de pagamento com base em acções em que a entidade recebe ou adquire bens ou serviços de acordo com um contrato dentro do âmbito dos parágrafos 8.-10. da IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* (tal como revista em 2003) ([1]) ou dos parágrafos 5.-7. da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revisto em 2003).

RECONHECIMENTO

7. Uma entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos ou adquiridos numa transacção de pagamento com base em acções quando obtiver os bens ou à medida que receber os serviços. A entidade deve reconhecer um aumento correspondente no capital próprio se os bens ou serviços foram recebidos numa transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio, ou um passivo se os bens e serviços foram adquiridos numa transacção de pagamento com base em acções e liquidada financeiramente.

([1]) O título da IAS 32 foi emendado em 2005.

▼B

8. Quando os bens ou serviços recebidos ou adquiridos numa transacção de pagamento com base em acções não se qualificam para reconhecimento como activos, devem ser reconhecidos como gastos.

9. Tipicamente, um gasto resulta do consumo de bens ou serviços. Por exemplo, os serviços são tipicamente consumidos de imediato, caso em que é reconhecido um gasto quando a contraparte presta o serviço. Os bens podem ser consumidos durante um período de tempo ou, no caso de inventários, vendidos numa data posterior, caso em que é reconhecido um gasto quando os bens são consumidos ou vendidos. Contudo, por vezes, é necessário reconhecer um gasto antes de os bens ou serviços serem consumidos ou vendidos, porque não se qualificam para reconhecimento como activos. Por exemplo, uma entidade pode adquirir bens como parte de uma fase de investigação de um projecto para desenvolver um novo produto. Embora esses bens não tenham ainda sido consumidos, podem não se qualificar para reconhecimento como activos segundo a IFRS aplicável.

TRANSACÇÕES DE PAGAMENTO COM BASE EM ACÇÕES E LIQUIDADAS COM CAPITAL PRÓPRIO

Descrição geral

10. Relativamente às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio, a entidade deve mensurar os bens ou serviços recebidos, e o correspondente aumento no capital próprio, directamente, pelo *justo valor* dos bens ou serviços recebidos, a não ser que esse justo valor não possa ser estimado com fiabilidade. Se a entidade não puder estimar com fiabilidade o justo valor dos bens ou serviços recebidos, a entidade deve mensurar o seu valor, e o correspondente aumento no capital próprio, indirectamente, por referência ao ([1]) justo valor dos *instrumentos de capital próprio concedidos*.

11. Para aplicar os requisitos do parágrafo 10. a transacções com *empregados e outros que forneçam serviços semelhantes* ([2]), a entidade deve mensurar o justo valor dos serviços recebidos por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, porque tipicamente não é possível estimar com fiabilidade o justo valor dos serviços recebidos, conforme se explica no parágrafo 12. O justo valor desses instrumentos de capital próprio deve ser mensurado à *data da concessão*.

12. Tipicamente, as acções, as opções sobre acções ou outros instrumentos de capital próprio são concedidos a empregados como parte do seu pacote remuneratório, em suplemento ao salário em dinheiro e a outros benefícios de emprego. Normalmente, não é possível mensurar directamente os serviços recebidos por componentes particulares do pacote remuneratório do empregado. Também poderá não ser possível mensurar o justo valor do pacote remuneratório total de forma independente, sem mensurar directamente o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Além disso, acções e opções sobre

([1]) Esta IFRS usa a expressão «por referência ao» em vez de «pelo» porque a transacção é finalmente mensurada multiplicando o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, mensurados na data especificada nos parágrafos 11. ou 13. (dependendo do que seja aplicável), pelo número de instrumentos de capital próprio que sejam adquiridos, conforme explicado no parágrafo 19.

([2]) No restante desta IFRS, todas as referências a empregados também incluem outros que forneçam serviços semelhantes.

▼B

acções são por vezes concedidas como parte de um acordo de bónus, em vez de o serem como parte da remuneração básica, por exemplo, como incentivo aos empregados para que se mantenham ao serviço da entidade ou como recompensa pelos seus esforços em melhorar o desempenho da entidade. Ao conceder acções ou opções sobre acções, além de outras remunerações, a entidade está a pagar remuneração adicional para obter benefícios adicionais. É provável que a estimativa do justo valor desses benefícios adicionais seja difícil. Dada a dificuldade de mensurar directamente o justo valor dos serviços recebidos, a entidade deve mensurar o justo valor dos serviços dos empregados recebidos por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos.

13. Para aplicar os requisitos do parágrafo 10. a transacções com outras partes diferentes dos empregados, deve haver um pressuposto refutável de que o justo valor dos bens ou serviços recebidos possa ser estimado com fiabilidade. Esse justo valor deve ser mensurado à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço. Em casos raros, se a entidade refutar este pressuposto por não poder estimar com fiabilidade o justo valor dos bens ou serviços recebidos, a entidade deve mensurar os bens ou serviços recebidos, e o correspondente aumento no capital próprio, indirectamente, por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, mensurados à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.

▼M23

13.A. Em especial, caso se afigure que a retribuição identificável recebida (caso exista) pela entidade é inferior ao justo valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos ou do passivo assumido, esta situação indica normalmente que foi (ou será) recebida outra retribuição (isto é, bens ou serviços não identificáveis) pela entidade. A entidade deve mensurar os bens ou serviços identificáveis recebidos de acordo com a presente IFRS. A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou a receber) como a diferença entre o justo valor do pagamento com base em acções e o justo valor de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a receber). A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos à data de concessão. Contudo, para transacções liquidadas financeiramente, o passivo deve voltar a ser mensurado no final de cada período de relato até que seja liquidado em conformidade com os parágrafos 30-33.

▼B

Transacções em que são recebidos serviços

14. Se os instrumentos de capital próprio concedidos forem imediatamente *adquiridos*, a contraparte não tem de terminar o período de serviço especificado antes de ter incondicionalmente o direito a esses instrumentos de capital próprio. Na ausência de provas em contrário, a entidade deve presumir que os serviços prestados pela contraparte como retribuição pelos instrumentos de capital próprio foram recebidos. Neste caso, na data da concessão, a entidade deve reconhecer os serviços recebidos na totalidade, com um aumento correspondente no capital próprio.

15. Se os instrumentos de capital próprio concedidos não forem adquiridos enquanto a contraparte não terminar o período de serviço especificado, a entidade deve presumir que os serviços a serem prestados pela contraparte como retribuição por esses instrumentos de capital próprio serão recebidos no futuro, durante o *período de aquisição*. A entidade deve contabilizar esses serviços à medida que forem prestados pela contraparte durante o período de aquisição, com o correspondente aumento no capital próprio. Por exemplo:

▼B

a) se a um empregado forem concedidas opções sobre acções condicionadas ao cumprimento de três anos de serviço, então a entidade deve presumir que os serviços a serem prestados pelo empregado como retribuição pelas opções sobre acções serão recebidos no futuro, durante os três anos de período de aquisição;

b) se a um empregado forem concedidas opções sobre acções condicionadas à realização de uma condição de desempenho e à sua permanência como empregado da entidade até que essa condição de desempenho seja satisfeita, e a duração do período de aquisição variar consoante o momento em que a condição de desempenho for satisfeita, a entidade deve presumir que os serviços a serem prestados pelo empregado como retribuição pelas opções sobre acções serão recebidos no futuro, durante o período de aquisição esperado. A entidade deve estimar a duração do período de aquisição esperado na data de concessão, com base no desfecho mais provável da condição de desempenho. Se a condição de desempenho for uma *condição de mercado*, a estimativa da duração do período de aquisição esperado deve ser consistente com os pressupostos usados ao estimar o justo valor das opções concedidas, e não deve ser posteriormente revista. Se a condição de desempenho não for uma condição de mercado, a entidade deve rever a sua estimativa da duração do período de aquisição, se necessário, caso informações posteriores indiquem que a duração do período de aquisição difere das estimativas anteriores.

Transacções mensuradas por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos

Determinar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos

16. Relativamente a transacções mensuradas por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, uma entidade deve mensurar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos à *data de mensuração*, com base nos preços de mercado se disponíveis, tomando em consideração os termos e condições segundo os quais esses instrumentos de capital próprio foram concedidos (sujeito aos requisitos dos parágrafos 19.-22.).

17. Se os preços de mercado não estiverem disponíveis, a entidade deve estimar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos usando uma técnica de valorização para estimar qual teria sido o preço desses instrumentos de capital próprio à data de mensuração numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso em que não exista relacionamento entre elas. A técnica de valorização deve ser consistente com as metodologias de valorização geralmente aceites para apreçar instrumentos financeiros, e deve incorporar todos os factores e pressupostos que participantes de mercado conhecedores e dispostos a isso considerariam na definição do preço (sujeito aos requisitos dos parágrafos 19.-22.).

18. O Apêndice B contém mais orientação sobre a mensuração do justo valor de acções e de opções sobre acções, focando os termos e condições específicos que sejam características comuns de uma concessão de acções ou de opções sobre acções aos empregados.

▼B

Tratamento de condições de aquisição

19. Uma concessão de instrumentos de capital próprio pode estar condicionada à satisfação de *condições de aquisição* específicas. Por exemplo, uma concessão de acções ou de opções sobre acções a um empregado está tipicamente condicionada à permanência desse empregado ao serviço da entidade durante um período de tempo especificado. Poderá haver condições de desempenho que terão de ser satisfeitas, tais como a entidade alcançar um crescimento especificado nos lucros ou um aumento especificado no preço das acções da entidade. As condições de aquisição, que não sejam condições de mercado, não devem ser tidas em conta ao estimar o justo valor das acções ou das opções sobre acções à data de mensuração. Em vez disso, as condições de aquisição devem ser tidas em conta ao ajustar o número de instrumentos de capital próprio incluídos na mensuração da quantia transaccionada de modo a que, em última análise, a quantia reconhecida de bens e serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio concedidos seja baseada no número de instrumentos de capital próprio que no final foram adquiridos. Portanto, numa base cumulativa, nenhuma quantia é reconhecida por bens ou serviços recebidos se os instrumentos de capital próprio concedidos não forem adquiridos devido ao não cumprimento de uma condição de aquisição, por exemplo, a contraparte não termina o período de serviço especificado, ou uma condição de desempenho não é satisfeita, sujeita aos requisitos do parágrafo 21.

20. Para aplicar os requisitos do parágrafo 19., a entidade deve reconhecer uma quantia para os bens ou serviços recebidos durante o período de aquisição com base na melhor estimativa disponível do número de instrumentos de capital próprio que se espera que sejam adquiridos e deve rever essa estimativa, se necessário, se informações posteriores indicarem que o número de instrumentos de capital próprio que se espera que sejam adquiridos difere das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve rever a estimativa para igualar o número de instrumentos de capital próprio que são finalmente adquiridos, sujeito aos requisitos do parágrafo 21.

21. As condições de mercado, tais como um preço de acção alvo ao qual a aquisição (ou exercitabilidade) esteja condicionada, devem ser tidas em conta ao estimar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Portanto, relativamente às concessões de instrumentos de capital próprio com condições de mercado, a entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos de uma contraparte que satisfaça todas as outras condições de aquisição (por exemplo, serviços recebidos de um empregado que permaneça ao serviço durante o período de serviço especificado), independentemente de a condição de mercado ter sido ou não satisfeita.

▼M2

Tratamento de condições de não aquisição

21.A. De forma semelhante, uma entidade deve considerar todas as condições de não aquisição quando estimar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Portanto, relativamente às concessões de instrumentos de capital próprio com condições de não aquisição, a entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos de uma contraparte que satisfaça todas as condições de aquisição que não sejam condições de mercado (por exemplo, serviços recebidos de um empregado que permaneça ao serviço durante o período de serviço especificado), independentemente de as condições de não aquisição terem sido ou não satisfeitas.

▼B

Tratamento de uma característica de recarga

22. Relativamente a opções com uma *característica de recarga*, a característica de recarga não deve ser tida em conta ao estimar o justo valor das opções concedidas à data de mensuração. Em vez disso, uma *opção de recarga* deve ser contabilizada como concessão de uma nova opção, se e quando a opção de recarga for posteriormente concedida.

Após a data de aquisição

23. Tendo reconhecido os bens ou serviços recebidos de acordo com os parágrafos 10.-22., e um correspondente aumento no capital próprio, a entidade não deve fazer qualquer ajustamento posterior no capital próprio total após a data de aquisição. Por exemplo, a entidade não deve reverter posteriormente a quantia reconhecida por serviços recebidos de um empregado se os instrumentos de capital próprio adquiridos forem posteriormente recusados ou, no caso de opções sobre acções, as opções não forem exercidas. Contudo, este requisito não exclui que a entidade reconheça uma transferência no capital próprio, i.e., uma transferência de um componente do capital próprio para um outro.

Se o justo valor dos instrumentos de capital próprio não puder ser estimado com fiabilidade

24. Os requisitos dos parágrafos 16.-23. aplicam-se quando a entidade tem de mensurar uma transacção de pagamento com base em acções por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Em casos raros, a entidade pode não ser capaz de estimar com fiabilidade o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos à data de mensuração, de acordo com os requisitos dos parágrafos 16.-22. Apenas nesses casos raros, a entidade deve em vez disso:

a) mensurar os instrumentos de capital próprio pelo seu *valor intrínseco,* inicialmente à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço e posteriormente ►**M5** no fim de cada período de relato ◄ e à data da liquidação final, com qualquer alteração no valor intrínseco reconhecida nos lucros ou prejuízos. Relativamente a uma concessão de opções sobre acções, o acordo de pagamento com base em acções é finalmente liquidado quando as opções forem exercidas, recusadas (por exemplo, na cessação do emprego) ou caducarem (por exemplo, no final da vida da opção).

b) reconhecer os bens ou serviços recebidos com base no número de instrumentos de capital próprio que finalmente são adquiridos ou (quando aplicável) finalmente são exercidos. Para aplicar este requisito a opções sobre acções, por exemplo, a entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos durante o período de aquisição, se houver, de acordo com os parágrafos 14. e 15., excepto se os requisitos do parágrafo 15.b) respeitantes a uma condição de mercado não se aplicarem. A quantia reconhecida de bens ou serviços recebidos durante o período de aquisição deve basear-se no número de opções sobre acções que se espera que sejam adquiridas. A entidade deve rever essa estimativa, se necessário, caso informações posteriores indiquem que o número de opções sobre acções que se espera que sejam adquiridas difere de estimativas

▼B

anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve rever a estimativa para igualar o número de instrumentos de capital próprio que finalmente são adquiridos. Após a data de aquisição, a entidade deve reverter a quantia reconhecida por bens ou serviços recebidos se as opções sobre acções forem posteriormente recusadas, ou caducarem no final da vida das opções sobre acções.

25. Se uma entidade aplicar o parágrafo 24., não é necessário aplicar os parágrafos 26.-29., porque quaisquer modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos serão tidas em conta ao aplicar o método do valor intrínseco estabelecido no parágrafo 24. Contudo, se uma entidade liquidar uma concessão de instrumentos de capital próprio à qual o parágrafo 24. tenha sido aplicado:

a) se a liquidação ocorrer durante o período de aquisição, a entidade deve contabilizar a liquidação como uma aceleração da aquisição, devendo portanto reconhecer imediatamente a quantia que de outra forma teria sido reconhecida por serviços recebidos durante o restante do período de aquisição;

b) qualquer pagamento feito no momento da liquidação deve ser contabilizado como recompra dos instrumentos de capital próprio, i.e., como uma dedução no capital próprio, excepto até ao ponto em que o pagamento exceder o valor intrínseco dos instrumentos de capital próprio, mensurados à data da recompra. Um tal excesso deve ser reconhecido como um gasto.

Modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos, incluindo cancelamentos e liquidações

26. Uma entidade poderá modificar os termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos. Por exemplo, poderá reduzir o preço de exercício de opções concedidas a empregados (i.e., reapreçar as opções), o que aumenta o justo valor dessas opções. Os requisitos dos parágrafos 27.-29. relativos à contabilização dos efeitos de modificações são expressos no contexto de transacções de pagamento com base em acções feitas com empregados. Contudo, os requisitos também devem ser aplicados a transacções de pagamento com base em acções feitas com outras partes que não empregados que sejam mensuradas por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos. Neste último caso, quaisquer referências nos parágrafos 27.-29. à data de concessão devem, em vez disso, referir-se à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.

27. A entidade deve reconhecer, no mínimo, os serviços recebidos mensurados pelo justo valor à data de concessão dos instrumentos de capital próprio concedidos, a não ser que esses instrumentos de capital próprio não sejam adquiridos por incumprimento da condição de aquisição (que não seja uma condição de mercado) que tenha sido especificada na data de concessão. Isto aplica-se independentemente de quaisquer modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos, ou de um cancelamento ou liquidação dessa concessão de instrumentos de capital próprio. Além disso, a entidade deve reconhecer os efeitos das modificações que aumentam o justo valor total do acordo de pagamento com base em acções ou que de outro modo sejam benéficos para o empregado. O Apêndice B proporciona orientação para a aplicação deste requisito.

▼M2

28. Se uma concessão de instrumentos de capital próprio for cancelada ou liquidada durante o período de aquisição (que não seja uma concessão cancelada por renúncia quando as condições de aquisição não forem satisfeitas):

▼B

a) a entidade deve contabilizar o cancelamento ou a liquidação como uma aceleração da aquisição, devendo portanto reconhecer imediatamente a quantia que de outra forma teria sido reconhecida por serviços recebidos durante o restante do período de aquisição;

▼M2

b) ... Um tal excesso deve ser reconhecido como um gasto. Porém, se o acordo de pagamento com base em acções incluía componentes do passivo, a entidade deve remensurar o justo valor do passivo à data de cancelamento ou de liquidação. Qualquer pagamento feito para liquidar o componente do passivo deve ser contabilizado como extinção do passivo;

▼B

c) se novos instrumentos de capital próprio forem concedidos ao empregado e, na data em que esses novos instrumentos de capital próprio forem concedidos, a entidade identificar os novos instrumentos de capital próprio concedidos como instrumentos de capital próprio de substituição pelos instrumentos de capital próprio cancelados, a entidade deve contabilizar a concessão dos instrumentos de capital próprio de substituição da mesma forma que uma modificação na concessão original de instrumentos de capital próprio, de acordo com o parágrafo 27. e a orientação do Apêndice B. O justo valor incremental concedido é a diferença entre o justo valor dos instrumentos de capital próprio de substituição e o justo valor líquido dos instrumentos de capital próprio cancelados, à data em que os instrumentos de capital próprio de substituição forem concedidos. O justo valor líquido dos instrumentos de capital próprio cancelados é o seu justo valor imediatamente antes do cancelamento, menos a quantia de qualquer pagamento feito ao empregado aquando do cancelamento dos instrumentos de capital próprio que é contabilizada como dedução no capital próprio de acordo com a alínea b) atrás. Se a entidade não identificar os novos instrumentos de capital próprio concedidos como instrumentos de capital próprio de substituição pelos instrumentos de capital próprio cancelados, a entidade deve contabilizar esses novos instrumentos de capital próprio como uma nova concessão de instrumentos de capital próprio.

▼M2

28.A. Se uma entidade ou contraparte puder optar por cumprir ou não uma condição de não aquisição, a entidade deve tratar o não cumprimento, por parte da entidade ou da contraparte, dessa condição de não aquisição, durante o período de aquisição, como um cancelamento.

▼B

29. Se uma entidade recomprar instrumentos de capital próprio adquiridos, o pagamento feito ao empregado deve ser contabilizado como uma dedução no capital próprio, excepto até ao ponto em que o pagamento exceder o justo valor dos instrumentos de capital próprio recomprados, mensurados à data da recompra. Um tal excesso deve ser reconhecido como um gasto.

TRANSACÇÕES DE PAGAMENTO COM BASE EM ACÇÕES E LIQUIDADAS FINANCEIRAMENTE

30. Relativamente a transacções de pagamento com base em acções e liquidadas financeiramente, a entidade deve mensurar os bens ou serviços adquiridos e o passivo incorrido pelo justo valor do passivo. Até o passivo ser liquidado, a entidade deve remensurar o justo valor do passivo ►M5 no fim de cada período de relato ◄ e na data de liquidação, com quaisquer alterações no justo valor reconhecidas nos lucros ou prejuízos do período.

▼B

31. Por exemplo, uma entidade poderá conceder direitos de valorização de acções aos empregados como parte do seu pacote remuneratório, pelo que os empregados terão direito a um futuro pagamento em dinheiro (em vez de um instrumento de capital próprio), com base no aumento do preço das acções da entidade a partir de um nível especificado e durante um período de tempo especificado. Ou uma entidade poderá conceder aos seus empregados o direito de receber um futuro pagamento em dinheiro concedendo-lhes o direito a acções (incluindo acções a serem emitidas mediante o exercício de opções sobre acções) que sejam remíveis, tanto obrigatoriamente (por exemplo, aquando da cessação do emprego) como por opção do empregado.

32. A entidade deve reconhecer os serviços recebidos, e um passivo para pagar esses serviços, à medida que os empregados prestarem o serviço. Por exemplo, alguns direitos de valorização de acções são adquiridos imediatamente, pelo que os empregados não têm de terminar um período de serviço especificado para terem direito ao pagamento em dinheiro. Na ausência de provas em contrário, a entidade deve presumir que os serviços prestados pelos empregados em troca dos direitos de valorização de acções foram recebidos. Assim, a entidade deve reconhecer imediatamente os serviços recebidos e um passivo para pagar esses serviços. Se os direitos de valorização de acções não forem adquiridos até os empregados terem terminado o período de serviço especificado, a entidade deve reconhecer os serviços recebidos, e um passivo para pagar os mesmos, à medida que os empregados prestam os serviços durante esse período.

33. O passivo deve ser mensurado, inicialmente ►**M5** no fim de cada período de relato ◄ até que esteja liquidado, pelo justo valor dos direitos de valorização de acções, aplicando um modelo de apreçamento de opções, tendo em conta os termos e condições segundo os quais foram concedidos os direitos de valorização de acções, e até que ponto os empregados prestaram os serviços até à data.

TRANSACÇÕES DE PAGAMENTO COM BASE EM ACÇÕES E COM ALTERNATIVAS EM DINHEIRO

34. Relativamente a transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam ou à entidade ou à contraparte a escolha de a entidade liquidar a transacção em dinheiro (ou outros activos) ou através da emissão de instrumentos de capital próprio, a entidade deve contabilizar essa transacção, ou os componentes dessa transacção, como transacção de pagamento com base em acções e liquidada financeiramente se, e até ao ponto em que, a entidade incorreu num passivo para liquidar em dinheiro ou outros activos, ou como transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio se, e até ao ponto em que, esse passivo não foi incorrido.

Transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam à contraparte uma opção de liquidação

35. Se uma entidade concedeu à contraparte o direito de escolher se uma transacção de pagamento com base em acções é liquidada em dinheiro ([1]) ou pela emissão de instrumentos de capital próprio, a entidade concedeu um instrumento financeiro composto, que inclui um

([1]) Nos parágrafos 35.-43., todas as referências a dinheiro também incluem outros activos da entidade.

▼B

componente de dívida (i.e., o direito da contraparte de exigir o pagamento em dinheiro) e um componente do capital próprio (i.e., o direito da contraparte de exigir a liquidação em instrumentos de capital próprio em vez de dinheiro). Relativamente a transacções com outras partes diferentes dos empregados, em que o justo valor dos bens ou serviços recebidos é mensurado directamente, a entidade deve mensurar o componente do capital próprio do instrumento financeiro composto como sendo a diferença entre o justo valor dos bens ou serviços recebidos e o justo valor do componente da dívida, à data em que os bens ou serviços são recebidos.

36. Relativamente a outras transacções, incluindo transacções com empregados, a entidade deve mensurar o justo valor do instrumento financeiro composto à data da mensuração, levando em conta os termos e condições segundo os quais os direitos a receber dinheiro ou instrumentos de capital próprio foram concedidos.

37. Para aplicar o parágrafo 36., a entidade deve primeiro mensurar o justo valor do componente da dívida, e depois mensurar o justo valor do componente do capital próprio — levando em conta que a contraparte deve recusar o direito de receber dinheiro para poder receber o instrumento de capital próprio. O justo valor do instrumento financeiro composto é a soma dos justos valores dos dois componentes. Contudo, as transacções de pagamento com base em acções em que a contraparte pode optar pela liquidação são muitas vezes estruturadas por forma a que o justo valor de uma alternativa de liquidação seja o mesmo da outra. Por exemplo, a contraparte poderá escolher entre receber opções sobre acções ou direitos de valorização de acções liquidadas financeiramente. Nesses casos, o justo valor do componente do capital próprio é zero, pelo que o justo valor do instrumento financeiro composto é o mesmo que o justo valor do componente da dívida. Pelo contrário, se os justos valores das alternativas de liquidação diferirem, o justo valor do componente da capital próprio será normalmente superior a zero, caso em que o justo valor do instrumento financeiro composto será superior ao justo valor do componente da dívida.

38. A entidade deve contabilizar separadamente os bens ou serviços recebidos ou adquiridos com respeito a cada componente do instrumento financeiro composto. Relativamente ao componente da dívida, a entidade deve reconhecer os bens ou serviços adquiridos, e um passivo para pagar esses bens ou serviços, à medida que a contraparte fornecer bens ou prestar serviços, de acordo com os requisitos que se aplicam às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas financeiramente (parágrafos 30.-33.). Relativamente ao componente do capital próprio (se houver), a entidade deve reconhecer os bens ou serviços recebidos, e um acréscimo no capital próprio, à medida que a contraparte fornecer bens ou prestar serviços, de acordo com os requisitos que se aplicam às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio (parágrafos 10.-29.).

39. À data da liquidação, a entidade deve remensurar o passivo pelo seu justo valor. Se a entidade emitir instrumentos de capital próprio no momento da liquidação em vez de pagar em dinheiro, o passivo deve ser transferido directamente para o capital próprio, como retribuição pelos instrumentos de capital próprio emitidos.

▼B

40. Se a entidade pagar em dinheiro no momento da liquidação em vez de emitir instrumentos de capital próprio, esse pagamento deve ser aplicado para liquidar o passivo na sua totalidade. Um componente do capital próprio anteriormente reconhecido deve manter-se no capital próprio. Ao optar por receber dinheiro no momento da liquidação, a contraparte recusa o direito de receber instrumentos de capital próprio. Contudo, este requisito não exclui que a entidade reconheça uma transferência no capital próprio, i.e., uma transferência de um componente do capital próprio para um outro.

Transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam à entidade uma opção de liquidação

41. Relativamente a uma transacção de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam a uma entidade a opção de liquidar em dinheiro ou de emitir instrumentos de capital próprio, a entidade deve determinar se tem uma obrigação presente de liquidar em dinheiro e de contabilizar a transacção de pagamento com base em acções em conformidade. A entidade tem uma obrigação presente de liquidar em dinheiro se a opção de liquidação em instrumentos de capital próprio não tiver qualquer substância comercial (por exemplo, porque a entidade está legalmente proibida de emitir acções), ou se a entidade tiver uma prática passada ou uma política declarada de liquidar em dinheiro, ou se normalmente liquidar em dinheiro sempre que a contraparte solicitar liquidação em dinheiro.

42. Se a entidade tiver uma obrigação presente de liquidar em dinheiro, ela deve contabilizar a transacção de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas financeiramente, nos parágrafos 30.-33.

43. Se não existir essa obrigação, a entidade deve contabilizar a transacção de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio, nos parágrafos 10.-29. No momento da liquidação:

a) se a entidade optar por liquidar em dinheiro, o pagamento em dinheiro deve ser contabilizado como recompra de um interesse no capital próprio, i.e., uma dedução no capital próprio, com a excepção indicada na alínea c) adiante;

b) se a entidade optar por liquidar através da emissão de instrumentos de capital próprio, não é exigida qualquer contabilização adicional (a não ser uma transferência de um componente do capital próprio para outro, se necessário), com a excepção indicada na alínea c) adiante;

c) se uma entidade optar pela alternativa de liquidação com o justo valor mais elevado à data da liquidação, a entidade deve reconhecer um gasto adicional para o valor em excesso dado, i.e., a diferença entre o dinheiro pago e o justo valor dos instrumentos de capital próprio que de outra forma teriam sido emitidos, ou a diferença entre o justo valor dos instrumentos de capital próprio emitidos e a quantia de dinheiro que de outra forma teria sido paga, o que for aplicável.

▼**M23**

TRANSACÇÕES DE PAGAMENTO COM BASE EM ACÇÕES ENTRE ENTIDADES DO MESMO GRUPO (EMENDAS DE 2009)

43.A. Relativamente a transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, a entidade que recebe os bens ou serviços deve mensurá-los como uma transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio ou liquidada financeiramente, mediante a avaliação do seguinte:

a) a natureza dos prémios concedidos, e

b) os seus próprios direitos e obrigações.

A quantia reconhecida pela entidade que recebe os bens ou serviços pode diferir da quantia reconhecida pelo grupo consolidado ou por outra entidade do grupo que liquida a transacção de pagamento com base em acções.

43.B. A entidade que recebe os bens ou serviços deve mensurá-los como uma transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio quando:

a) os prémios concedidos são os seus próprios instrumentos de capital próprio, ou

b) a entidade não tem a obrigação de liquidar a transacção de pagamento com base em acções.

A entidade deve subsequentemente voltar a mensurar essa transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio apenas no que diz respeito a alterações das condições de aquisição que não sejam condições de mercado, em conformidade com os parágrafos 19-21. Em todas as outras circunstâncias, a entidade que recebe os bens ou serviços deve mensurá-los como uma transacção de pagamento com base em acções e liquidada financeiramente.

43.C. A entidade que liquida uma transacção de pagamento com base em acções quando outra entidade do grupo recebe os bens ou serviços só deverá reconhecer a transacção como uma transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio se for liquidada com instrumentos de capital próprio da entidade. Caso contrário, a transacção deve ser reconhecida como uma transacção de pagamento com base em acções e liquidada financeiramente.

43.D. Algumas transacções no âmbito de um grupo envolvem acordos de reembolso que exigem que uma entidade do grupo pague a outra entidade do grupo pela realização dos pagamentos com base em acções aos fornecedores dos bens ou serviços. Nesses casos, a entidade que recebe os bens ou serviços deve contabilizar a transacção de pagamento com base em acções em conformidade com o parágrafo 43B, independentemente dos acordos de reembolso intragrupo.

▼B

DIVULGAÇÕES

44. Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras compreender a natureza e a extensão dos acordos de pagamento com base em acções que existiram durante o período.

45. Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 44., a entidade deve divulgar pelo menos o seguinte:

a) uma descrição de cada tipo de acordo de pagamento com base em acções que tenha existido em qualquer momento durante o período, incluindo os termos e condições gerais de cada acordo, tal como os requisitos de aquisição, o termo máximo de opções concedidas, e o método de liquidação (por exemplo, se em dinheiro ou capital próprio). Uma entidade com tipos de acordos de pagamento com base em acções substancialmente semelhantes pode agregar esta informação, a menos que seja necessária a divulgação separada de cada acordo para satisfazer o princípio do parágrafo 44.

b) o número e a média ponderada dos preços de exercício das opções sobre acções para cada um dos seguintes grupos de opções:

i) em circulação no início do período,

ii) concedidas durante o período,

iii) recusadas durante o período,

iv) exercidas durante o período,

v) expiradas durante o período,

vi) em circulação no final do período, e

vii) exercitáveis no final do período;

c) para as opções sobre acções exercidas durante o período, a média ponderada do preço das acções à data do exercício. Se as opções foram exercidas numa base regular ao longo do período, a entidade pode alternativamente divulgar a média ponderada do preço das acções durante o período.

d) para opções sobre acções em circulação no final do período, o intervalo dos preços de exercício e da média ponderada da vida contratual remanescente. Se o intervalo dos preços de exercício for grande, as opções em circulação devem ser divididas em intervalos que sejam significativos para avaliar o número e a tempestividade de acções adicionais que possam ser emitidas e do dinheiro que possa ser recebido com o exercício dessas opções.

46. Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras compreender como foi determinado o justo valor dos bens ou serviços recebidos, ou o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, durante o período.

47. Se a entidade tiver mensurado indirectamente o justo valor dos bens ou serviços recebidos como retribuição por instrumentos de capital próprio da entidade, por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos da entidade, para tornar efectivo o princípio do parágrafo 46., a entidade deve divulgar pelo menos o seguinte:

▼B

a) para as opções sobre acções concedidas durante o período, a média ponderada do justo valor dessas opções à data de mensuração e informação sobre como o justo valor foi mensurado, incluindo:

i) o modelo de apreçamento de opções usado e os *inputs* desse modelo, incluindo a média ponderada do preço das acções, o preço de exercício, a volatilidade esperada, a vida da opção, os dividendos esperados, a taxa de juro sem riscos e quaisquer outros *inputs* do modelo, incluindo o método usado e os pressupostos feitos para incorporar os efeitos do exercício antecipado esperado,

ii) a forma como a volatilidade esperada foi determinada, incluindo uma explicação de até que ponto a volatilidade esperada se baseou na volatilidade histórica, e

iii) se e de que forma qualquer outra característica da opção concedida foi incorporada na mensuração do justo valor, como por exemplo uma condição de mercado;

b) para outros instrumentos de capital próprio concedidos durante o período (i.e., diferentes das opções sobre acções), o número e a média ponderada do justo valor desses instrumentos de capital próprio à data de mensuração, e informação sobre a forma como o justo valor foi mensurado, incluindo:

i) se o justo valor não foi mensurado na base de um preço de mercado observável, como foi determinado,

ii) se e a forma como os dividendos esperados foram incorporados na mensuração do justo valor, e

iii) se e a forma como qualquer outra característica dos instrumentos de capital próprio concedidos foi incorporada na mensuração do justo valor;

c) para acordos de pagamento com base em acções que tenham sido modificados durante o período:

i) uma explicação dessas modificações,

ii) o justo valor incremental concedido (como resultado dessas modificações), e

iii) informação sobre a forma como o justo valor incremental concedido foi mensurado, consistentemente com os requisitos definidos nas alíneas a) e b) atrás, quando aplicável.

48. Se a entidade tiver mensurado directamente o justo valor de bens ou serviços recebidos durante o período, a entidade deve divulgar a forma como esse justo valor foi determinado, por exemplo, se o justo valor foi mensurado pelo preço de mercado desses bens ou serviços.

49. Se a entidade refutou o pressuposto do parágrafo 13., ela deve divulgar esse facto e dar uma explicação para a refutação do pressuposto.

50. Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras compreender o efeito das transacções de pagamento com base em acções nos lucros ou prejuízos da entidade do período em questão e na sua posição financeira.

▼B

51. Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 50., a entidade deve divulgar pelo menos o seguinte:

a) o gasto total reconhecido para o período resultante de transacções de pagamento com base em acções em que os bens ou serviços recebidos não se qualificaram para reconhecimento como activos e portanto foram reconhecidos imediatamente como um gasto, incluindo a divulgação separada da porção do gasto total que resulta de transacções contabilizadas como transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio;

b) para passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções:

i) a quantia escriturada total no final do período; e

ii) o valor intrínseco total no final do período dos passivos para os quais o direito da contraparte a receber dinheiro ou outros activos foi adquirido até ao final do período (por exemplo, direitos de valorização de acções adquiridos).

52. Se a informação que esta IFRS exige que seja divulgada não satisfizer os princípios enunciados nos parágrafos 44, 46 e 50, a entidade deve divulgar qualquer informação adicional que seja necessária para os satisfazer.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

53. Relativamente a transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio, a entidade deve aplicar esta IFRS a concessões de acções, opções sobre acções ou outros instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos após 7 de Novembro de 2002 e que não tenham ainda sido adquiridos à data de eficácia desta IFRS.

54. A entidade é encorajada, mas não obrigada, a aplicar esta IFRS a outras concessões de instrumentos de capital próprio se a entidade tiver divulgado publicamente o justo valor desses instrumentos de capital próprio, determinado à data da mensuração.

55. Relativamente a todas as concessões de instrumentos de capital próprio às quais esta IFRS seja aplicada, a entidade deve reexpressar informação comparativa e, quando aplicável, ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos para o período mais antigo apresentado.

56. Relativamente a todas as concessões de instrumentos de capital próprio às quais esta IFRS não tenha sido aplicada (por exemplo, instrumentos de capital próprio concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002), a entidade deve não obstante divulgar a informação exigida nos parágrafos 44. e 45.

57. Se, após a data de eficácia da IFRS, uma entidade modificar os termos ou condições de uma concessão de instrumentos de capital próprio às quais esta IFRS não tenha sido aplicada, a entidade deve não obstante aplicar os parágrafos 26.-29. para contabilizar essas modificações.

▼B

58. Relativamente a passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções existentes à data de eficácia desta IFRS, a entidade deve aplicar a IFRS retrospectivamente. Relativamente a esses passivos, a entidade deve reexpressar informação comparativa, incluindo ajustamentos no saldo de abertura de resultados retidos no período mais antigo apresentado para o qual tenha sido reexpressa informação comparativa, com a excepção de que a entidade não tem de reexpressar informação comparativa até ao ponto em que essa informação diga respeito a um período ou data anterior a 7 de Novembro de 2002.

59. A entidade é encorajada, mas não obrigada, a aplicar a IFRS retrospectivamente a outros passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções, por exemplo, a passivos que tenham sido liquidados durante um período para o qual seja apresentada informação comparativa.

DATA DE EFICÁCIA

60. Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a IFRS a um período que tenha início antes de 1 Janeiro 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼M22

61. A IFRS 3 (tal como revista em 2008) e o documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009 emendaram o parágrafo 5. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M2

62. Uma entidade deve aplicar as seguintes emendas retrospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 Janeiro 2009:

(a) os requisitos do parágrafo 21A a respeito do tratamento de condições de não aquisição;

(b) as definições revistas de «adquirir» e de «condições de aquisição» no Apêndice A;

(c) as emendas nos parágrafos 28 e 28A a respeito de cancelamentos.

É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar estas emendas a um período com início antes de 1 Janeiro 2009, ela deve divulgar esse facto.

▼M23

63. Uma entidade deve aplicar retroactivamente as seguintes emendas introduzidas pelo documento *Transacções de pagamento intragrupo com base em acções e liquidadas financeiramente*, emitido em Junho de 2009, sob reserva das disposições transitórias enunciadas nos parágrafos 53-59, em conformidade com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*, relativamente a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010:

a) a emenda do parágrafo 2, a supressão do parágrafo 3 e o aditamento dos parágrafos 3A e 43A-43D e dos parágrafos B45, B47, B50, B54, B56-B58 e B60 do Apêndice B no que diz respeito à contabilização das transacções entre entidades do mesmo grupo.

▼M23

b) as definições revistas do Apêndice A dos seguintes termos:

— transacção de pagamento com base em acções e liquidada financeiramente,

— transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio,

— acordo de pagamento com base em acções, e

— transacção de pagamento com base em acções.

Se não estiverem disponíveis as informações necessárias para a aplicação retrospectiva, uma entidade deve reflectir nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais as quantias reconhecidas previamente nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar estas emendas a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2010, deve divulgar esse facto.

RETIRADA DE INTERPRETAÇÕES

64. O documento *Transacções de pagamento intragrupo com base em acções e liquidadas financeiramente*, emitido em Junho de 2009, substitui a IFRIC 8 *Âmbito da IFRS 2* e a IFRIC 11 *IFRS 2 — Transacções Intragrupo e de Acções Próprias*. As emendas introduzidas por esse documento incluem os requisitos estabelecidos anteriormente na IFRIC 8 e na IFRIC 11 do seguinte modo:

a) o parágrafo 2 emendado e o parágrafo 13A aditado no que diz respeito à contabilização de transacções em que a entidade não pode identificar especificamente alguns ou todos os bens ou serviços recebidos. Esses requisitos tornaram-se aplicáveis para períodos anuais com início em ou após 1 de Maio de 2006.

b) os parágrafos aditados B46, B48, B49, B51-B53, B55, B59 e B61 do Apêndice B no que diz respeito à contabilização de transacções entre entidades do grupo. Esses requisitos tornaram-se aplicáveis para períodos anuais com início em ou após 1 de Março de 2007.

Esses requisitos foram aplicados retroactivamente em conformidade com os requisitos da IAS 8, sob reserva das disposições transitórias da IFRS 2.

▼B

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

▼M23

transacção de pagamento com base em acções e liquidada financeiramente	Uma **transacção de pagamento com base em acções** em que a entidade adquire bens ou serviços ao incorrer num passivo para transferir dinheiro ou outros activos para o fornecedor desses bens ou serviços por quantias que se baseiam no preço (ou valor) de **instrumentos de capital próprio** (incluindo acções ou **opções sobre acções**) da entidade ou de outra entidade do grupo.

▼B

empregados e outros que forneçam serviços semelhantes	Indivíduos que prestam serviços pessoais à entidade e quer a) os indivíduos são considerados empregados para efeitos legais ou fiscais, quer b) os indivíduos trabalham para a entidade sob a sua direcção da mesma forma que os indivíduos que são considerados empregados para efeitos legais ou fiscais, quer c) os serviços prestados são semelhantes aos prestados por empregados. Por exemplo, o termo engloba todo o pessoal de gestão, i.e., aquelas pessoas que têm autoridade e responsabilidade no planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, incluindo directores não executivos.
instrumento de capital próprio	Um contrato que evidencie um interesse residual nos activos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos ([1]).
instrumento de capital próprio concedido	O direito (condicional ou incondicional) a um instrumento de capital próprio da entidade conferido pela entidade a outra parte, de acordo com um acordo de pagamento com base em acções.

▼M23

transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio	Uma **transacção de pagamento com base em acções** em que a entidade a) recebe bens ou serviços como retribuição pelos instrumentos do seu capital próprio (incluindo acções ou opções sobre acções), ou b) recebe bens ou serviços sem ter a obrigação de liquidar a transacção junto do fornecedor.

▼B

justo valor	A quantia pela qual um activo pode ser trocado, um passivo liquidado, ou um instrumento de capital próprio concedido trocado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as partes.

([1]) A *Estrutura Conceptual* define um passivo como uma obrigação presente da entidade resultante de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo da entidade de recursos incorporando benefícios económicos (i.e., um exfluxo de dinheiro ou outros activos da entidade).

▼B

data de concessão	A data em que a entidade e outra parte (incluindo um empregado) acordam um acordo de pagamento com base em acções, sendo quando a entidade e a contraparte tiverem uma compreensão partilhada dos termos e condições do acordo. Na data da concessão, a entidade confere à contraparte o direito a receber dinheiro, outros activos, ou instrumentos de capital próprio da entidade, desde que as condições de aquisição especificadas, se existirem, sejam satisfeitas. Se esse acordo estiver sujeito a um processo de aprovação (por exemplo, por accionistas), a data de concessão é a data em que a aprovação for obtida.
valor intrínseco	A diferença entre o justo valor das acções que a contraparte tem o direito (condicional ou incondicional) de subscrever ou o direito de receber, e o preço (se houver) que a contraparte é (ou será) obrigada a pagar por essas acções. Por exemplo, uma opção sobre acções com um preço de exercício de 15 UM ([1]), numa acção com um justo valor de 20 UM, tem um valor intrínseco de 5 UM.
condição de mercado	Uma condição da qual depende o preço de exercício, a aquisição ou a exercitabilidade de um instrumento de capital próprio e que está relacionada com o preço de mercado dos instrumentos de capital próprio da entidade, como por exemplo, atingir um determinado preço de acção ou uma determinada quantia de valor intrínseco de uma opção sobre acções, ou alcançar um determinado alvo que se baseie no preço de mercado dos instrumentos de capital próprio da entidade em relação com um índice de preços de mercado dos instrumentos de capital próprio de outras entidades.
data de mensuração	A data à qual o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos é mensurado para a finalidade desta IFRS. Para transacções com empregados e outros que forneçam serviços semelhantes, a data de mensuração é a data de concessão. Para transacções com partes que não sejam empregados (e aqueles que fornecem serviços semelhantes), a data de mensuração é a data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.
característica de recarga	Uma característica que proporciona uma concessão automática de opções sobre acções adicionais sempre que o detentor da opção exercer opções anteriormente concedidas usando as acções da entidade, e não dinheiro, para satisfazer o preço de exercício.

([1]) Neste apêndice, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼B

opção de recarga	Uma nova opção sobre acções concedida quando uma acção é usada para satisfazer o preço de exercício de uma opção sobre acções anterior.

▼M23

acordo de pagamento com base em acções	Um acordo entre a entidade (ou outra entidade do grupo([a]) ou qualquer accionista de qualquer entidade do grupo) e outra parte (incluindo um empregado) que autoriza a outra parte a receber a) dinheiro ou outros activos da entidade por quantias baseadas no preço (ou valor) dos **instrumentos de capital próprio** (incluindo acções ou **opções sobre acções**) da entidade ou de outra entidade do grupo, ou b) **instrumentos de capital próprio** (incluindo acções ou **opções sobre acções**) da entidade ou de outra entidade do grupo, desde que sejam cumpridas as **condições de aquisição** especificadas, caso existam. ([a]) Um «grupo» é definido no parágrafo 4 da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* como «uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias» na perspectiva da empresa-mãe final da entidade de relato.
transacção de pagamento com base em acções	Uma transacção em que a entidade a) recebe bens ou serviços do respectivo fornecedor (incluindo um empregado) no quadro de um **acordo de pagamento com base em acções**, ou b) incorre na obrigação de liquidar a transacção junto do fornecedor no quadro de um **acordo de pagamento com base em acções** quando outra entidade do grupo recebe esses bens ou serviços.

▼B

opção sobre acções	Um contrato que dá ao detentor o direito, mas não a obrigação, de subscrever acções da entidade a um preço fixado ou determinável durante um período de tempo especificado.

▼M2

adquirir	Passar a ter um direito. Segundo um **acordo de pagamento com base em acções**, o direito de uma contraparte de receber dinheiro, outros activos ou **instrumentos de capital próprio** da entidade é adquirido quando o direito da contraparte deixar de depender da satisfação de quaisquer **condições de aquisição**.
condições de aquisição	As condições que determinam se a entidade recebe os serviços que dão o direito à contraparte de receber dinheiro, outros activos ou **instrumentos de capital próprio** da entidade, segundo um **acordo de pagamento com base em acções**. As condições de aquisição são ou condições de serviço ou condições de desempenho. As condições de serviço exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado. As condições de desempenho exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado e que alvos de desempenho especificados sejam alcançados (tais como um aumento especificado no lucro da entidade durante um período de tempo especificado). Uma condição de desempenho poderá incluir uma **condição de mercado**.

▼B

período de aquisição	O período durante o qual todas as condições de aquisição especificadas num acordo de pagamento com base em acções devem ser satisfeitas.

Apêndice B

Guia de Aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

Estimar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos

B1 Os parágrafos B2-B41 deste apêndice tratam da mensuração do justo valor de acções e de opções sobre acções concedidas, focando os termos e condições específicos que são características comuns de uma concessão de acções ou de opções sobre acções a empregados. Portanto, não é exaustivo. Além disso, dado que as questões relativas à valorização discutidas adiante focam acções e opções sobre acções concedidas a empregados, assume-se que o justo valor das acções ou opções sobre acções é mensurado à data da concessão. Contudo, muitas questões relativas à valorização discutidas adiante (por exemplo, a determinação da volatilidade esperada) também se aplicam no contexto da estimativa do justo valor das acções ou das opções sobre acções concedidas a partes que não sejam empregados à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta o serviço.

▼B

Acções

B2 Para acções concedidas a empregados, o justo valor das acções deve ser mensurado pelo preço de mercado das acções da entidade (ou por um preço de mercado estimado, se as acções da entidade não forem negociadas publicamente), ajustado para ter em consideração os termos e condições segundo os quais as acções foram concedidas (excepto as condições de aquisição que estejam excluídas da mensuração do justo valor de acordo com os parágrafos 19.-21.).

B3 Por exemplo, se um empregado não tiver direito a receber dividendos durante o período de aquisição, este factor será tido em conta ao estimar o justo valor das acções concedidas. De modo semelhante, se as acções estiverem sujeitas a restrições de transferência após a data de aquisição, esse factor deve ser tido em conta, mas apenas na medida em que as restrições pós-aquisição possam afectar o preço que um participante de mercado conhecedor e disposto a isso pagaria por essa acção. Por exemplo, se as acções forem activamente negociadas num mercado profundo e líquido, as restrições de transferência pós-aquisição podem ter pouco, ou nenhum, efeito sobre o preço que um participante de mercado conhecedor e disposto a isso pagaria por essas acções. As restrições de transferência ou outras restrições que existam durante o período de aquisição não devem ser tidas em conta ao estimar o justo valor à data da concessão das acções concedidas, porque essas restrições derivam da existência de condições de aquisição, as quais são contabilizadas de acordo com os parágrafos 19.-21.

Opções sobre acções

B4 Relativamente a opções sobre acções concedidas a empregados, em muitos casos, os preços de mercado não estão disponíveis, porque as opções concedidas estão sujeitas a termos e condições que não se aplicam às opções negociadas. Se opções negociadas com termos e condições semelhantes não existirem, o justo valor das opções concedidas deve ser estimado aplicando um modelo de apreçamento de opções.

B5 A entidade deve considerar factores que participantes de mercado conhecedores e dispostos a isso teriam em consideração ao seleccionar o modelo de apreçamento de opções a aplicar. Por exemplo, muitas opções de empregados têm vidas longas, são normalmente exercitáveis durante o período entre a data de aquisição e o final da vida das opções e são muitas vezes exercidas cedo. Estes factores devem ser considerados ao estimar o justo valor à data de concessão das opções. Para muitas entidades, isto pode excluir o uso da fórmula de Black-Scholes-Merton, a qual não permite a possibilidade de exercício antes do final da vida da opção e pode não reflectir adequadamente os efeitos do exercício antecipado esperado. Não permite a possibilidade de que a volatilidade esperada e outros *inputs* do modelo possam variar durante a vida da opção. Contudo, para opções sobre acções com vidas contratuais relativamente curtas, ou que devam ser exercidas dentro de um curto período de tempo após a data de aquisição, os factores identificados acima podem não se aplicar. Nestes casos, a fórmula Black-Scholes-Merton pode produzir um valor que seja substancialmente o mesmo que um modelo de apreçamento de opções mais flexível.

▼B

B6 Todos os modelos de apreçamento de opções têm em conta, no mínimo, os seguintes factores:

a) o preço de exercício da opção;

b) a vida da opção;

c) o preço corrente das acções subjacentes;

d) a volatilidade esperada do preço das acções;

e) os dividendos esperados das acções (se apropriado); e

f) a taxa de juro sem risco durante a vida da opção.

B7 Outros factores que participantes de mercado conhecedores e dispostos a isso considerariam na definição do preço também devem ser tidos em conta (excepto as condições de aquisição e as características de recarga que estão excluídas da mensuração do justo valor de acordo com os parágrafos 19.-22.).

B8 Por exemplo, uma opção sobre acções concedida a um empregado não pode normalmente ser exercida durante períodos especificados (por exemplo, durante o período de aquisição ou durante períodos especificados por entidades regulamentadoras de valores mobiliários). Este factor deve ser tido em conta se o modelo de apreçamento de opções aplicado assumir que a opção poderia ser exercida em qualquer momento durante a sua vida. Contudo, se uma entidade usar um modelo de apreçamento de opções que valoriza opções que só podem ser exercidas no final da vida dessas opções, nenhum ajustamento é necessário para a incapacidade de as exercer durante o período de aquisição (ou outros períodos durante a vida das opções), porque o modelo assume que as opções não podem ser exercidas durante esses períodos.

B9 De modo semelhante, outro factor comum às opções sobre acções de empregados é a possibilidade de exercício antecipado da opção, por exemplo, porque a opção não é livremente transferível, ou porque o empregado tem de exercer todas as opções adquiridas aquando da cessação do emprego. Os efeitos do exercício antecipado esperado devem ser tidos em conta, tal como discutido nos parágrafos B16-B21.

B10 Os factores que um participante de mercado conhecedor e disposto a isso não consideraria na definição do preço de uma opção sobre acções (ou de outro instrumento de capital próprio) não devem ser tidos em conta ao estimar o justo valor das opções sobre acções (ou de outros instrumentos de capital próprio) concedidas. Por exemplo, relativamente a opções sobre acções concedidas a empregados, os factores que afectam o valor da opção apenas da perspectiva individual do empregado não são relevantes para estimar o preço que seria definido por um participante de mercado conhecedor e disposto a isso.

▼B

Inputs dos modelos de apreçamento de opções

B11 Ao estimar a volatilidade esperada e os dividendos das acções subjacentes, o objectivo é aproximar as expectativas que seriam reflectidas num preço de mercado corrente ou de troca negociada pela opção. De modo semelhante, ao estimar os efeitos do exercício antecipado das opções sobre acções de empregados, o objectivo é aproximar as expectativas que uma parte externa com acesso a informação detalhada acerca do comportamento de exercício dos empregados teria desenvolvido com base na informação disponível à data da concessão.

B12 Muitas vezes, é provável que haja um intervalo de expectativas razoáveis acerca da volatilidade, dividendos e comportamento de exercício futuros. Se assim for, um valor esperado deve ser calculado pesando cada quantia dentro desse intervalo com a respectiva probabilidade de ocorrência.

B13 As expectativas acerca do futuro são geralmente baseadas na experiência, modificadas se houver expectativas razoáveis de que o futuro seja diferente do passado. Em algumas circunstâncias, os factores identificáveis podem indicar que a experiência histórica não ajustada é um factor de previsão relativamente fraco no que concerne à experiência futura. Por exemplo, se uma entidade com duas actividades comerciais distintas alienar aquela que apresentar um risco significativamente menor do que a outra, a volatilidade histórica pode não ser a melhor informação na qual se devam basear expectativas razoáveis em relação ao futuro.

B14 Noutras circunstâncias, a informação histórica pode não estar disponível. Por exemplo, uma entidade recentemente cotada terá poucos dados históricos, se é que terá alguns, sobre a volatilidade dos preços das suas acções. Entidades não cotadas ou recentemente cotadas são discutidas mais adiante.

B15 Em resumo, uma entidade não deve simplesmente basear as estimativas de volatilidade, comportamento de exercício e dividendos em informações históricas sem considerar até que ponto se espera que a experiência passada seja razoavelmente prognóstica da experiência futura.

Exercício antecipado esperado

B16 Muitas vezes, os empregados exercem as opções sobre acções antecipadamente, por uma variedade de razões. Por exemplo, as opções sobre acções de empregados são tipicamente não transferíveis. Isto leva muitas vezes os empregados a exercer as suas opções sobre acções antecipadamente, porque é a única forma de os empregados liquidarem a sua posição. Além disso, os empregados que cessam o seu trabalho são normalmente obrigados a exercer qualquer opção adquirida dentro de um curto prazo, caso contrário, as opções sobre acções são recusadas. Este factor também origina o exercício antecipado das opções sobre acções dos empregados. Outros factores que originam o exercício antecipado são a aversão ao risco e a falta de diversificação da riqueza.

B17 Os meios pelos quais os efeitos do exercício antecipado esperado são tidos em conta dependem do tipo de modelo de apreçamento de opções aplicado. Por exemplo, o exercício antecipado esperado pode ser tido em conta usando uma estimativa da vida esperada da opção (a qual, para uma opção sobre acções de empregado, corresponde ao período de tempo entre a data de concessão e a data em que se espera que a opção seja exercida) como input de um modelo de apreçamento de opções (por exemplo, a fórmula Black-Scholes-Merton). Como alternativa, o exercício antecipado esperado pode ser modelado num modelo de apreçamento de opções binomial ou semelhante que use a vida contratual como input.

▼B

B18 Os factores a considerar ao estimar o exercício antecipado incluem:

a) a duração do período de aquisição, dado que a opção sobre acções não pode normalmente ser exercida até ao final do período de aquisição. Deste modo, a determinação das implicações da valorização do exercício antecipado esperado baseia-se no pressuposto de que as opções serão adquiridas. As implicações das condições de aquisição são discutidas nos parágrafos 19.-21.;

b) a duração média em que opções semelhantes tenham continuado em circulação no passado;

c) o preço das acções subjacentes. A experiência pode indicar que os empregados tendem a exercer as opções quando o preço das acções atinge um nível especificado acima do preço de exercício;

d) o nível do empregado dentro da organização. Por exemplo, a experiência pode indicar que os empregados de nível mais elevado tendem a exercer as opções mais tarde do que os empregados de nível mais baixo (discutido adiante no parágrafo B21);

e) volatilidade esperada das acções subjacentes. Em média, os empregados podem tender a exercer as opções sobre acções altamente voláteis mais cedo do que sobre acções com baixa volatilidade.

B19 Tal como indicado no parágrafo B17, os efeitos do exercício antecipado podem ser tidos em conta usando uma estimativa da vida esperada da opção como input num modelo de apreçamento de opções. Ao estimar a vida esperada das opções sobre acções concedidas a um grupo de empregados, a entidade poderia basear essa estimativa numa apropriada média ponderada da vida esperada para a totalidade do grupo de empregados ou numa apropriada média ponderada da vida para subgrupos de empregados do grupo, com base em dados mais detalhados sobre o comportamento de exercício dos empregados (discutido mais adiante).

B20 Separar uma concessão de opções em grupos de empregados com comportamentos de exercício relativamente homogéneos poderá ser importante. O valor da opção não é uma função linear do prazo da opção; o valor aumenta a uma taxa decrescente à medida que o prazo aumenta. Por exemplo, se todos os outros pressupostos forem iguais, embora uma opção a dois anos valha mais do que uma opção a um ano, ela não vale o dobro. Isso significa que calcular o valor estimado da opção na base de uma única média ponderada da vida que inclua vidas individuais totalmente diferentes seria sobreexpressar o justo valor total das opções sobre acções concedidas. Separar as opções concedidas em vários grupos, cada um dos quais com um intervalo de vidas relativamente estreito incluído na média ponderada da sua vida, reduz essa sobreexpressão.

B21 Aplicam-se considerações semelhantes quando se usa um modelo binomial ou semelhante. Por exemplo, a experiência de uma entidade que concede opções amplamente a todos os níveis de empregados pode indicar que os executivos de topo tendem a deter as suas opções mais tempo do que os empregados de níveis intermédios e que os empregados de níveis mais baixos tendem a exercer as suas opções mais cedo do que qualquer outro grupo. Além disso, os empregados que são encorajados ou obrigados a deter uma quantia mínima dos instrumentos de capital próprio do seu empregador, incluindo opções, poderão em média exercer as opções mais tarde do que os

▼B

empregados que não estejam sujeitos a essa disposição. Nessas situações, separar as opções por grupos de destinatários com comportamentos de exercício relativamente homogéneos resultará numa estimativa mais exacta do justo valor total das opções sobre acções concedidas.

Volatilidade esperada

B22 A volatilidade esperada é uma medida da quantia pela qual se espera que um preço flutue durante um período. A medida da volatilidade usada nos modelos de apreçamento de opções é o desvio padrão anualizado das taxas de retorno de uma acção continuamente compostas durante um período de tempo. A volatilidade é normalmente expressa em termos anualizados que são comparáveis independentemente do período de tempo usado no cálculo, por exemplo, observações de preços diárias, semanais ou mensais.

B23 A taxa de retorno (que pode ser positiva ou negativa) de uma acção durante um período mensura o quanto um accionista beneficiou dos dividendos e da valorização (ou depreciação) do preço da acção.

B24 A volatilidade anualizada esperada de uma acção é o intervalo dentro do qual se espera que a taxa de retorno anual continuamente composta caia aproximadamente dois terços do tempo. Por exemplo, dizer que uma acção com uma taxa de retorno continuamente composta esperada de 12 % tem uma volatilidade de 30 % significa que a probabilidade de a taxa de retorno da acção durante um ano se situar entre -18 % (12 % - 30 %) e 42 % (12 % + 30 %) é aproximadamente de dois terços. Se o preço da acção for 100 UM no início do ano e não forem pagos dividendos, espera-se que o preço da acção no final do ano esteja entre 83,53 UM (100 UM × $e^{-0,18}$) e 152,20 UM (100 UM × $e^{0,42}$) aproximadamente dois terços do tempo.

B25 Os factores a considerar ao estimar a volatilidade esperada incluem:

a) a volatilidade inerente das opções sobre acções negociadas sobre as acções da entidade, ou outros instrumentos negociados da entidade que incluam características de opções (tais como dívida convertível), se houver;

b) a volatilidade histórica do preço das acções durante o período mais recente que é geralmente proporcional ao prazo esperado da opção (tendo em conta a vida contratual remanescente da opção e os efeitos do exercício antecipado esperado);

c) o período de tempo durante o qual as acções de uma entidade tenham sido publicamente negociadas. Uma entidade recentemente cotada poderá ter uma volatilidade histórica elevada, comparada com entidades semelhantes que estejam cotadas há mais tempo. Encontrará adiante orientação adicional relativamente a entidades recém-cotadas;

d) a tendência da volatilidade para reverter para a sua média, i.e., o seu nível médio de longo prazo, e outros factores que indicam que a volatilidade futura esperada pode diferir da volatilidade passada. Por exemplo, se preço das acções de uma entidade foi extraordinariamente volátil durante um período de tempo identificável por causa de uma oferta de takeover falhada ou de uma reestruturação importante, esse período poderia ser ignorado ao calcular a volatilidade histórica média anual;

▼B

e) intervalos apropriados e regulares para observações de preços. As observações de preços deviam ser consistentes de período em período. Por exemplo, uma entidade poderá usar o preço de fecho de cada semana ou o preço mais alto da semana, mas não deve usar o preço de fecho de determinadas semanas e o preço mais alto de outras. Além disso, as observações de preços devem ser expressas na mesma moeda que a do preço de exercício.

Entidades recém-cotadas

B26 Conforme referido no parágrafo B25, uma entidade deve considerar a volatilidade histórica do preço das acções durante o período mais recente que é geralmente proporcional ao prazo da opção esperado. Se uma entidade recém-cotada não tiver informação suficiente sobre a volatilidade histórica, ela deve não obstante calcular a volatilidade histórica referente ao período mais longo para o qual a actividade de negociação esteja disponível. Deve também considerar a volatilidade histórica de entidades semelhantes no seguimento de um período comparável nas suas vidas. Por exemplo, uma entidade que esteja cotada há apenas um ano e que conceda opções com uma vida média esperada de cinco anos poderá considerar o padrão e o nível de volatilidade histórica das entidades do mesmo sector durante os primeiros seis anos em que as acções dessas entidades foram publicamente negociadas.

Entidades não cotadas

B27 Uma entidade não cotada não terá informações históricas a considerar quando estimar a volatilidade esperada. Alguns factores alternativos a considerar são indicados adiante.

B28 Em alguns casos, uma entidade não cotada que emita regularmente opções ou acções para os empregados (ou outras partes) poderá ter estabelecido um mercado interno para as suas acções. Deve considerar-se a volatilidade dos preços dessas acções ao estimar a volatilidade esperada.

B29 Como alternativa, a entidade pode considerar a volatilidade histórica ou inerente de entidades cotadas semelhantes, para as quais estejam disponíveis informações sobre o preço da acção ou sobre o preço da opção, para usar ao estimar a volatilidade esperada. Isto será apropriado se a entidade tiver baseado o valor das suas acções nos preços das acções de entidades cotadas semelhantes.

B30 Se a entidade não tiver baseado a sua estimativa do valor das suas acções nos preços das acções de entidades cotadas semelhantes, e tiver usado outra metodologia de valorização para determinar o valor das suas acções, a entidade pode derivar uma estimativa da volatilidade esperada que seja consistente com a estimativa da metodologia de valorização. Por exemplo, a entidade poderá avaliar as suas acções numa base de activos líquidos ou resultados. Deve considerar a volatilidade esperada desses valores de activos líquidos ou resultados.

Dividendos esperados

B31 Se os dividendos esperados devem ser tidos em conta ao mensurar o justo valor das acções ou das opções concedidas depende se a contraparte tiver direito a dividendos ou a equivalentes a dividendos.

▼B

B32 Por exemplo, se aos empregados foram concedidas opções e tiverem direito a dividendos sobre as acções subjacentes ou equivalentes a dividendos (os quais poderão ser pagos em dinheiro ou aplicados para reduzir o preço de exercício) entre a data da concessão e a data de exercício, as opções concedidas devem ser valorizadas como se não fossem pagos dividendos sobre as acções subjacentes, i.e., o input para dividendos esperados deve ser zero.

B33 De modo semelhante, quando for estimado o justo valor à data da concessão das acções concedidas a empregados, não é exigido qualquer ajustamento para dividendos esperados se o empregado tiver direito a receber dividendos pagos durante o período de aquisição.

B34 Pelo contrário, se os empregados não tiverem direito a dividendos ou equivalentes a dividendos durante o período de aquisição (ou antes do exercício, no caso de uma opção), a valorização à data da concessão dos direitos a acções ou a opções deve ter em conta os dividendos esperados. Ou seja, quando o justo valor de uma concessão de opções for estimado, os dividendos esperados devem ser incluídos na aplicação de um modelo de apreçamento de opções. Quando o justo valor de uma concessão de acções for estimado, essa valorização deve ser reduzida pelo valor presente dos dividendos que se espera que sejam pagos durante o período de aquisição.

B35 Os modelos de apreçamento de opções exigem normalmente o rendimento esperado de dividendos. Contudo, os modelos podem ser modificados para usar uma quantia esperada de dividendos em vez de um rendimento. Uma entidade pode usar tanto o seu rendimento esperado como os seus pagamentos esperados. Se a entidade usar o segundo, deve considerar o seu padrão histórico de aumentos nos dividendos. Por exemplo, se a política de uma entidade tiver sido normalmente o aumento dos dividendos em aproximadamente 3 % ao ano, o seu valor de opção estimado não deve assumir uma quantia fixa de dividendo durante a vida da opção a não ser que exista prova que suporte esse pressuposto.

B36 Geralmente, o pressuposto acerca dos dividendos esperados deve basear-se em informações disponíveis ao público. Uma entidade que não paga dividendos e não tenha planos de o fazer deve assumir um rendimento de dividendos esperado de zero. Contudo, uma entidade emergente sem historial de pagar dividendos poderá esperar começar a pagar dividendos durante as vidas esperadas das opções sobre acções do seu empregado. Essas entidades podem usar uma média entre o seu rendimento de dividendos passado (zero) e o rendimento de dividendos médio de um grupo par apropriadamente comparável.

Taxa de juro sem risco

B37 Normalmente, a taxa de juro sem risco é o rendimento inerente correntemente disponível em emissões do governo de cupão zero do país em cuja moeda o preço de exercício está expresso, com um prazo remanescente igual ao prazo esperado da opção a ser valorizada (com base na vida contratual remanescente da opção e tendo em conta os efeitos do exercício antecipado esperado). Poderá ser necessário usar um substituto apropriado, se não existirem emissões governamentais desse tipo ou se as circunstâncias indicarem que o rendimento inerente

▼B

das emissões governamentais de cupão zero não é representativo da taxa de juro sem risco (por exemplo, em economias de inflação elevada). Além disso, um substituto apropriado deve ser usado se os participantes do mercado determinarem tipicamente a taxa de juro sem risco usando esse substituto, em vez do rendimento inerente das emissões governamentais de cupão zero, ao estimar o justo valor de uma opção com uma vida igual ao prazo esperado da opção a ser valorizada.

Efeitos na estrutura do capital

B38 Normalmente, são os terceiros, e não a entidade, que subscrevem opções sobre acções negociadas. Quando essas opções sobre acções são exercidas, o subscritor entrega as acções ao detentor da opção. Essas acções são adquiridas a accionistas existentes. Desta forma, o exercício de opções sobre acções negociadas não tem qualquer efeito diluidor.

B39 Pelo contrário, se as opções sobre acções forem subscritas pela entidade, novas acções são emitidas quando aquelas opções sobre acções forem exercidas (ou realmente emitidas ou emitidas em substância, se forem usadas acções previamente recompradas e detidas em tesouraria). Dado que as acções serão emitidas ao preço de exercício e não ao preço de mercado corrente à data de exercício, esta diluição real ou potencial pode reduzir o preço da acção, de forma que o detentor da opção não tem um ganho tão grande no momento do exercício como ao exercer uma outra opção negociada semelhante que não dilua o preço da acção.

B40 Se isto tem um efeito significativo no valor das opções sobre acções concedidas depende de vários factores, tais como o número de novas acções que serão emitidas no momento do exercício das opções comparado com o número de acções já emitidas. Além disso, se o mercado já espera que a concessão de opções tenha lugar, o mercado pode já ter incluído a potencial diluição no preço das acções à data da concessão.

B41 Contudo, a entidade deve considerar se o possível efeito diluidor do futuro exercício das opções sobre acções concedidas poderá ter um impacto no seu justo valor estimado à data da concessão. Os modelos de apreçamento de opções podem ser adaptados para ter em conta este potencial efeito diluidor.

Modificações nos acordos de pagamento com base em acções liquidados com capital próprio

B42 O parágrafo 27. exige que, independentemente de quaisquer modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos, ou um cancelamento ou uma liquidação dessa concessão de instrumentos de capital próprio, a entidade deve reconhecer, no mínimo, os serviços recebidos mensurados pelo justo valor à data da concessão dos instrumentos de capital próprio concedidos, a não ser que esses instrumentos de capital próprio não sejam adquiridos por incumprimento de uma condição de aquisição (que não seja uma condição de mercado) que tenha sido especificada na data da concessão. Além disso, a entidade deve reconhecer os efeitos das modificações que aumentam o justo valor total do acordo de pagamento com base em acções ou que de outra forma sejam benéficos para o empregado.

▼B

B43 Para aplicar os requisitos do parágrafo 27.:

a) se a modificação aumentar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos (por exemplo, reduzindo o preço de exercício), mensurado imediatamente antes e depois da modificação, a entidade deve incluir o justo valor incremental concedido na mensuração da quantia reconhecida por serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio concedidos. O justo valor incremental concedido é a diferença entre o justo valor do instrumento de capital próprio modificado e o do instrumento de capital próprio original, ambos estimados à data da modificação. Se a modificação ocorrer durante o período de aquisição, o justo valor incremental concedido é incluído na mensuração da quantia reconhecida por serviços recebidos durante o período entre a data de modificação e a data em que os instrumentos de capital próprio modificados forem adquiridos, além da quantia baseada no justo valor à data da concessão dos instrumentos de capital próprio originais, que é reconhecido durante o remanescente do período de aquisição original. Se a modificação ocorrer após a data de aquisição, o justo valor incremental concedido é reconhecido imediatamente, ou durante o período de aquisição se o empregado tiver de terminar um período de serviço adicional antes de se tornar incondicionalmente detentor desses instrumentos de capital próprio modificados;

b) de modo semelhante, se a modificação aumentar o número de instrumentos de capital próprio concedidos, a entidade deve incluir o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos adicionais, mensurados à data da modificação, no momento da mensuração da quantia reconhecida por serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio concedidos, consistentemente com os requisitos da alínea a) acima. Por exemplo, se a modificação ocorrer durante o período de aquisição, o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos adicionais é incluído na mensuração da quantia reconhecida por serviços recebidos durante o período entre a data de modificação e a data em que os instrumentos de capital próprio adicionais forem adquiridos, além da quantia baseada no justo valor à data de concessão dos instrumentos de capital próprio originalmente concedidos, a qual é reconhecida durante o remanescente do período de aquisição original;

c) se a entidade modificar as condições de aquisição de uma forma que seja benéfica para o empregado, por exemplo, reduzindo o período de aquisição ou modificando ou eliminando uma condição de desempenho (que não seja uma condição de mercado, cujas alterações são contabilizadas de acordo com a alínea a) acima), a entidade deve ter em conta as condições de aquisição modificadas ao aplicar os requisitos dos parágrafos 19.-21.

B44 Além disso, se a entidade modificar os termos ou condições dos instrumentos de capital próprio concedidos de uma forma que reduza o justo valor total do acordo de pagamento com base em acções, ou que não seja benéfica para o empregado, a entidade deve não obstante continuar a contabilizar os serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio concedidos como se essa modificação não tivesse ocorrido (a não ser que seja um cancelamento de alguns ou todos os instrumentos de capital próprio concedidos, que devem ser contabilizados de acordo com o parágrafo 28.). Por exemplo:

▼B

a) se a modificação reduzir o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, mensurados imediatamente antes e depois da modificação, a entidade não deve ter em conta esse decréscimo no justo valor e deve continuar a mensurar a quantia reconhecida por serviços recebidos como retribuição pelos instrumentos de capital próprio com base no justo valor à data da concessão dos instrumentos de capital próprio concedidos;

b) se a modificação reduzir o número de instrumentos de capital próprio concedidos a um empregado, essa redução deve ser contabilizada como um cancelamento dessa porção da concessão, de acordo com os requisitos do parágrafo 28.;

c) se a entidade modificar as condições de aquisição de uma forma que não seja benéfica para o empregado, por exemplo, aumentando o período de aquisição ou modificando ou adicionando uma condição de desempenho (que não seja uma condição de mercado, cujas alterações são contabilizadas de acordo com a alínea a) acima), a entidade não deve ter em conta as condições de aquisição modificadas ao aplicar os requisitos dos parágrafos 19.-21.

▼M23

Transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo (emendas de 2009)

B45 Os parágrafos 43A–43C tratam da contabilização das transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo no quadro das demonstrações financeiras separadas ou individuais de cada entidade. Nos parágrafos B46-B61 analisa-se o modo como devem ser respeitados os requisitos constantes dos parágrafos 43A–43C. Tal como salientado no parágrafo 43D, podem realizar-se transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo devido a uma série de diferentes razões, em função dos factos e das circunstâncias. Por conseguinte, esta análise não é exaustiva e pressupõe, quando a entidade que recebe os bens ou serviços não tem a obrigação de liquidar a transacção, que esta transacção constitui uma contribuição de capital próprio por parte da empresa-mãe à sua subsidiária, independentemente de quaisquer acordos de reembolso intragrupo.

B46 Embora a análise apresentada seguidamente se centre em transacções com empregados, aplica-se igualmente a transacções de pagamento com base em acções similares realizadas com fornecedores de bens ou serviços que não sejam empregados. Um acordo entre uma empresa-mãe e a sua subsidiária pode exigir que esta última faça um pagamento à primeira em contrapartida da concessão dos instrumentos de capital próprio aos empregados. A análise apresentada seguidamente não aborda o modo como deve ser contabilizado tal acordo de pagamento intragrupo.

B47 Surgem geralmente quatro questões associadas às transacções de pagamento com base em acções entre entidades do mesmo grupo. Para maior facilidade, os exemplos apresentados seguidamente permitem analisar as questões que se suscitam em relação à empresa-mãe e à sua subsidiária.

Acordos de pagamento com base em acções que envolvem instrumentos de capital próprio de uma entidade

B48 A primeira questão consiste em saber se as transacções enunciadas seguidamente e que envolvem instrumentos de capital próprio de uma entidade devem ser contabilizadas como tendo sido liquidadas com capital próprio ou liquidadas financeiramente, em conformidade com os requisitos da presente IFRS:

▼**M23**

a) uma entidade concede aos seus empregados direitos sobre instrumentos do seu capital próprio (por exemplo, opções sobre acções) e decide ou é obrigada a adquirir instrumentos de capital próprio (ou seja, acções próprias) a outra parte, a fim de satisfazer as suas obrigações para com os seus empregados; e

b) são concedidos aos empregados de uma entidade direitos sobre instrumentos do seu capital próprio (como, por exemplo, opções sobre acções), quer pela própria entidade quer pelos accionistas, e estes últimos proporcionam os instrumentos de capital próprio necessários.

B49 A entidade deve contabilizar as transacções de pagamento com base em acções nas quais recebe serviços em retribuição dos seus instrumentos de capital próprio como sendo transacções liquidadas com capital próprio. Tal aplica-se independentemente de a entidade decidir ou ser obrigada a comprar esses instrumentos de capital próprio a outra parte, a fim de satisfazer as suas obrigações para com os seus empregados, por força do acordo de pagamento com base em acções. A presente disposição aplica-se também independentemente do seguinte:

a) os direitos dos empregados sobre instrumentos de capital próprio da entidade terem sido concedidos pela própria entidade ou pelo(s) seu(s) accionista(s); ou

b) o acordo de pagamento com base em acções ter sido liquidado pela própria entidade ou pelo(s) seu(s) accionista(s).

B50 Se o accionista tiver a obrigação de liquidar a transacção com os empregados da sua investida, deve conceder instrumentos de capital próprio da sua investida em vez dos seus próprios. Por conseguinte, se a sua investida pertencer ao mesmo grupo que o accionista, em conformidade com o parágrafo 43C, este deve mensurar a sua obrigação de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas financeiramente nas suas demonstrações financeiras separadas, bem como com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio nas suas demonstrações financeiras consolidadas.

Acordos de pagamento com base em acções que envolvam instrumentos de capital próprio da empresa-mãe

B51 A segunda questão refere-se às transacções de pagamento com base em acções entre duas ou mais entidades no mesmo grupo que envolvam um instrumento de capital próprio de outra entidade do grupo. Por exemplo, são concedidos aos empregados de uma subsidiária direitos sobre instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe em contrapartida dos serviços prestados à subsidiária.

B52 Por conseguinte, a segunda questão diz respeito aos seguintes acordos de pagamento com base em acções:

a) uma empresa-mãe concede direitos sobre os seus instrumentos de capital próprio directamente aos empregados da sua subsidiária: a empresa-mãe (e não a subsidiária) tem a obrigação de conceder aos empregados da subsidiária os instrumentos de capital próprio; e

▼M23

b) uma subsidiária concede aos seus empregados direitos sobre os instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe: a subsidiária tem a obrigação de conceder aos seus empregados os instrumentos de capital próprio.

Uma empresa-mãe concede direitos sobre os seus instrumentos de capital próprio aos empregados da sua subsidiária (parágrafo B52(a))

B53 A subsidiária não tem a obrigação de entregar instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe aos seus empregados. Por conseguinte, em conformidade com o parágrafo 43B, a subsidiária deve mensurar os serviços recebidos dos seus empregados de acordo com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio e reconhecer um aumento correspondente do capital próprio como sendo a contribuição da empresa-mãe.

B54 A empresa-mãe tem a obrigação de liquidar a transacção junto dos empregados da subsidiária mediante a entrega de instrumentos do seu capital próprio. Por conseguinte, em conformidade com o parágrafo 43C, a empresa-mãe deve mensurar a sua obrigação em conformidade com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio.

Uma subsidiária concede direitos sobre os instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe aos seus empregados (parágrafo B52(b))

B55 Devido ao facto de a subsidiária não respeitar uma das condições constantes do parágrafo 43B, deve contabilizar a transacção com os seus empregados como sendo liquidada financeiramente. Este requisito aplica-se independentemente do modo como a subsidiária obtém os instrumentos de capital próprio com vista a satisfazer as suas obrigações para com os seus empregados.

Acordos de pagamento com base em acções que envolvem pagamentos em dinheiro aos empregados

B56 A terceira questão prende-se com o modo como uma entidade que recebe bens ou serviços dos seus fornecedores (incluindo os empregados) deve contabilizar os acordos com base em acções que são liquidados financeiramente quando a própria entidade não tem qualquer obrigação de efectuar os pagamentos exigidos aos seus fornecedores. Por exemplo, no caso dos seguintes acordos em que a empresa-mãe (não a própria entidade) tem a obrigação de efectuar os pagamentos em dinheiro exigidos aos empregados da entidade:

a) os empregados da entidade irão receber pagamentos em dinheiro relacionados com o preço dos seus instrumentos de capital próprio.

b) os empregados da entidade irão receber pagamentos em dinheiro relacionados com o preço dos instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe.

B57 A subsidiária não tem a obrigação de liquidar a transacção junto dos seus empregados. Por conseguinte, a subsidiária deve contabilizar a transacção com os seus empregados como sendo liquidada com capital próprio e reconhecer um aumento correspondente no capital próprio como uma contribuição da sua empresa-mãe. A subsidiária deve voltar a mensurar subsequentemente o custo da transacção relativamente a todas as alterações resultantes do não cumprimento de condições de aquisição que não sejam condições de mercado, em conformidade com os parágrafos 19-21. Este tratamento não corresponde à mensuração da transacção como sendo liquidada financeiramente no quadro das demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

▼**M23**

B58 Pelo facto de a empresa-mãe ter a obrigação de liquidar a transacção com os empregados e a retribuição ser em dinheiro, a empresa-mãe (e o grupo consolidado) devem mensurar a sua obrigação em conformidade com os requisitos aplicáveis às transacções de pagamento com base em acções e liquidadas financeiramente constantes do parágrafo 43C.

Transferência de empregados entre entidades do grupo

B59 A quarta questão refere-se aos acordos de pagamento com base em acções do grupo que envolvem empregados de mais de uma das suas entidades. Por exemplo, uma empresa-mãe pode conceder direitos sobre os seus instrumentos de capital próprio aos empregados das suas subsidiárias, na condição de a conclusão da prestação continuada do serviço ao grupo chegar ao seu termo dentro do período especificado. Um empregado de uma subsidiária pode transferir o seu vínculo laboral para outra subsidiária durante o período de aquisição especificado sem serem afectados os seus direitos sobre instrumentos de capital próprio da empresa-mãe, nos termos do acordo de pagamento com base em acções inicial. Se as subsidiárias não tiverem a obrigação de liquidar a transacção de pagamento com base em acções junto dos seus empregados, devem contabilizá-la como sendo uma transacção liquidada com capital próprio. Cada subsidiária deve mensurar os serviços recebidos do empregado por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio à data de concessão inicial dos direitos sobre esses instrumentos por parte da empresa-mãe, definida no Apêndice A, bem como à proporção do período de aquisição em que o empregado esteve ao serviço de cada subsidiária.

B60 Se a subsidiária tiver a obrigação de liquidar a transacção junto dos seus empregados com instrumentos de capital próprio da sua empresa-mãe, deve contabilizar a transacção como sendo liquidada financeiramente. Todas as subsidiárias devem mensurar os serviços recebidos com base no justo valor à data de concessão dos instrumentos de capital próprio relativamente à proporção do período de aquisição em que o empregado esteve ao serviço de cada subsidiária. Além disso, todas as subsidiárias devem reconhecer quaisquer alterações do valor justo dos instrumentos de capital próprio durante o período de serviço do empregado junto de cada subsidiária.

B61 Após ter sido transferido entre entidades do grupo, esse empregado pode deixar de satisfazer uma condição de aquisição que não seja uma condição de mercado, tal como definida no Apêndice A, nomeadamente se o empregado deixar o grupo antes de concluir o período de serviço. Neste caso, porque a condição de aquisição consiste em estar ao serviço do grupo, cada uma das subsidiárias deve ajustar a quantia reconhecida previamente no que diz respeito aos serviços recebidos do empregado, em conformidade com os princípios constantes do parágrafo 19. Por conseguinte, caso os direitos sobre instrumentos de capital próprio concedidos pela empresa-mãe não sejam adquiridos devido ao facto de um empregado não satisfazer uma condição de aquisição que não seja uma condição de mercado, não é reconhecida qualquer quantia numa base cumulativa nas demonstrações financeiras de qualquer entidade do grupo pelos serviços recebidos desse empregado.

▼M12

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de Actividades Empresariais

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é melhorar a relevância, fiabilidade e comparabilidade das informações que uma entidade que relata proporciona nas suas demonstrações financeiras sobre uma *concentração de actividades empresariais* e os seus efeitos. Para tal, esta IFRS estabelece princípios e requisitos para a forma como o *adquirente*:

   a) reconhece e mensura nas suas demonstrações financeiras os activos *identificáveis* adquiridos, os passivos assumidos e qualquer *interesse que não controla* na *adquirida*;

   b) reconhece e mensura o *goodwill* adquirido na concentração de actividades empresariais ou um ganho resultante de uma compra a preço baixo; e

   c) determina as informações a divulgar que permitam aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza e os efeitos financeiros da concentração de actividades empresariais.

ÂMBITO

2. Esta IFRS aplica-se a uma transacção ou outro acontecimento que cumpra a definição de uma concentração de actividades empresariais. Esta IFRS não se aplica:

   a) à formação de um empreendimento conjunto.

   b) à aquisição de um activo ou grupo de activos que não constitua uma *actividade empresarial*. Nesses casos, a adquirente deve identificar e reconhecer os activos identificáveis individuais adquiridos (incluindo os activos que cumprem a definição de, e os critérios de reconhecimento para, *activos intangíveis* na IAS 38 *Activos Intangíveis*) e passivos assumidos. O custo do grupo deve ser imputado aos activos identificáveis individuais e passivos com base nos seus *justos valores* relativos à data de compra. Este tipo de transacção ou acontecimento não dá origem a goodwill.

   c) a uma concentração de entidades ou actividades empresariais sob controlo comum (os parágrafos B1–B4 proporcionam as respectivas orientações de aplicação).

IDENTIFICAR UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

3. **Uma entidade deve determinar se uma transacção ou outro acontecimento é uma concentração de actividades empresariais aplicando a definição contida nesta IFRS, que exige que os activos adquiridos e os passivos assumidos constituam uma actividade empresarial. Se os activos adquiridos não são uma actividade empresarial, a entidade que relata deve contabilizar a transacção ou outro acontecimento como uma aquisição de activos. Os parágrafos B5–B12 proporcionam orientação sobre a identificação de uma concentração de actividades empresariais e a definição de uma actividade empresarial.**

▼M12

O MÉTODO DE AQUISIÇÃO

4. **Uma entidade deve contabilizar cada concentração de actividades empresariais aplicando o método de aquisição.**

5. A aplicação do método de aquisição exige:

a) a identificação da adquirente;

b) a determinação da *data de aquisição*;

c) o reconhecimento e mensuração dos activos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e de qualquer interesse que não controla na adquirida; e

d) o reconhecimento e mensuração do goodwill ou de um ganho resultante de uma compra a preço baixo.

Identificar a adquirente

6. **Para cada concentração de actividades empresariais, uma das entidades que se concentram deve ser identificada como a adquirente.**

7. A orientação proporcionada na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* deve ser usada para identificar a adquirente-a entidade que obtém o *controlo* da adquirida. Se ocorreu uma concentração de actividades empresariais, mas a aplicação da orientação contida na IAS 27 não indicar claramente qual das entidades que se concentram é a adquirente, os factores nos parágrafos B14--B18 devem ser considerados ao fazer-se essa determinação.

Determinar a data de aquisição

8. A adquirente deve identificar a data de aquisição, que é a data na qual a adquirente obtém o controlo sobre a adquirida.

9. A data na qual a adquirente obtém o controlo da adquirida é geralmente a data na qual a adquirente transfere legalmente a retribuição, adquire os activos e assume os passivos da adquirida - a data de fecho. Porém, a adquirente poderá obter o controlo numa data que seja antes ou depois da data de fecho. Por exemplo, a data de aquisição precede a data de fecho se um acordo por escrito estipular que a adquirente obtém o controlo da adquirida numa data antes da data de fecho. Uma adquirente deve considerar todos os factos e circunstâncias pertinentes ao identificar a data de aquisição.

Reconhecer e mensurar os activos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida

Princípio do reconhecimento

10. A partir da data de aquisição, a adquirente deve reconhecer, separadamente do goodwill, os activos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida. O reconhecimento de activos identificáveis adquiridos e passivos assumidos está sujeito às condições especificadas nos parágrafos 11 e 12.

▼M12

Condições de reconhecimento

11. Para se qualificarem para reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos têm de cumprir as definições de activos e passivos contidas na *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* à data de aquisição. Por exemplo, os custos que a adquirente espera, mas nos quais não é obrigada a incorrer no futuro para efectivar o seu plano de abandonar uma actividade de uma adquirida ou de terminar o emprego de ou transferir empregados de uma adquirida não são passivos à data de aquisição. Portanto, a adquirente não reconhece esses custos como parte da aplicação do método de aquisição. Em vez disso, a adquirente reconhece esses custos nas suas demonstrações financeiras pós-concentração em conformidade com outras IFRS.

12. Além disso, para se qualificarem para reconhecimento como parte da aplicação do método de aquisição, os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos têm de fazer parte daquilo que a adquirente e a adquirida (ou os seus ex-*proprietários*) trocaram na transacção da concentração de actividades empresariais, em vez do resultado de transacções separadas. A adquirente deve aplicar a orientação contida nos parágrafos 51–53 para determinar quais os activos adquiridos ou os passivos assumidos que fazem parte da troca pela adquirida e quais, se os houver, são o resultado de transacções separadas a serem contabilizadas em conformidade com a sua natureza e as IFRS aplicáveis.

13. A aplicação, por parte da adquirente, do princípio e das condições de reconhecimento pode resultar no reconhecimento de alguns activos e passivos que a adquirida não tinha previamente reconhecido como activos e passivos nas suas demonstrações financeiras. Por exemplo, a adquirente reconhece os activos intangíveis identificáveis adquiridos, tais como o nome de uma marca, uma patente ou o relacionamento com clientes, que a adquirida não reconheceu como activos nas suas demonstrações financeiras porque os tinha desenvolvido internamente e debitado os custos relacionados como gastos.

14. Os parágrafos B28–B40 proporcionam orientação sobre o reconhecimento de locações operacionais e activos intangíveis. Os parágrafos 22–28 especificam os tipos de activos identificáveis e de passivos que incluem itens para os quais esta IFRS proporciona excepções limitadas ao princípio e condições de reconhecimento.

Classificar ou designar activos identificáveis adquiridos e passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais

15. À data de aquisição, a adquirente deve classificar ou designar os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos conforme necessário para aplicar outras IFRS subsequentemente. A adquirente deve fazer essas classificações ou designações com base nos termos contratuais, nas condições económicas, nas suas políticas operacionais ou contabilísticas e noutras condições pertinentes conforme existirem à data de aquisição.

16. Nalgumas situações, as IFRS estabelecem uma contabilização diferente, dependendo da forma como uma entidade classifica ou designa um determinado activo ou passivo. Exemplos de classificações ou designações que a adquirente deve fazer com base nas condições pertinentes que existirem à data de aquisição incluem, entre outros:

▼M12

a) a classificação de activos e passivos financeiros específicos como um activo ou passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, ou como um activo financeiro disponível para venda ou detido até à maturidade, em conformidade com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*;

b) a designação de um instrumento derivado como um instrumento de cobertura em conformidade com a IAS 39; e

c) a avaliação para determinar se um derivado embutido deve ser separado do contrato de acolhimento em conformidade com a IAS 39 (que é uma questão de «classificação» na acepção desse termo nesta IFRS).

17. Esta IFRS proporciona duas excepções ao princípio no parágrafo 15:

a) a classificação de um contrato de locação como uma locação operacional ou uma locação financeira em conformidade com a IAS 17 *Locações*; e

b) a classificação de um contrato como um contrato de seguro em conformidade com a IFRS 4 *Contratos de Seguro*.

A adquirente deve classificar esses contratos na base dos termos contratuais e outros factores no início do contrato (ou, se os termos do contrato tiverem sido modificados de um modo que altere a sua classificação, à data dessa modificação, que poderá ser a data de aquisição).

Princípio da mensuração

18. A adquirente deve mensurar os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição.

19. Para cada concentração de actividades empresariais, a adquirente deve mensurar qualquer interesse que não controla na adquirida ou pelo justo valor ou pela parte proporcional do interesse que não controla dos activos líquidos identificáveis da adquirida.

20. Os parágrafos B41–B45 proporcionam orientação sobre a mensuração do justo valor de activos identificáveis específicos e de um interesse que não controla numa adquirida. Os parágrafos 24–31 especificam os tipos de activos identificáveis e de passivos que incluem itens para os quais esta IFRS proporciona excepções limitadas ao princípio da mensuração.

Excepções aos princípios do reconhecimento ou da mensuração

21. Esta IFRS proporciona excepções limitadas aos seus princípios do reconhecimento e da mensuração. Os parágrafos 22–31 especificam quer os itens específicos para os quais se proporcionam excepções quer a natureza dessas excepções. A adquirente deve contabilizar esses itens aplicando os requisitos constantes dos parágrafos 22–31, resultando que alguns itens serão:

a) reconhecidos ou pela aplicação de condições de reconhecimento além das mencionadas nos parágrafos 11 e 12 ou pela aplicação dos requisitos de outras IFRS, com resultados que diferem da aplicação do princípio e das condições de reconhecimento.

b) mensurados por uma quantia diferente dos seus justos valores à data de aquisição.

▼M12

Excepção ao princípio do reconhecimento

Passivos contingentes

22. A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* define um passivo contingente como:

a) uma possível obrigação que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou

b) uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou

ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

23. Os requisitos da IAS 37 não se aplicam ao determinar quais os passivos contingentes a reconhecer à data de aquisição. Em vez disso, a adquirente deve reconhecer à data de aquisição um passivo contingente assumido numa concentração de actividades empresariais se for uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade. Portanto, ao contrário da IAS 37, a adquirente reconhece um passivo contingente assumido numa concentração de actividades empresariais à data de aquisição, mesmo que não seja provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação. O parágrafo 56 proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de passivos contingentes.

Excepções a ambos os princípios do reconhecimento e da mensuração

Impostos sobre o rendimento

24. A adquirente deve reconhecer e mensurar um activo ou passivo por impostos diferidos resultante dos activos adquiridos e passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais em conformidade com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

25. A adquirente deve contabilizar os potenciais efeitos fiscais de diferenças temporárias e transportes de uma adquirida que existam à data de aquisição ou que surjam como resultado da aquisição em conformidade com a IAS 12.

Benefícios dos empregados

26. A adquirente deve reconhecer e mensurar um passivo (ou activo, se houver) relacionado com os acordos de benefícios dos empregados da adquirida em conformidade com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*.

Activos de indemnização

27. O vendedor numa concentração de actividades empresarias pode indemnizar contratualmente a adquirente pelo desfecho de uma contingência ou incerteza relacionada com todo ou parte de um activo ou passivo específico. Por exemplo, o vendedor pode indemnizar a adquirente por perdas acima de uma quantia especificada sobre um passivo resultante de uma contingência particular; por outras palavras, o vendedor vai garantir que o passivo da adquirente não excede uma

▼M12

quantia especificada. Como resultado, a adquirente obtém um activo de indemnização. A adquirente deve reconhecer um activo de indemnização ao mesmo tempo que reconhece o item indemnizado mensurado na mesma base que o item indemnizado, sujeito à necessidade de uma dedução de valorização por quantias incobráveis. Portanto, se a indemnização se relacionar com um activo ou passivo que seja reconhecido à data de aquisição e mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição, a adquirente deve reconhecer o activo de indemnização à data de aquisição mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição. Para um activo de indemnização mensurado pelo justo valor, os efeitos da incerteza quanto a fluxos de caixa futuros devido a considerações de cobrabilidade são incluídos na mensuração pelo justo valor, não sendo necessária uma dedução de valorização (o parágrafo B41 proporciona as respectivas orientações de aplicação).

28. Nalgumas circunstâncias, a indemnização poderá relacionar-se com um activo ou passivo que seja uma excepção aos princípios de reconhecimento ou de mensuração. Por exemplo, uma indemnização poderá relacionar-se com um passivo contingente que não seja reconhecido à data de aquisição porque o seu justo valor não é fiavelmente mensurável nessa data. Como alternativa, uma indemnização poderá relacionar-se com um activo ou um passivo, por exemplo, um que resulte de um benefício de empregado, que seja mensurado numa base que não seja o justo valor à data de aquisição. Nessas circunstâncias, o activo de indemnização deve ser reconhecido e mensurado usando pressupostos consistentes com aqueles usados para mensurar o item indemnizado, sujeito à avaliação pela gerência da cobrabilidade do activo de indemnização e a quaisquer limitações contratuais sobre a quantia indemnizada. O parágrafo 57 proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de um activo de indemnização.

Excepções ao princípio da mensuração

Direitos readquiridos

29. A adquirente deve mensurar o valor de um direito readquirido reconhecido como activo intangível na base do restante termo contratual do contrato relacionado independentemente da possibilidade de os participantes do mercado considerarem ou não potenciais renovações contratuais ao determinar o seu justo valor. Os parágrafos B35 e B36 proporcionam as respectivas orientações de aplicação.

Prémios de pagamento com base em acções

30. A adquirente deve mensurar um passivo ou um instrumento de capital próprio relacionado com a substituição de prémios de pagamento com base em acções de uma adquirida por prémios de pagamento com base em acções da adquirente em conformidade com o método na IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*. (Esta IFRS refere-se ao resultado desse método como a «mensuração baseada no mercado» do prémio.)

Activos detidos para venda

31. A adquirente deve mensurar um activo não corrente adquirido (ou grupo de alienação) que seja classificado como detido para venda à data de aquisição em conformidade com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* pelo justo valor menos os custos de vender em conformidade com os parágrafos 15–18 dessa IFRS.

▼M12

Reconhecer e mensurar o goodwill ou um ganho resultante de uma compra a preço baixo

32. A adquirente deve reconhecer o goodwill à data de aquisição mensurado como o excesso da alínea (a) sobre a alínea (b) adiante:

a) o agregado de:

i) a retribuição transferida mensurada em conformidade com esta IFRS, que geralmente exige o justo valor à data de aquisição (ver parágrafo 37);

ii) a quantia de qualquer interesse que não controla na adquirida mensurada em conformidade com esta IFRS; e

iii) numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases (ver parágrafos 41 e 42), o justo valor à data de aquisição do *interesse de capital próprio* anteriormente detido da adquirente na adquirida.

b) o líquido das quantias à data de aquisição dos activos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados em conformidade com esta IFRS.

33. Numa concentração de actividades empresariais em que a adquirente e a adquirida (ou os seus ex-proprietários) trocam apenas interesses de capital próprio, o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirida poderão ser mais fiavelmente mensurados do que o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirente. Se assim for, a adquirente deve determinar a quantia de goodwill usando o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirida em vez do justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio transferidos. Para determinar a quantia de goodwill numa concentração de actividades empresariais em que nenhuma retribuição é transferida, a adquirente deve usar o justo valor à data de aquisição do interesse da adquirente na adquirida determinado através de uma técnica de valorização em lugar do justo valor à data de aquisição da retribuição transferida (parágrafo 32(a)(i)). Os parágrafos B46–B49 proporcionam as respectivas orientações de aplicação.

Compras a preço baixo

34. Ocasionalmente, uma adquirente fará uma compra a preço baixo, que é uma concentração de actividades empresariais em que a quantia no parágrafo 32(b) excede o agregado das quantias especificadas no parágrafo 32(a). Se esse excesso permanecer após a aplicação dos requisitos contidos no parágrafo 36, a adquirente deve reconhecer o ganho resultante nos lucros ou prejuízos à data de aquisição. O ganho deve ser atribuído à adquirente.

35. Uma compra a preço baixo poderá ocorrer, por exemplo, numa concentração de actividades empresariais que seja uma venda forçada em que o vendedor está a agir por compulsão. Contudo, as excepções ao reconhecimento ou à mensuração de itens específicos referidos nos parágrafos 22–31 também poderão resultar no reconhecimento de um ganho (ou alterar a quantia de um ganho reconhecido) com uma compra a preço baixo.

▼**M12**

36. Antes de reconhecer um ganho numa compra a preço baixo, a adquirente deve reavaliar se identificou correctamente todos os activos adquiridos e todos os passivos assumidos e deve reconhecer quaisquer activos ou passivos adicionais que estejam identificados nessa revisão. A adquirente deve então rever os procedimentos usados para mensurar as quantias que esta IFRS exige que sejam reconhecidas à data de aquisição para todos os seguintes elementos:

a) os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos;

b) o interesse que não controla na adquirida, se houver;

c) no caso de uma concentração de actividades empresariais alcançada por fases, o interesse de capital próprio na adquirida anteriormente detido pela adquirente; e

d) a retribuição transferida.

O objectivo da revisão é assegurar que as mensurações reflectem adequadamente a consideração de todas as informações disponíveis à data de aquisição.

Retribuição transferida

37. A retribuição transferida numa concentração de actividades empresariais deve ser mensurada pelo justo valor, o qual deve ser calculado como a soma dos justos valores à data de aquisição dos activos transferidos pela adquirente, dos passivos incorridos pela adquirente em relação a ex-proprietários da adquirida e os interesses de capital próprio emitidos pela adquirente. (Contudo, qualquer porção dos prémios de pagamento com base em acções da adquirente trocados por prémios detidos pelos empregados da adquirida que seja incluída na retribuição transferida na concentração de actividades empresariais deve ser mensurada em conformidade com o parágrafo 30 em vez de pelo justo valor.) Exemplos de potenciais formas de retribuição incluem dinheiro, outros activos, uma actividade empresarial ou uma subsidiária da adquirente, *retribuição contingente*, instrumentos de capital próprio ordinários ou preferenciais, opções, warrants e interesses de membros de *entidades mútuas*.

38. A retribuição transferida poderá incluir activos ou passivos da adquirente que tenham quantias escrituradas que diferem dos seus justos valores à data de aquisição (por exemplo, activos não monetários ou uma actividade empresarial da adquirente). Se assim for, a adquirente deve remensurar os activos ou passivos transferidos pelos seus justos valores à data de aquisição e reconhecer os ganhos ou perdas resultantes, se os houver, nos lucros ou prejuízos. Porém, por vezes, os activos ou passivos transferidos permanecem na entidade concentrada após a concentração de actividades empresariais (por exemplo, porque os activos ou passivos foram transferidos para a adquirida em vez de para os seus ex-proprietários), pelo que a adquirente retém o controlo sobre eles. Nessa situação, a adquirente deve mensurar esses activos e passivos pelas suas quantias escrituradas imediatamente antes da data de aquisição e não deve reconhecer, nos lucros ou prejuízos, um ganho ou perda com activos ou passivos que ela controla tanto antes como após a concentração de actividades empresariais.

Retribuição contingente

39. A retribuição que a adquirente transfere em troca da adquirida inclui qualquer activo ou passivo resultante de um acordo de retribuição contingente (ver parágrafo 37). A adquirente deve reconhecer o justo valor à data de aquisição da retribuição contingente como parte da retribuição transferida em troca da adquirida.

▼M12

40. A adquirente deve classificar uma obrigação de pagar uma retribuição contingente como um passivo ou como capital próprio com base nas definições de um instrumento de capital próprio e de um passivo financeiro contidas no parágrafo 11 da IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação* ou noutras IFRS aplicáveis. A adquirente deve classificar como um activo o direito ao retorno de uma retribuição previamente transferida se se verificarem as condições especificadas. O parágrafo 58 proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de uma retribuição contingente.

Orientação adicional para aplicação do método de aquisição a tipos específicos de concentrações de actividades empresariais

Uma concentração de actividades empresariais alcançada por fases

41. Por vezes, uma adquirente obtém o controlo de uma adquirida na qual detinha um interesse de capital próprio imediatamente antes da data de aquisição. Por exemplo, a 31 de Dezembro de 20X1, a Entidade A detém um interesse de capital próprio que não controla de 35 % na Entidade B. Nessa data, a Entidade A compra outros 40 % de interesse na Entidade B, o que lhe confere o controlo sobre a Entidade B. Esta IFRS refere-se a este tipo de transacção como uma concentração de actividades empresariais alcançada por fases, por vezes também referida como uma aquisição por passos.

42. Numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases, a adquirente deve mensurar o seu interesse de capital próprio previamente detido na adquirida pelo seu justo valor à data de aquisição e deve reconhecer o ganho ou perda resultante, se houver, nos lucros ou prejuízos. Em períodos de relato anteriores, a adquirente pode ter reconhecido alterações no valor do seu interesse de capital próprio na adquirida em outro rendimento integral (por exemplo, porque o investimento foi classificado como disponível para venda). Se o fez, a quantia que foi reconhecida em outro rendimento integral deve ser reconhecida na mesma base que teria sido exigido se a adquirente tivesse alienado directamente o interesse de capital próprio previamente detido.

Uma concentração de actividades empresariais alcançada sem a transferência de retribuição

43. Por vezes, uma adquirente obtém o controlo de uma adquirida sem transferir uma retribuição. O método de aquisição da contabilização de uma concentração de actividades empresariais aplica-se a essas concentrações. Essas circunstâncias incluem:

a) A adquirida volta a comprar um número suficiente das suas próprias acções para um investidor existente (a adquirente) obter o controlo.

b) Os direitos de veto minoritários, que anteriormente impediam a adquirente de controlar uma adquirida na qual a adquirente detinha a maioria dos direitos de voto, expiram.

c) A adquirente e a adquirida concordam em concentrar as suas actividades empresariais apenas por contrato. A adquirente não transfere qualquer retribuição em troca do controlo de uma adquirida e não detém quaisquer interesses de capital próprio na adquirida, seja na data de aquisição seja anteriormente. Exemplos de concentrações de actividades empresariais alcançadas apenas por contrato incluem a junção de duas actividades empresariais num acordo de integração ou a formação de uma sociedade com dupla cotação na bolsa.

▼M12

44. Numa concentração de actividades empresariais alcançada apenas por contrato, a adquirente deve atribuir aos proprietários da adquirida a quantia dos activos líquidos da adquirida reconhecida em conformidade com esta IFRS. Por outras palavras, os interesses de capital próprio na adquirida detidos por partes que não sejam a adquirente são um interesse que não controla nas demonstrações financeiras pós-concentração da adquirente, mesmo que o resultado seja que todos os interesses de capital próprio na adquirida são atribuídos ao interesse que não controla.

Período de mensuração

45. Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais não estiver concluída no final do período de relato em que ocorre a concentração, a adquirente deve relatar nas suas demonstrações financeiras quantias provisórias para os itens cuja contabilização não tenha sido concluída. Durante o período de mensuração, a adquirente deve ajustar retrospectivamente as quantias provisórias reconhecidas à data de aquisição de modo a reflectir novas informações obtidas sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição e que, se fossem conhecidas, teriam afectado a mensuração das quantias reconhecidas nessa data. Durante o período de mensuração, a adquirente deve também reconhecer activos ou passivos adicionais se novas informações forem obtidas sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição e que, se fossem conhecidas, teriam resultado no reconhecimento desses activos e passivos nessa data. O período de mensuração termina assim que a adquirente receber as informações que procurava sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição ou vier a saber que não é possível obter mais informações. Porém, o período de mensuração não deve exceder um ano a contar da data de aquisição.

46. O período de mensuração é o período após a data de aquisição durante o qual a adquirente pode ajustar as quantias provisórias reconhecidas para uma concentração de actividades empresariais. O período de mensuração proporciona um período de tempo razoável à adquirente para obter as informações necessárias para identificar e mensurar o seguinte à data de aquisição em conformidade com os requisitos desta IFRS:

a) os activos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida;

b) a retribuição transferida para a adquirida (ou outra quantia utilizada na mensuração do goodwill);

c) no caso de uma concentração de actividades empresariais alcançada por fases, o interesse de capital próprio na adquirida anteriormente detido pela adquirente; e

d) o goodwill ou ganho resultante de uma compra a preço baixo.

47. A adquirente deve considerar todos os factores pertinentes ao determinar se as informações obtidas após a data de aquisição devem resultar num ajustamento nas quantias provisórias reconhecidas ou se essas informações resultam de acontecimentos que ocorreram após a data de aquisição. Os factores pertinentes incluem a data em que foram obtidas informações adicionais e se a adquirente pode

▼M12

identificar uma razão para uma alteração nas quantias provisórias. As informações obtidas pouco depois da data de aquisição têm mais probabilidades de reflectirem circunstâncias que existiam à data de aquisição do que as informações obtidas vários meses depois. Por exemplo, a menos que seja possível identificar a ocorrência de um acontecimento que tenha alterado o seu justo valor, é provável que a venda de um activo a terceiros pouco depois da data de aquisição por uma quantia que difere significativamente do seu justo valor provisório determinado nessa data indique um erro na quantia provisória.

48. A adquirente reconhece um aumento (redução) na quantia provisória reconhecida para um activo identificável (passivo) através de uma redução (aumento) no goodwill. Porém, as novas informações obtidas durante o período de mensuração poderão, por vezes, resultar num ajustamento na quantia provisória de mais de um activo ou passivo. Por exemplo, a adquirente pode ter assumido um passivo para pagar danos relacionados com um acidente numa das instalações da adquirida, os quais estão cobertos, no todo ou em parte, pela apólice de seguro de responsabilidade da adquirida. Se a adquirente obtiver novas informações durante o período de mensuração sobre o justo valor à data de aquisição desse passivo, o ajustamento no goodwill resultante de uma alteração na quantia provisória reconhecida para o passivo seria compensado (no todo ou em parte) por um ajustamento correspondente no goodwill resultante de uma alteração na quantia provisória reconhecida para a indemnização a receber da seguradora.

49. Durante o período de mensuração, a adquirente deve reconhecer ajustamentos nas quantias provisórias como se a contabilização da concentração de actividades empresariais tivesse sido concluída à data de aquisição. Deste modo, a adquirente deve rever as informações comparativas de períodos anteriores apresentadas em demonstrações financeiras conforme necessário, o que inclui fazer qualquer alteração na depreciação, amortização ou outros efeitos no rendimento reconhecidos ao concluir a contabilização inicial.

50. Terminado o período de mensuração, a adquirente deve rever a contabilização de uma concentração de actividades empresariais apenas para corrigir um erro em conformidade com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

Determinar o que faz parte da transacção de uma concentração de actividades empresariais

51. A adquirente e a adquirida poderão já ter tido uma relação ou outro acordo antes de se terem iniciado as negociações relativas à concentração de actividades empresariais, ou poderão fazer um acordo durante as negociações que seja separado da concentração de actividades empresariais. Em qualquer das situações, a adquirente deve identificar quaisquer quantias que não façam parte daquilo que a adquirente e a adquirida (ou os seus ex-proprietários) trocaram na concentração de actividades empresariais, i.e., quantias que não façam parte da troca pela adquirida. A adquirente deve reconhecer, como parte da aplicação do método de aquisição, apenas a retribuição transferida pela adquirida e os activos adquiridos e passivos assumidos em troca pela adquirida. Transacções separadas devem ser contabilizadas de acordo com as IFRS relevantes.

▼M12

52. É provável que uma transacção celebrada pela adquirente ou por representante da mesma ou basicamente em favor da adquirente ou da entidade concentrada, em vez de basicamente em favor da adquirida (ou seus ex-proprietários) antes da concentração, seja uma transacção separada. Seguem-se exemplos de transacções separadas que não devem ser incluídas ao aplicar o método de aquisição:

a) uma transacção que, com efeito, liquida relações pré-existentes entre a adquirente e a adquirida;

b) uma transacção que remunera os empregados ou ex-proprietários da adquirida por serviços futuros; e

c) uma transacção que reembolsa a adquirida ou seus ex-proprietários pelo pagamento dos custos da adquirente relacionados com a aquisição.

Os parágrafos B50–B62 proporcionam as respectivas orientações de aplicação.

Custos relacionados com a aquisição

53. Os custos relacionados com a aquisição são custos em que a adquirente incorre para tornar efectiva uma concentração de actividades empresariais. Esses custos incluem honorários do descobridor; honorários de consultoria, legais, contabilísticos, de valorização e outros honorários profissionais ou de consultoria; custos administrativos gerais, incluindo os custos de manter um departamento de aquisições internas; e custos do registo e emissão de valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio. A adquirente deve contabilizar os custos relacionados com a aquisição como gastos nos períodos em que os custos são incorridos e os serviços são recebidos, com uma excepção. Os custos da emissão de valores mobiliários representativos de dívida ou de capital próprio devem ser reconhecidos em conformidade com a IAS 32 e a IAS 39.

MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO SUBSEQUENTES

54. Em geral, uma adquirente deve mensurar e contabilizar subsequentemente os activos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos de capital próprio emitidos numa concentração de actividades empresariais em conformidade com outras IFRS aplicáveis a esses itens, dependendo da sua natureza. Contudo, esta IFRS proporciona orientação sobre a mensuração e contabilização subsequentes dos seguintes activos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos de capital próprio emitidos numa concentração de actividades empresariais:

a) direitos readquiridos;

b) passivos contingentes reconhecidos à data de aquisição;

c) activos de indemnização; e

d) retribuição contingente.

O parágrafo B63 proporciona as respectivas orientações de aplicação.

Direitos readquiridos

55. Um direito readquirido reconhecido como activo intangível deve ser amortizado ao longo do restante período contratual do contrato no qual o direito foi concedido. Uma adquirente que vender subsequentemente um direito readquirido a terceiros deve incluir a quantia escriturada do activo intangível ao determinar o ganho ou perda com a venda.

▼M12

Passivos contingentes

56. Após o reconhecimento inicial e até o passivo ser liquidado, cancelado ou expirar, a adquirente deve mensurar um passivo contingente reconhecido numa concentração de actividades empresariais pelo valor mais alto entre:

a) a quantia que seria reconhecida de acordo com a IAS 37; e

b) a quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a IAS 18 *Rédito*.

Este requisito não se aplica a contratos contabilizados de acordo com a IAS 39.

Activos de indemnização

57. No final de cada período de relato subsequente, a adquirente deve mensurar um activo de indemnização que tenha sido reconhecido à data de aquisição na mesma base que o passivo ou activo indemnizado, sujeito a quaisquer limitações contratuais à sua quantia e, no caso de um activo de indemnização que não seja subsequentemente mensurado pelo seu justo valor, à avaliação por parte da gerência da cobrabilidade do activo de indemnização. A adquirente deve desreconhecer o activo de indemnização apenas quando cobrar o activo, o vender ou de outro modo perder o direito ao mesmo.

Retribuição contingente

58. Algumas alterações no justo valor da retribuição contingente que a adquirente reconheça após a data de aquisição podem ser o resultado de informações adicionais que a adquirente obteve após essa data sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição. Essas alterações são ajustamentos durante o período de mensuração em conformidade com os parágrafos 45–49. Porém, as alterações resultantes de acontecimentos após a data de aquisição, tais como atingir a meta prevista para os resultados, alcançar um preço por acção especificado ou chegar a uma determinada etapa num projecto de pesquisa e desenvolvimento, não são ajustamentos durante o período de mensuração. A adquirente deve contabilizar as alterações no justo valor da retribuição contingente que não sejam ajustamentos durante o período de mensuração do seguinte modo:

a) A retribuição contingente classificada como capital próprio não deve ser remensurada e a sua liquidação subsequente deve ser contabilizada no capital próprio.

b) A retribuição contingente classificada como um activo ou passivo que:

i) seja um instrumento financeiro e esteja no âmbito da IAS 39 deve ser mensurada pelo justo valor, sendo que qualquer ganho ou perda resultante é reconhecido ou nos lucros e prejuízos ou em outro rendimento integral em conformidade com essa IFRS.

ii) não esteja no âmbito da IAS 39 deve ser contabilizada em conformidade com a IAS 37 ou outras IFRS conforme apropriado.

DIVULGAÇÕES

59. A adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro de uma concentração de actividades empresariais que ocorra:

a) durante o período de relato corrente; ou

▼M12

b) após o fim do período de relato mas antes de as demonstrações financeiras receberem autorização de emissão.

60. Para cumprir o objectivo do parágrafo 59, a adquirente deve divulgar a informação especificada nos parágrafos B64–B66.

61. A adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros de ajustamentos reconhecidos no período de relato corrente que se relacionam com concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido no período ou em períodos de relato anteriores.

62. Para cumprir o objectivo do parágrafo 61, a adquirente deve divulgar a informação especificada no parágrafo B67.

63. Se as divulgações específicas exigidas por esta e outras IFRS não cumprirem os objectivos estabelecidos nos parágrafos 59 e 61, a adquirente deve divulgar quaisquer informações adicionais que sejam necessárias para cumprir esses objectivos.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

Data de eficácia

64. Esta IFRS deve ser aplicada prospectivamente a concentrações de actividades empresariais cujas datas de aquisição sejam em ou após o início do primeiro período de relato anual com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Contudo, esta IFRS só deve ser aplicada no início de um período de relato anual que tenha início em ou após 30 de Junho de 2007. Se uma entidade aplicar esta IFRS antes de 1 de Julho de 2009, ela deve divulgar esse facto e aplicar a IAS 27 (conforme emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) ao mesmo tempo.

Transição

65. Os activos e passivos que tenham surgido de concentrações de actividades empresariais cujas datas de aquisição antecederam a aplicação desta IFRS não devem ser ajustados com a aplicação desta IFRS.

66. Uma entidade, como por exemplo uma entidade mútua, que ainda não tenha aplicado a IFRS 3 e que tinha uma ou mais concentrações de actividades empresariais que foram contabilizadas usando o método de compra deve aplicar as disposições de transição dos parágrafos B68 e B69.

Impostos sobre o rendimento

67. Para concentrações de actividades empresariais em que a data de aquisição foi anterior à aplicação desta IFRS, a adquirente deve aplicar os requisitos do parágrafo 68 da IAS 12, conforme emendado por esta IFRS, prospectivamente. Isto é, a adquirente não deve ajustar a contabilização de concentrações de actividades empresariais anteriores para ter em conta alterações previamente reconhecidas em activos por impostos diferidos reconhecidos. Contudo, a partir da data em que esta IFRS for aplicada, a adquirente deve reconhecer, como ajustamento nos lucros ou prejuízos (ou, se a IAS 12 o exigir, fora dos lucros ou prejuízos), alterações em activos por impostos diferidos reconhecidos.

RETIRADA DA IFRS 3 (2004)

68. Esta IFRS substitui a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (tal como emitida em 2004).

▼**M12**

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

adquirida	A actividade empresarial ou actividades empresariais sobre as quais a **adquirente** obtém o controlo numa **concentração de actividades empresariais**.
adquirente	A entidade que obtém o controlo da **adquirida**.
data de aquisição	A data em que a **adquirente** obtém o controlo sobre a **adquirida**.
actividade empresarial	Um conjunto integrado de actividades e activos que pode ser dirigido e gerido com a finalidade de proporcionar um retorno, na forma de dividendos, custos reduzidos ou outros benefícios económicos, directamente aos investidores ou outros proprietários, membros ou participantes.
concentração de actividades empresariais	Uma transacção ou outro acontecimento em que uma **adquirente** obtém o controlo sobre uma ou mais **actividades empresariais**. As transacções por vezes referidas como «verdadeiras fusões» ou «fusões de iguais» são também **concentrações de actividades empresariais** na acepção do termo utilizada nesta IFRS.
retribuição contingente	Normalmente, uma obrigação da **adquirente** de transferir activos ou **interesses de capital próprio** adicionais aos ex-proprietários de uma **adquirida** como parte da troca pelo **controlo** da **adquirida** se ocorrerem acontecimentos futuros especificados ou se se verificarem condições especificadas. Porém, uma retribuição contingente também pode conferir à **adquirente** o direito ao retorno de uma retribuição previamente transferida se as condições especificadas se verificarem.
controlo	O poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.
interesses de capital próprio	Para a finalidade desta IFRS, o termo *interesses de capital próprio* é utilizado com o sentido lato de interesses de propriedade de entidades detidas pelos investidores e interesses de proprietários, membros ou participantes de **entidades mútuas**.
justo valor	Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes.
goodwill	Um activo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros activos adquiridos numa **concentração de actividades empresariais** que não sejam individualmente identificados nem separadamente reconhecidos.

▼**M12**

identificável	Um activo é *identificável* se: a) for separável, i.e., capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato relacionado, um activo ou um passivo identificável, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
activo intangível	Um activo não monetário identificável sem substância física.
entidade mútua	Uma entidade, que não seja uma entidade detida pelo investidor, que proporciona dividendos, custos mais baixos ou outros benefícios económicos directamente aos seus **proprietários**, membros ou participantes. Por exemplo, uma mútua de seguros, uma cooperativa de crédito e uma entidade cooperativa são todas entidades mútuas.
interesse que não controla	O capital próprio numa subsidiária não atribuível, directa ou indirectamente, a uma empresa-mãe.
proprietários	Para as finalidades desta IFRS, o termo *proprietários* é utilizado com o sentido lato de modo a incluir detentores de **interesses de capital próprio** de entidades detidas pelos investidores e proprietários, membros ou participantes de **entidades mútuas**.

Apêndice B

Guia de aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

CONCENTRAÇÕES DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS DE ENTIDADES SOB CONTROLO COMUM [APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 2(c)]

B1 Esta IFRS não se aplica a uma concentração de actividades empresariais de entidades ou actividades empresariais sob controlo comum. Uma concentração de actividades empresariais que envolva entidades ou actividades empresariais sob controlo comum é uma concentração de actividades empresariais em que todas as entidades ou actividades empresariais que se concentram são em última análise controladas pela mesma parte ou partes tanto antes como após a concentração de actividades empresariais, sendo que esse controlo não é transitório.

B2 Deve considerar-se um grupo de indivíduos como estando a controlar uma entidade quando, como resultado de acordos contratuais, tiver colectivamente o poder de gerir as suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter benefícios das suas actividades. Portanto, uma concentração de actividades empresariais está fora do âmbito desta IFRS quando o mesmo grupo de indivíduos tiver, como resultado de acordos contratuais, o poder colectivo final de gerir as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades que se concentram por forma a obter benefícios das suas actividades, e esse poder colectivo final não for transitório.

▼**M12**

B3 Uma entidade pode ser controlada por um indivíduo, ou por um grupo de indivíduos a agir em conjunto segundo um acordo contratual, e esse indivíduo ou grupo de indivíduos pode não estar sujeito aos requisitos de relato financeiro das IFRS. Por isso, não é necessário que as entidades que se concentram estejam incluídas nas mesmas demonstrações financeiras consolidadas de uma concentração de actividades empresariais para serem vistas como entidades concentradas que envolvem entidades sob controlo comum.

B4 A extensão dos interesses que não controlam em cada uma das entidades que se concentram antes e após a concentração de actividades empresariais não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum. De forma semelhante, o facto de uma das entidades que se concentram ser uma subsidiária que tenha sido excluída das demonstrações financeiras consolidadas não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum.

IDENTIFICAR UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS (APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 3)

B5 Esta IFRS define uma concentração de actividades empresariais como uma transacção ou outro acontecimento em que uma adquirente obtém o controlo sobre uma ou mais actividades empresariais. Uma adquirente poderá obter o controlo de uma adquirida de uma variedade de formas, por exemplo:

a) transferindo caixa, equivalentes de caixa ou outros activos (incluindo activos líquidos que constituam uma actividade empresarial);

b) incorrendo em passivos;

c) emitindo interesses de capital próprio;

d) proporcionando mais de um tipo de retribuição; ou

e) sem transferir retribuição, incluindo apenas por contrato (ver parágrafo 43).

B6 Uma concentração de actividades empresariais pode ser estruturada numa variedade de formas por razões legais, fiscais ou outras, as quais incluem, entre outras:

a) uma ou mais actividades empresariais tornam-se subsidiárias de uma adquirente ou os activos líquidos de uma ou mais actividades empresariais são legalmente fundidos na adquirente;

b) uma entidade que se concentra transfere os seus activos líquidos, ou os seus proprietários transferem os seus interesses de capital próprio, para outra entidade que se concentra ou para os seus proprietários;

c) todas as entidades que se concentram transferem os seus activos líquidos, ou os proprietários dessas entidades transferem os seus interesses de capital próprio, para uma entidade recém-formada (por vezes referida como uma transacção *roll-up* ou *put-together*); ou

d) um grupo de ex-proprietários de uma das entidades que se concentram obtém o controlo da entidade concentrada.

▼**M12**

DEFINIÇÃO DE UMA ACTIVIDADE EMPRESARIAL (APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 3)

B7 Uma actividade empresarial consiste em *inputs* e processos aplicados a esses *inputs* com capacidade para criar produções. Embora as actividades empresariais tenham geralmente produções, estas não são exigidas para um conjunto integrado se qualificar como actividade empresarial. Os três elementos de uma actividade empresarial são definidos do seguinte modo:

a) *Input:* Qualquer recurso económico que cria, ou tem capacidade para criar, produções quando lhe seja aplicado um ou mais processos. Exemplos incluem activos não correntes (incluindo activos intangíveis ou direitos de utilizar activos não correntes), propriedade intelectual, a capacidade para obter acesso a materiais necessários ou a direitos e empregados.

b) *Processo:* Qualquer sistema, norma, protocolo, convenção ou regra que, quando aplicado a um *input* ou *inputs*, cria ou tem a capacidade para criar produções. Exemplos incluem processos de gestão estratégicos, processos operacionais e processos de gestão de recursos. Estes processos estão normalmente documentados, mas uma força de trabalho organizada com as competências e a experiência necessárias e que obedeça a regras e convenções poderá proporcionar os processos necessários que possam ser aplicados a *inputs* para criar produções. (Os sistemas de contabilidade, facturação, folha de remunerações e outros sistemas administrativos não são normalmente processos usados para criar produções.)

c) *Produção:* O resultado de *inputs* e de processos aplicados a esses *inputs* que proporciona ou tem a capacidade para proporcionar um retorno, na forma de dividendos, custos reduzidos ou outros benefícios económicos, directamente aos investidores ou outros proprietários, membros ou participantes.

B8 Para poder ser dirigido e gerido para as finalidades definidas, um conjunto integrado de actividades e activos requer dois elementos essenciais—*inputs* e processos aplicados a esses *inputs*, que, em conjunto, são ou serão usados para criar produções. Contudo, uma actividade empresarial não tem de incluir todos os *inputs* ou processos que o vendedor usou ao operar essa actividade empresarial se os participantes de mercado forem capazes de adquirir a actividade empresarial e de continuar a produzir o processo produtivo, por exemplo, integrando a actividade empresarial com os seus próprios *inputs* e processos.

B9 A natureza dos elementos de uma actividade empresarial varia por sector e pela estrutura das operações (actividades) de uma entidade, incluindo a fase de desenvolvimento da entidade. Muitas vezes, as actividades empresariais estabelecidas têm diversos tipos de *inputs*, processos e produções, ao passo que as novas actividades empresariais têm muitas vezes poucos *inputs* e processos e, por vezes, apenas uma única produção (produto). Quase todas as actividades empresariais também têm passivos, mas uma actividade empresarial não tem de ter passivos.

B10 Um conjunto integrado de actividades e activos na fase de desenvolvimento poderá não ter produções. Se não as tiver, a adquirente deve considerar outros factores para determinar se o conjunto é uma actividade empresarial. Esses factores incluem, entre outros, se o conjunto:

a) já começou actividades principais planeadas;

b) dispõe de empregados, propriedade intelectual e outros *inputs* e processos que poderiam ser aplicados a esses *inputs*;

▼**M12**

c) está a executar um plano para produzir produções; e

d) poderá obter acesso aos clientes que irão comprar as produções.

Nem todos esses factores precisam de estar presentes para um determinado conjunto integrado de actividades e activos na fase de desenvolvimento para se qualificarem como actividade empresarial.

B11 Determinar se um conjunto específico de activos e actividades é uma actividade empresarial deve ter como base o facto de o conjunto integrado ser ou não capaz de ser dirigido e gerido como uma actividade empresarial por um participante de mercado. Deste modo, ao avaliar se um conjunto específico é uma actividade empresarial, não é relevante se o vendedor operou o conjunto como uma actividade empresarial ou se a adquirente tenciona operar o conjunto como uma actividade empresarial.

B12 Na ausência de evidência em contrário, um conjunto específico de activos e actividades no qual esteja presente goodwill deve ser presumido como uma actividade empresarial. Contudo, uma actividade empresarial não tem de ter goodwill.

IDENTIFICAR A ADQUIRENTE (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 6 E 7)

B13 A orientação proporcionada na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* deve ser usada para identificar a adquirente —a entidade que obtém o controlo da adquirida. Se ocorreu uma concentração de actividades empresariais, mas a aplicação da orientação contida na IAS 27 não indicar claramente qual das entidades que se concentram é a adquirente, os factores nos parágrafos B14-B18 devem ser considerados ao fazer-se essa determinação.

B14 Numa concentração de actividades empresariais que se torne efectiva principalmente ao transferir caixa ou outros activos ou ao incorrer em passivos, a adquirente é normalmente a entidade que transfere a caixa ou outros activos ou que incorre em passivos.

B15 Numa concentração de actividades empresariais que se torne efectiva principalmente pela troca de interesses de capital próprio, a adquirente é normalmente a entidade que emite os seus interesses de capital próprio. Porém, nalgumas concentrações de actividades empresariais, comummente chamadas «aquisições inversas», a entidade emitente é a adquirida. Os parágrafos B19-B27 proporcionam orientação sobre a contabilização de aquisições inversas. Outros factos e circunstâncias pertinentes também devem ser considerados ao identificar a adquirente numa concentração de actividades empresariais que se torne efectiva pela troca de interesses de capital próprio, incluindo:

a) *os direitos de voto relativos na entidade concentrada após a concentração de actividades empresariais*—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cujos proprietários como um grupo retêm ou recebem a maior porção dos direitos de voto na entidade concentrada. Ao determinar qual o grupo de proprietários que retém ou recebe a maior porção dos direitos de voto, uma entidade deve considerar a existência de quaisquer acordos de voto invulgares ou especiais, bem como opções, warrants ou valores mobiliários convertíveis.

b) *a existência de um grande interesse de voto minoritário na entidade concentrada, se nenhum outro proprietário ou grupo organizado de proprietários tiver um interesse de voto significativo*—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cujo único proprietário ou grupo organizado de proprietários detém o maior interesse de voto minoritário na entidade concentrada.

▼**M12**

c) *a composição do órgão de gestão da entidade concentrada*—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cujos proprietários têm a capacidade para eleger ou nomear ou para remover uma maioria dos membros do órgão de gestão da entidade concentrada.

d) *a composição da gerência sénior da entidade concentrada*—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cuja (ex-) gerência domina a gerência da entidade concentrada.

e) *os termos da troca de interesses de capital próprio*—A adquirente é normalmente a entidade que se concentra que paga um prémio sobre o justo valor pré-concentração dos interesses de capital próprio da(s) outra(s) entidade(s) que se concentra(m).

B16 A adquirente é normalmente a entidade que se concentra cuja dimensão relativa (mensurada, por exemplo, em termos de activos, rédito ou lucro) é significativamente superior à da(s) outra(s) entidade(s) que se concentra(m).

B17 Numa concentração de actividades empresariais que envolva mais de duas entidades, determinar a adquirente deve incluir a consideração de, entre outras coisas, quais as entidades que se concentram que iniciaram a concentração, bem como a dimensão relativa das entidades que se concentram.

B18 Uma nova entidade constituída para efectivar uma concentração de actividades empresariais não é necessariamente a adquirente. Se uma nova entidade for constituída para emitir interesses de capital próprio para efectivar uma concentração de actividades empresariais, uma das entidades que se concentram que existiam antes da concentração deve ser identificada como a adquirente pela aplicação da orientação proporcionada nos parágrafos B13–B17. Por contraste, uma nova entidade que transfira dinheiro ou outros activos ou que incorra em passivos como retribuição poderá ser a adquirente.

AQUISIÇÕES INVERSAS

B19 Uma aquisição inversa ocorre quando a entidade que emite valores mobiliários (a adquirente legal) for identificada como a adquirida para finalidades contabilísticas com base na orientação proporcionada nos parágrafos B13–B18. A entidade cujos interesses de capital próprio são adquiridos (a adquirida legal) tem de ser a adquirente para finalidades contabilísticas para a transacção ser considerada uma aquisição inversa. Por exemplo, por vezes ocorrem aquisições inversas quando uma entidade operacional privada se quer tornar uma entidade pública mas não quer registar as suas acções de capital próprio. Para tal, a entidade privada celebra um acordo com uma entidade pública para esta adquirir os seus interesses de capital próprio em troca dos interesses de capital próprio da entidade pública. Neste exemplo, a entidade pública é a **adquirente legal** porque emitiu os seus interesses de capital próprio, e a entidade privada é a **adquirida legal** porque os seus interesses de capital próprio foram adquiridos. Contudo, a aplicação da orientação proporcionada nos parágrafos B13–B18 resulta na identificação:

a) da entidade pública como a **adquirida** para finalidades contabilísticas (a adquirida contabilística); e

b) da entidade privada como a **adquirente** para finalidades contabilísticas (a adquirente contabilística).

▼M12

A adquirida contabilística tem de cumprir a definição de actividade empresarial para que a transacção seja contabilizada como aquisição inversa, e deve aplicar-se todos os princípios de reconhecimento e mensuração nesta IFRS, incluindo o requisito de reconhecer goodwill.

Mensurar a retribuição transferida

B20 Numa aquisição inversa, a adquirente contabilística normalmente não emite qualquer retribuição para a adquirida. Em vez disso, a adquirida contabilística normalmente emite as suas acções de capital próprio para os proprietários da adquirente contabilística. Em conformidade, o justo valor à data de aquisição da retribuição transferida pela adquirente contabilística pelo seu interesse na adquirida contabilística baseia-se no número de interesses de capital próprio que a subsidiária legal teria tido de emitir para dar aos proprietários da empresa-mãe legal a mesma percentagem de interesse de capital próprio na entidade concentrada que resulta da aquisição inversa. O justo valor do número de interesses de capital próprio calculado dessa forma pode ser usado como o justo valor da retribuição transferida em troca da adquirida.

Preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas

B21 As demonstrações financeiras consolidadas preparadas na sequência de uma aquisição inversa são emitidas sob o nome da empresa-mãe legal (adquirida contabilística), mas descritas nas notas como continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal (adquirente contabilística), com um ajustamento, que consiste em ajustar retroactivamente o capital legal da adquirente contabilística de modo a reflectir o capital legal da adquirida contabilística. Esse ajustamento é exigido para reflectir o capital da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística). A informação comparativa apresentadas nessas demonstrações financeiras consolidadas também é retroactivamente ajustada de modo a reflectir o capital legal da empresa-mãe legal (adquirida contabilística).

B22 Dado que as demonstrações financeiras consolidadas representam a combinação das demonstrações financeiras da subsidiária legal excepto a sua estrutura de capital, as demonstrações financeiras consolidadas reflectem:

a) os activos e passivos da subsidiária legal (a adquirente contabilística) reconhecidos e mensurados pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração.

b) os activos e passivos da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística) reconhecidos e mensurados em conformidade com esta IFRS.

c) os resultados retidos e outros saldos de capital próprio da subsidiária legal (adquirente contabilística) **antes** da concentração de actividades empresariais.

d) a quantia reconhecida como interesses de capital próprio emitidos nas demonstrações financeiras consolidadas determinada ao adicionar o interesse de capital próprio emitido da subsidiária legal (a adquirente contabilística) em circulação imediatamente antes da concentração de actividades empresariais ao justo valor da empresa-mãe legal (adquirida contabilística) determinado em conformidade com esta IFRS. Contudo, a estrutura de capital próprio (i.e., o número e o tipo de interesses de capital próprio emitidos) reflecte a estrutura de capital próprio da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística), incluindo os interesses de capital próprio

▼M12

emitidos pela empresa-mãe legal para efectuar a concentração. Em conformidade, a estrutura de capital próprio da subsidiária legal (a adquirente contabilística) é reexpressa usando o rácio de troca estabelecido no acordo de aquisição para reflectir o número de acções da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística) emitidas na aquisição inversa.

e) a parte proporcional do interesse que não controla das quantias escrituradas pré-concentração da subsidiária legal (adquirente contabilística) de resultados retidos e outros interesses de capital próprio conforme descrito nos parágrafos B23 e B24.

Interesse que não controla

B23 Numa aquisição inversa, alguns dos proprietários da adquirida legal (a adquirente contabilística) poderão não trocar os seus interesses de capital próprio por interesses de capital próprio da empresa-mãe legal (a adquirida contabilística). Esses proprietários são tratados como um interesse que não controla nas demonstrações financeiras consolidadas após a aquisição inversa. Isto deve-se ao facto de os proprietários da adquirida legal que não trocam os seus interesses de capital próprio por interesses de capital próprio da adquirente legal terem um interesse apenas nos resultados e activos líquidos da adquirida legal, e não nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada. Inversamente, mesmo que a adquirente legal seja a adquirida para finalidades contabilísticas, os proprietários da adquirente legal têm um interesse nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada.

B24 Os activos e passivos da adquirida legal devem ser mensurados e reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração (ver parágrafo B22(a)). Portanto, numa aquisição inversa, o interesse que não controla reflecte o interesse proporcional dos accionistas que não controlam nas quantias escrituradas pré-concentração dos activos líquidos da adquirida legal mesmo que os interesses que não controlam noutras aquisições sejam mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição.

Resultados por acção

B25 Tal como indicado no parágrafo B22(d), a estrutura de capital próprio que aparece nas demonstrações financeiras consolidadas na sequência de uma aquisição inversa reflecte a estrutura de capital próprio da adquirente legal (a adquirida contabilística), incluindo os interesses de capital próprio emitidos pela adquirente legal para efectuar a concentração de actividades empresariais.

B26 Ao calcular o número médio ponderado de acções ordinárias em circulação (o denominador do cálculo dos resultados por acção) durante o período em que a aquisição inversa ocorre:

a) o número de acções ordinárias em circulação desde o início desse período até à data de aquisição deve ser calculado com base no número médio ponderado de acções ordinárias da adquirida legal (adquirente contabilística) em circulação durante o período multiplicado pelo rácio de troca estabelecido no acordo de fusão; e

b) o número de acções ordinárias em circulação desde a data de aquisição até ao final desse período será o número real de acções ordinárias da adquirente legal (a adquirida contabilística) em circulação durante esse período.

▼M12

B27 Os resultados por acção básicos de cada período comparativo antes da data de aquisição apresentados nas demonstrações financeiras consolidadas na sequência de uma aquisição inversa devem ser calculados dividindo:

a) os lucros ou prejuízos da adquirida legal atribuíveis a accionistas ordinários em cada um desses períodos pelo

b) número médio ponderado histórico de acções ordinárias em circulação da adquirida legal multiplicado pelo rácio de troca estabelecido no acordo de aquisição.

RECONHECER ACTIVOS ADQUIRIDOS E PASSIVOS ASSUMIDOS ESPECÍFICOS (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 10–13)

Locações operacionais

B28 A adquirente não deve reconhecer quaisquer activos ou passivos relacionados com uma locação operacional em que a adquirida é o locatário, excepto conforme exigido pelos parágrafos B29 e B30.

B29 A adquirente deve determinar se os termos de cada locação operacional em que a adquirida é o locatário são favoráveis ou desfavoráveis. A adquirente deve reconhecer um activo intangível se os termos de uma locação operacional forem favoráveis relativamente aos termos de mercado e um passivo se os termos forem desfavoráveis relativamente aos termos de mercado. O parágrafo B42 proporciona orientação sobre a mensuração do justo valor à data de aquisição dos activos sujeitos a locações operacionais em que a adquirida é o locador.

B30 Um activo intangível identificável pode estar associado a uma locação operacional, o que pode ser evidenciado pela vontade dos participantes de mercado de pagar um preço pela locação mesmo que seja nos termos de mercado. Por exemplo, uma locação de portas num aeroporto ou de espaço de retalho numa zona de compras privilegiada poderá proporcionar a entrada num mercado ou outros benefícios económicos futuros que se qualificam como activos intangíveis identificáveis, por exemplo, uma relação com um cliente. Nessa situação, a adquirente deve reconhecer o(s) activo(s) intangível(eis) identificável (eis) associado(s) em conformidade com o parágrafo B31.

Activos intangíveis

B31 A adquirente deve reconhecer, separadamente do goodwill, os activos intangíveis identificáveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Um activo intangível é identificável se cumprir ou o critério da separabilidade ou o critério contratual-legal.

B32 Um activo intangível que cumpra o critério contratual-legal é identificável mesmo que o activo não seja transferível ou separável da adquirida ou de outros direitos e obrigações. Por exemplo:

a) uma adquirida faz a locação de umas instalações de produção nos termos de uma locação operacional que tem termos favoráveis relativamente aos termos de mercado. Os termos da locação proíbem explicitamente a transferência da locação (através de venda ou sublocação). A quantia pela qual os termos da locação são favoráveis em comparação com os termos de transacções de mercado correntes para os mesmos itens ou itens semelhantes é um activo intangível que cumpre o critério contratual-legal para o reconhecimento separadamente do goodwill, mesmo que a adquirente não possa vender ou de outro modo transferir o contrato de locação.

▼M12

b) uma adquirida é proprietária e opera uma central de energia nuclear. A licença para operar a central de energia é um activo intangível que cumpre o critério contratual-legal para o reconhecimento separadamente do goodwill, mesmo que a adquirente não o possa vender nem transferir separadamente da central de energia adquirida. Uma adquirente poderá reconhecer o justo valor da licença de funcionamento e o justo valor da central de energia como um único activo para finalidades de relato financeiro se as vidas úteis desses activos forem semelhantes.

c) uma adquirida é proprietária de uma patente de tecnologia. Licenciou essa patente a outros para o seu uso exclusivo fora do mercado doméstico, recebendo em troca uma percentagem especificada de rédito estrangeiro futuro. Tanto a patente de tecnologia como o respectivo contrato de licença cumprem o critério contratual-legal para o reconhecimento separadamente do goodwill, mesmo que a venda ou a troca da patente e respectivo contrato de licença separadamente um do outro não fosse praticável.

B33 O critério de separabilidade significa que um activo intangível adquirido é capaz de ser separado ou dividido da adquirida e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo identificável ou passivo relacionados. Um activo intangível que a adquirente teria capacidade para vender, licenciar ou de outro modo trocar por outra coisa de valor cumpre o critério da separabilidade mesmo se a adquirente não o pretender vender, licenciar ou de outro modo trocar. Um activo intangível adquirido cumpre o critério da separabilidade se houver provas de transacções de troca para esse tipo de activo ou para um activo de tipo semelhante, mesmo que essas transacções não sejam frequentes e independentemente de a adquirente estar ou não envolvida nessas transacções. Por exemplo, as listas de clientes e de assinantes são frequentemente licenciadas, pelo que cumprem o critério da separabilidade. Mesmo que uma adquirida acredite que as suas listas de clientes têm características diferentes de outras listas de clientes, o facto de que as listas de clientes são frequentemente licenciadas quer geralmente dizer que a lista de clientes adquirida cumpre o critério da separabilidade. Contudo, uma lista de clientes adquirida numa concentração de actividades empresariais não cumpriria o critério da separabilidade se os termos de confidencialidade ou outros acordos proibirem uma entidade de vender, locar ou de outro modo trocar informações sobre os seus clientes.

B34 Um activo intangível que não seja individualmente separável da adquirida ou da entidade concentrada cumpre o critério da separabilidade se for separável em combinação com um contrato, activo identificável ou passivo relacionados. Por exemplo:

a) os participantes de mercado trocam passivos de depósito e respectivos activos intangíveis de relação com o depositante em transacções de troca observáveis. Portanto, a adquirente deve reconhecer o activo intangível de relação com o depositante separadamente do goodwill.

b) uma adquirida é proprietária de uma marca comercial registada e de conhecimentos técnicos documentados mas sem patente usados para fabricar o produto de marca comercial. Para transferir a propriedade de uma marca comercial, o proprietário também está obrigado a transferir tudo o mais que seja necessário para o novo proprietário poder produzir um produto ou serviço indistinguível daquele produzido pelo ex-proprietário. Dado que os conhecimentos técnicos sem patente têm de ser separados da adquirida ou da entidade concentrada e vendidos se a correspondente marca comercial for vendida, cumpre o critério da separabilidade.

▼**M12**

Direitos readquiridos

B35 Como parte de uma concentração de actividades empresariais, uma adquirente poderá readquirir um direito que tenha previamente concedido à adquirida de usar um ou mais dos activos reconhecidos ou não reconhecidos da adquirente. Exemplos desses direitos incluem o direito de usar o nome comercial da adquirente nos termos de um contrato de franquia ou o direito de usar a tecnologia da adquirente nos termos de um contrato de licença de tecnologia. Um direito readquirido é um activo intangível identificável que a adquirente reconhece separadamente do goodwill. O parágrafo 29 proporciona orientação sobre a mensuração de um direito readquirido e o parágrafo 55 proporciona orientação sobre a subsequente contabilização de um direito readquirido.

B36 Se os termos do contrato que dá origem a um direito readquirido forem favoráveis ou desfavoráveis relativamente aos termos de transacções de mercado correntes pelos mesmos itens ou itens semelhantes, a adquirente deve reconhecer um ganho ou perda de liquidação. O parágrafo B52 proporciona orientação sobre a mensuração desse ganho ou perda de liquidação.

Força de trabalho reunida e outros itens que não são identificáveis

B37 A adquirente incorpora no goodwill o valor de um activo intangível adquirido que não é identificável à data de aquisição. Por exemplo, uma adquirente poderá atribuir valor à existência de uma força de trabalho reunida, que corresponde a um conjunto existente de empregados que permite à adquirente continuar a operar uma actividade empresarial adquirida a partir da data de aquisição. Uma força de trabalho reunida não representa o capital intelectual da força de trabalho qualificada—os conhecimentos e a experiência (muitas vezes especializados) que os empregados de uma adquirida trazem para os seus empregos. Dado que a força de trabalho reunida não é um activo identificável para ser reconhecido separadamente do goodwill, qualquer valor que lhe seja atribuído é incorporado no goodwill.

B38 A adquirente também incorpora no goodwill qualquer valor atribuído a itens que não se qualificam como activos à data de aquisição. Por exemplo, a adquirente poderá atribuir valor a potenciais contratos que a adquirida esteja a negociar com potenciais novos clientes à data de aquisição. Dado que esses potenciais contratos não são eles próprios activos à data de aquisição, a adquirente não os reconhece separadamente do goodwill. A adquirente não deve reclassificar subsequentemente o valor desses contratos a partir do goodwill para acontecimentos que ocorram após a data de aquisição. Porém, a adquirente deve avaliar os factos e as circunstâncias envolvidos nos acontecimentos que ocorram pouco depois da aquisição para determinar se um activo intangível separadamente reconhecível existia à data de aquisição.

B39 Após o reconhecimento inicial, uma adquirente contabiliza activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais em conformidade com as disposições da IAS 38 *Activos Intangíveis*. Contudo, conforme descrito no parágrafo 3 da IAS 38, a contabilização de alguns activos intangíveis adquiridos após o reconhecimento inicial está prescrita por outras IFRS.

▼M12

B40 Os critérios da identificabilidade determinam se um activo intangível é reconhecido separadamente do goodwill. Todavia, os critérios nem proporcionam orientação para mensurar o justo valor de um activo intangível nem restringem os pressupostos usados na estimativa do justo valor de um activo intangível. Por exemplo, a adquirente levaria em conta os pressupostos que os participantes de mercado considerariam, tais como expectativas de futuras renovações de contratos, na mensuração do justo valor. Não é necessário que as próprias renovações cumpram os critérios de identificabilidade. (Porém, consulte o parágrafo 29, que estabelece uma excepção ao princípio da mensuração do justo valor para direitos readquiridos reconhecidos numa concentração de actividades empresariais.) Os parágrafos 36 e 37 da IAS 38 proporcionam orientação para determinar se os activos intangíveis devem ser combinados numa única unidade de conta com outros activos intangíveis ou tangíveis.

MENSURAR O JUSTO VALOR DE ACTIVOS IDENTIFICÁVEIS ESPECÍFICOS E DE UM INTERESSE QUE NÃO CONTROLA NUMA ADQUIRIDA (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 18 E 19)

Activos com fluxos de caixa incertos (deduções de valorização)

B41 A adquirente não deve reconhecer uma dedução de valorização separada à data de aquisição para activos adquiridos numa concentração de actividades empresariais que sejam mensurados pelos seus justos valores à data de aquisição porque os efeitos da incerteza quanto aos fluxos de caixa futuros estão incluídos na mensuração do justo valor. Por exemplo, dado que esta IFRS exige que a adquirente mensure contas a receber adquiridas, incluindo empréstimos, pelos seus justos valores à data de aquisição, a adquirente não reconhece uma dedução de valorização separada para os fluxos de caixa contratuais que sejam considerados incobráveis nessa data.

Activos sujeitos a locações operacionais em que a adquirida é o locador

B42 Ao mensurar o justo valor à data de aquisição de um activo como um edifício ou uma patente que esteja sujeito a uma locação operacional em que a adquirida é o locador, a adquirente deve tomar em consideração os termos da locação. Por outras palavras, a adquirente não reconhece um activo ou passivo separado se os termos de uma locação operacional forem favoráveis ou desfavoráveis quando comparados com os termos de mercado conforme exigido pelo parágrafo B29 para locações em que a adquirida seja o locatário.

Activos que a adquirente pretende não usar ou usar de uma forma diferente da forma como os outros participantes de mercado os usariam

B43 Por razões de concorrência ou outras, a adquirente poderá pretender não usar um activo adquirido, por exemplo, um activo intangível de pesquisa e desenvolvimento, ou poderá pretender usar o activo de uma forma diferente da forma como os outros participantes de mercado o usariam. Não obstante, a adquirente deve mensurar o activo pelo justo valor determinado em conformidade com o seu uso por parte de outros participantes de mercado.

▼M12

Interesse que não controla numa adquirida

B44 Esta IFRS permite à adquirente mensurar um interesse que não controla na adquirida pelo seu justo valor à data de aquisição. Por vezes, uma adquirente poderá mensurar o justo valor à data de aquisição de um interesse que não controla com base nos preços do mercado activo para as acções de capital próprio não detidas pela adquirente. Noutras situações, porém, não haverá um preço de mercado activo para as acções de capital próprio. Nessas situações, a adquirente mensuraria o justo valor do interesse que não controla usando outras técnicas de valorização.

B45 Os justos valores do interesse da adquirente na adquirida e do interesse que não controla numa base por acção poderão diferir. A principal diferença será provavelmente a inclusão de um prémio de controlo no justo valor por acção do interesse da adquirente na adquirida ou, pelo contrário, a inclusão de um desconto por falta de controlo (também referido como desconto minoritário) no justo valor por acção do interesse que não controla.

MENSURAR O GOODWILL OU UM GANHO RESULTANTE DE UMA COMPRA A PREÇO BAIXO

Mensurar o justo valor à data de aquisição do interesse da adquirente na adquirida usando técnicas de valorização (aplicação do parágrafo 33)

B46 Numa concentração de actividades empresariais alcançada sem a transferência de retribuição, a adquirente tem de substituir o justo valor à data de aquisição do seu interesse na adquirida pelo justo valor à data de aquisição da retribuição transferida para mensurar o goodwill ou um ganho resultante de uma compra a preço baixo (consulte os parágrafos 32-34). A adquirente deve mensurar o justo valor à data de aquisição do seu interesse na adquirida usando uma ou mais técnicas de valorização que sejam apropriadas nas circunstâncias e para as quais existam dados suficientes. Se for usada mais de uma técnica de valorização, a adquirente deve avaliar os resultados das técnicas, tomando em consideração a relevância e a fiabilidade dos *inputs* usados e a extensão dos dados disponíveis.

Considerações especiais ao aplicar o método de aquisição a concentrações de entidades mútuas (aplicação do parágrafo 33)

B47 Quando duas entidades mútuas se concentram, o justo valor dos interesses de capital próprio ou dos interesses de membros na adquirida (ou o justo valor da adquirida) pode ser mais fiavelmente mensurável do que o justo valor dos interesses de membros transferidos pela adquirente. Nessa situação, o parágrafo 33 exige que a adquirente determine a quantia de goodwill usando o justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirida em vez do justo valor à data de aquisição dos interesses de capital próprio da adquirente transferidos como retribuição. Além disso, a adquirente numa concentração de entidades mútuas deve reconhecer os activos líquidos da adquirida como adição directa ao capital ou ao capital próprio na sua demonstração da posição financeira e não como uma adição aos resultados retidos, o que é consistente com a forma como outros tipos de entidades aplicam o método de aquisição.

▼M12

B48 Embora sejam semelhantes, em muitas formas, a outras actividades empresariais, as entidades mútuas têm características distintas que decorrem sobretudo do facto de os seus membros serem clientes e proprietários ao mesmo tempo. Os membros de entidades mútuas têm, em geral, a expectativa de receber benefícios decorrentes da sua filiação, frequentemente na forma de taxas reduzidas cobradas por bens e serviços ou dividendos de patrocínio. A parte dos dividendos de patrocínio imputada a cada membro baseia-se, muitas vezes, na quantidade de negócio que o membro realizou com a entidade mútua durante o ano.

B49 Uma mensuração pelo justo valor de uma entidade mútua deve incluir os pressupostos que os participantes de mercado fariam sobre benefícios de membros futuros, bem como quaisquer outros pressupostos relevantes que os participantes de mercado fariam sobre a entidade mútua. Por exemplo, um modelo de fluxos de caixa estimados poderá ser usado para determinar o justo valor de uma entidade mútua. Os fluxos de caixa usados como *inputs* no modelo devem basear-se nos fluxos de caixa esperados da entidade mútua, que provavelmente reflectirão reduções dos benefícios de membros, tais como taxas reduzidas cobradas por bens e serviços.

DETERMINAR O QUE FAZ PARTE DA TRANSACÇÃO DE UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 51 E 52)

B50 A adquirente deve considerar os seguintes factores, os quais não são nem mutuamente exclusivos nem individualmente conclusivos, para determinar se uma transacção faz parte da troca pela adquirida ou se a transacção é separada da concentração de actividades empresariais:

a) **as razões da transacção**—Compreender as razões pelas quais as partes da concentração (a adquirente e a adquirida e respectivos proprietários, directores e gestores—e respectivos agentes) celebraram uma determinada transacção ou acordo poderá esclarecer se a transacção faz parte da retribuição transferida e dos activos adquiridos ou dos passivos assumidos. Por exemplo, se uma transacção for acordada principalmente para o benefício da adquirente ou da entidade concentrada em vez de principalmente para o benefício da adquirida ou dos seus proprietários antes da concentração, essa parte do preço de transacção pago (e quaisquer activos ou passivos relacionados) terá menos probabilidades de fazer parte da troca pela adquirida. Em conformidade, a adquirente contabilizaria essa parte separadamente da concentração de actividades empresariais.

b) **quem iniciou a transacção**—Compreender quem iniciou a transacção também poderá esclarecer se ela faz parte da troca pela adquirida. Por exemplo, uma transacção ou outro acontecimento que seja iniciado pela adquirente poderá ser celebrado com a finalidade de proporcionar benefícios económicos futuros à adquirente ou entidade concentrada com pouco ou nenhum benefício recebido pela adquirida ou os seus proprietários antes da concentração. Por outro lado, uma transacção ou acordo iniciado pela adquirida ou os seus ex-proprietários tem menos probabilidades de ser para o benefício da adquirente ou da entidade concentrada e mais probabilidades de fazer parte da transacção da concentração de actividades empresariais.

c) **a tempestividade da transacção**—A tempestividade da transacção também poderá esclarecer se ela faz parte da troca pela adquirida. Por exemplo, uma transacção entre a adquirente e a adquirida que ocorra durante as negociações dos termos de uma concentração de actividades empresariais poderá ter sido celebrada em

▼M12

contemplação da concentração de actividades empresariais para proporcionar benefícios económicos futuros à adquirente ou à entidade concentrada. Se assim for, a adquirida ou os seus proprietários antes da concentração de actividades empresariais receberão provavelmente pouco ou nenhum benefício da transacção, excepto benefícios que recebam como parte da entidade concentrada.

Liquidação efectiva de uma relação pré-existente entre a adquirente e a adquirida numa concentração de actividades empresariais [aplicação do parágrafo 52(a)]

B51 A adquirente e a adquirida poderão ter uma relação que existia antes de terem contemplado a concentração de actividades empresariais, aqui referida como uma «relação pré-existente». Uma relação pré-existente entre a adquirente e a adquirida poderá ser contratual (por exemplo, fornecedor e cliente ou licenciante e licenciado) ou não contratual (por exemplo, queixoso e réu).

B52 Se a concentração de actividades empresariais liquidar efectivamente uma relação pré-existente, a adquirente reconhece um ganho ou perda, mensurado do seguinte modo:

a) para uma relação pré-existente não contratual (como uma acção judicial), pelo justo valor.

b) para uma relação pré-existente contratual, pela valor mais baixo das alíneas (i) e (ii):

i) a quantia pela qual o contrato é favorável ou desfavorável na perspectiva da adquirente em comparação com os termos de transacções de mercado correntes para os mesmos itens ou itens semelhantes. (Um contrato desfavorável é um contrato que é desfavorável em função dos termos de mercado correntes. Não é necessariamente um contrato oneroso em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.)

ii) a quantia de quaisquer cláusulas de liquidação expressas no contrato disponível para a contraparte para quem o contrato é desfavorável.

Se a alínea (ii) for inferior à alínea (i), a diferença é incluída como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais.

A quantia de ganho ou perda reconhecida poderá depender, em parte, do facto de a adquirente ter ou não reconhecido previamente um activo ou passivo relacionado, pelo que o ganho ou perda relatado poderá diferir da quantia calculada pela aplicação dos requisitos acima.

B53 Uma relação pré-existente poderá ser um contrato que a adquirente reconhece como um direito readquirido. Se o contrato incluir termos que sejam favoráveis ou desfavoráveis quando comparados com os preços de transacções de mercado correntes para os mesmos itens ou itens semelhantes, a adquirente reconhece, separadamente da concentração de actividades empresariais, um ganho ou perda pela liquidação efectiva do contrato, mensurado em conformidade com o parágrafo B52.

Acordos para pagamentos contingentes a empregados ou accionistas vendedores [aplicação do parágrafo 52(b)]

B54 Se os acordos para pagamentos contingentes aos empregados ou accionistas vendedores são retribuição contingente na concentração de actividades empresariais ou se são transacções separadas, depende da natureza dos acordos. Compreender as razões pelas quais o acordo de aquisição inclui uma disposição para pagamentos contingentes, quem iniciou o acordo e quando é que as partes celebraram o acordo pode ser útil para avaliar a natureza do acordo.

▼**M12**

B55 Se não for claro se um acordo para pagamentos a empregados ou accionistas vendedores faz parte da troca pela adquirida ou se é uma transacção separada da concentração de actividades empresariais, a adquirente deve considerar os seguintes indicadores:

a) *Emprego contínuo*—Os termos do emprego contínuo por parte dos accionistas vendedores que se tornam empregados chave poderão ser um indicador da substância de um acordo de retribuição contingente. Os termos relevantes do emprego contínuo poderão ser incluídos num acordo de emprego, num acordo de aquisição ou noutro documento. Um acordo de retribuição contingente em que os pagamentos são automaticamente recusados se o emprego terminar é remuneração por serviços pós-concentração. Os acordos em que os pagamentos contingentes não são afectados pela cessação do emprego poderão indicar que os pagamentos contingentes são retribuição adicional em vez de remuneração.

b) *Duração do emprego contínuo*—Se o período de emprego obrigatório coincidir com ou for superior ao período de pagamentos contingentes, esse facto poderá indicar que os pagamentos contingentes são, em substância, remuneração.

c) *Nível de remuneração*—Situações em que a remuneração dos empregados que não sejam os pagamentos contingentes está a um nível razoável em comparação com o de outros empregados chave na entidade concentrada poderão indicar que os pagamentos contingentes são retribuição adicional em vez de remuneração.

d) *Pagamentos incrementais aos empregados*—Se os accionistas vendedores que não se tornam empregados receberem pagamentos contingentes mais baixos numa base por acção do que os de accionistas vendedores que se tornam empregados da entidade concentrada, esse facto poderá indicar que a quantia incremental dos pagamentos contingentes aos accionistas vendedores que se tornam empregados é remuneração.

e) *Número de acções detidas*—O número relativo de acções da propriedade dos accionistas vendedores que permanecem empregados chave poderá ser um indicador da substância do acordo de retribuição contingente. Por exemplo, se os accionistas vendedores que detinham a propriedade de substancialmente todas as acções na adquirida continuarem como empregados chave, esse facto poderá indicar que o acordo é, em substância, um acordo de participação nos lucros destinado a proporcionar remuneração por serviços pós-concentração. Como alternativa, se os accionistas vendedores que continuarem como empregados chave apenas detinham a propriedade de um pequeno número de acções da adquirida e todos os accionistas vendedores receberem a mesma quantia de retribuição contingente numa base por acção, esse facto poderá indicar que os pagamentos contingentes são retribuição adicional. Os interesses de propriedade pré-aquisição detidos pelas partes relacionadas com os accionistas vendedores que continuam como empregados chave, tais como membros da família, também devem ser considerados.

f) *Ligação à valorização*—Se a retribuição inicial transferida à data de aquisição se baseia no limite inferior de um intervalo estabelecido na valorização da adquirida e a fórmula contingente se relaciona com essa abordagem de valorização, esse facto poderá sugerir que os pagamentos contingentes são retribuição adicional. Como alternativa, se a fórmula dos pagamentos contingentes for consistente com acordos de participação nos lucros anteriores, esse facto poderá sugerir que a substância do acordo é a de proporcionar remuneração.

▼M12

g) *Fórmula para determinar retribuição*—A fórmula usada para determinar o pagamento contingente poderá ser útil na avaliação da substância do acordo. Por exemplo, se um pagamento contingente for determinado na base de múltiplos resultados, isso poderá sugerir que a obrigação é retribuição contingente na concentração de actividades empresariais e que a fórmula se destina a estabelecer ou a verificar o justo valor da adquirida. Por contraste, um pagamento contingente que seja uma percentagem especificada dos resultados poderá sugerir que a obrigação para com empregados é um acordo de participação nos lucros para remunerar os empregados por serviços prestados.

h) *Outros acordos e questões*—Os termos de outros acordos com accionistas vendedores (tais como acordos de não concorrência, contratos executórios, contratos de consultoria e acordos de locação de propriedade) e o tratamento em termos de imposto sobre o rendimento de pagamentos contingentes poderão indicar que os pagamentos contingentes são atribuíveis a outra coisa que não a retribuição pela adquirida. Por exemplo, em ligação com a aquisição, a adquirente poderá celebrar um acordo de locação de propriedade com um accionista vendedor significativo. Se os pagamentos de locação especificados no contrato de locação estiverem significativamente abaixo do mercado, alguns ou todos os pagamentos contingentes ao locador (o accionista vendedor) exigidos por um outro acordo separado para pagamentos contingentes poderão ser, em substância, pagamentos pelo uso da propriedade locada que a adquirente deve reconhecer separadamente nas suas demonstrações financeiras pós-concentração. Por contraste, se o contrato de locação especificar pagamentos de locação que sejam consistentes com os termos de mercado para a propriedade locada, o acordo para pagamentos contingentes ao accionista vendedor poderá ser retribuição contingente na concentração de actividades empresariais.

Prémios de pagamento com base em acções da adquirente trocados por prémios detidos pelos empregados da adquirida [aplicação do parágrafo 52(b)]

B56 Uma adquirente poderá trocar os seus prémios de pagamento com base em acções (prémios de substituição) por prémios detidos por empregados da adquirida. As trocas de opções sobre acções ou de outros prémios de pagamento com base em acções em conjunto com uma concentração de actividades empresariais são contabilizadas como modificações de prémios de pagamento com base em acções em conformidade com a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*. Se a adquirente for obrigada a substituir os prémios da adquirida, toda ou uma parte da mensuração baseada no mercado dos prémios de substituição da adquirente deve ser incluída na mensuração da retribuição transferida na concentração de actividades empresariais. A adquirente é obrigada a substituir os prémios da adquirida se a adquirida ou os seus empregados tiverem capacidade para impor a substituição. Por exemplo, para a finalidade de aplicar este requisito, a adquirente é obrigada a substituir os prémios da adquirida se a substituição for exigida pelo seguinte:

a) os termos do acordo de aquisição;

b) os termos dos prémios da adquirida; ou

c) as leis ou regulamentos aplicáveis.

Nalgumas situações, os prémios da adquirida poderão expirar como consequência de uma concentração de actividades empresariais. Se a adquirente substituir esses prémios mesmo que não esteja obrigada a fazê-lo, toda a mensuração baseada no mercado dos prémios de substituição deve ser reconhecida como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-concentração. Por outras palavras, nenhuma parte da mensuração baseada no mercado desses prémios deve ser incluída na mensuração da retribuição transferida na concentração de actividades empresariais.

▼**M12**

B57 Para determinar a parte de um prémio de substituição que faz parte da retribuição transferida pela adquirida e a parte que é remuneração por serviço pós-concentração, a adquirente deve mensurar tanto os prémios de substituição concedidos pela adquirente como os prémios da adquirida à data de aquisição em conformidade com a IFRS 2. A parte da mensuração baseada no mercado do prémio de substituição que faz parte da retribuição transferida em troca da adquirida equivale à parte do prémio da adquirida que é atribuível a serviço pré-concentração.

B58 A parte do prémio de substituição atribuível a serviço pré-concentração é a mensuração baseada no mercado do prémio da adquirida multiplicada pelo rácio entre a parte do período de aquisição concluído e o maior entre o período de aquisição total e o período de aquisição original do prémio da adquirida. O período de aquisição é o período durante o qual todas as condições de aquisição especificadas devem ser satisfeitas. As condições de aquisição são definidas na IFRS 2.

B59 A parte de um prémio de substituição não adquirido atribuível a serviço pós-concentração, e portanto reconhecida como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-concentração, equivale à totalidade da mensuração baseada no mercado do prémio de substituição menos a quantia atribuída a serviço pré-concentração. Portanto, a adquirente atribui qualquer excesso da mensuração baseada no mercado do prémio de substituição em relação à mensuração baseada no mercado do prémio da adquirida a serviço pós-concentração e reconhece esse excesso como custo de remuneração nas demonstrações financeiras pós-concentração. A adquirente deve atribuir uma parte de um prémio de substituição a serviço pós-concentração se ela precisar de serviço pós-concentração, independentemente de os empregados terem ou não prestado todo o serviço necessário para que os seus prémios da adquirida fossem adquiridos antes da data de aquisição.

B60 A parte de um prémio de substituição não adquirido atribuível a serviço pré-concentração, bem como a parte atribuível a serviço pós-concentração, devem reflectir a melhor estimativa disponível do número de prémios de substituição que se espera que sejam adquiridos. Por exemplo, se a mensuração baseada no mercado da parte de um prémio de substituição atribuída a serviço pré-concentração for 100 UM e a adquirente esperar que apenas 95 % do prémio vai ser adquirido, a quantia incluída na retribuição transferida na concentração de actividades empresariais corresponde a 95 UM. As alterações no número estimado de prémios de substituição que se espera que sejam adquiridos são reflectidas no custo de remuneração para os períodos em que ocorram as alterações ou os confiscos e não como ajustamentos na retribuição transferida na concentração de actividades empresariais. De modo semelhante, os efeitos de outros acontecimentos, tais como modificações ou o desfecho final de prémios com condições de desempenho, que ocorram após a data de aquisição são contabilizados em conformidade com a IFRS 2 na determinação do custo de remuneração para o período em que ocorre um acontecimento.

B61 Aplicam-se os mesmos requisitos para determinar as partes de um prémio de substituição atribuíveis a serviço pré-concentração e pós--concentração, independentemente de um prémio de substituição ser classificado como um passivo ou como um instrumento de capital próprio em conformidade com as disposições da IFRS 2. Todas as alterações na mensuração baseada no mercado de prémios classificados como passivos após a data de aquisição e nos respectivos efeitos sobre o imposto sobre o rendimento são reconhecidas nas demonstrações financeiras pós-concentração da adquirente no(s) período(s) em que ocorrem as alterações.

▼**M12**

B62 Os efeitos sobre o imposto sobre o rendimento dos prémios de substituição de pagamentos com base em acções devem ser reconhecidos em conformidade com as disposições da IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

OUTRAS IFRS QUE PROPORCIONAM ORIENTAÇÃO SOBRE MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO SUBSEQUENTES (APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 54)

B63 Exemplos de outras IFRS que proporcionam orientação sobre a mensuração e contabilização subsequentes de activos adquiridos e de passivos assumidos ou incorridos numa concentração de actividades empresariais incluem:

a) A IAS 38 prescreve a contabilização de activos intangíveis identificáveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. A adquirente mensura o goodwill pela quantia reconhecida à data de aquisição menos quaisquer perdas por imparidade acumuladas. A IAS 36 *Imparidade de Activos* prescreve a contabilização de perdas por imparidade.

b) A IFRS 4 *Contratos de Seguro* proporciona orientação sobre a contabilização subsequente de um contrato de seguro adquirido numa concentração de actividades empresariais.

c) A IAS 12 prescreve a contabilização subsequente de activos por impostos diferidos (incluindo activos por impostos diferidos não reconhecidos) e passivos adquiridos numa concentração de actividades empresariais.

d) A IFRS 2 proporciona orientação sobre a mensuração e contabilização subsequentes da parte dos prémios de substituição de pagamento com base em acções emitidos por uma adquirente que seja atribuível aos futuros serviços dos empregados.

e) A IAS 27 (conforme emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) proporciona orientação sobre a contabilização de alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária depois de obtido o controlo.

DIVULGAÇÕES (APLICAÇÃO DOS PARÁGRAFOS 59 E 61)

B64 Para cumprir o objectivo do parágrafo 59, a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de actividades empresariais que ocorra durante o período de relato:

a) o nome e uma descrição da adquirida.

b) a data da aquisição.

c) a percentagem de interesses de capital próprio com direito a voto adquiridos.

d) as principais razões para a concentração de actividades empresariais e uma descrição de como a adquirente obteve o controlo da adquirida.

e) uma descrição qualitativa dos factores que compõem o goodwill reconhecido, tais como sinergias esperadas decorrentes da concentração de unidades operacionais da adquirida e da adquirente, activos intangíveis que não se qualificam para reconhecimento separado ou outros factores.

f) o justo valor à data de aquisição da retribuição total transferida e o justo valor à data de aquisição de cada principal classe de retribuição, por exemplo:

i) dinheiro;

ii) outros activos tangíveis ou intangíveis, incluindo uma actividade empresarial ou subsidiária da adquirente;

▼M12

iii) passivos incorridos, por exemplo, um passivo por retribuição contingente; e

iv) interesses de capital próprio da adquirente, incluindo o número de instrumentos ou interesses emitidos ou passíveis de emissão e o método de determinar o justo valor desses instrumentos ou interesses.

g) para os acordos de retribuição contingente e activos de indemnização:

i) a quantia reconhecida à data de aquisição;

ii) uma descrição do acordo e a base para determinar a quantia do pagamento; e

iii) uma estimativa do intervalo de desfechos (não descontado) ou, se não for possível estimar um intervalo, esse facto e as razões pelas quais não é possível estimar um intervalo. Se a quantia máxima do pagamento for ilimitada, a adquirente deve divulgar esse facto.

h) para contas a receber adquiridas:

i) o justo valor das contas a receber;

ii) as quantias contratuais brutas a receber; e

iii) a melhor estimativa à data de aquisição dos fluxos de caixa contratuais que não se espera que sejam cobrados.

As divulgações devem ser fornecidas por principal classe de contas a receber, tais como empréstimos, locações financeiras directas e qualquer outra classe de contas a receber.

i) as quantias reconhecidas à data de aquisição para cada principal classe de activos adquiridos e de passivos assumidos.

j) para cada passivo contingente reconhecido em conformidade com o parágrafo 23, as informações exigidas no parágrafo 85 da IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Se um passivo contingente não for reconhecido porque o seu justo valor não pode ser fiavelmente mensurado, a adquirente deve divulgar:

i) as informações exigidas pelo parágrafo 86 da IAS 37; e

ii) as razões pelas quais o passivo não pode ser fiavelmente mensurado.

k) a quantia total do goodwill que se espera que seja dedutível para finalidades fiscais.

l) para transacções que sejam reconhecidas separadamente da aquisição de activos e da assunção de passivos na concentração de actividades empresariais em conformidade com o parágrafo 51:

i) uma descrição de cada transacção;

ii) a forma como a adquirente contabilizou cada transacção;

iii) as quantias reconhecidas para cada transacção e a linha de item nas demonstrações financeiras em que cada quantia é reconhecida; e

iv) se a transacção for a liquidação efectiva de uma relação pré-existente, o método usado para determinar a quantia da liquidação.

▼**M12**

m) a divulgação de transacções separadamente reconhecidas exigida pela alínea (l) deve incluir a quantia dos custos relacionados com a aquisição e, separadamente, a quantia desses custos reconhecida como gasto e a(s) linha(s) de item na demonstração do rendimento integral em que esses gastos são reconhecidos. A quantia de quaisquer custos de emissão não reconhecidos como um gasto e a forma como foram reconhecidos também deve ser divulgado.

n) numa compra a preço baixo (ver parágrafos 34–36):

i) a quantia de qualquer ganho reconhecida de acordo com o parágrafo 34 e a linha de item na demonstração do rendimento integral na qual o ganho é reconhecido; e

ii) uma descrição das razões pelas quais a transacção resultou num ganho.

o) para cada concentração de actividades empresariais na qual a adquirente detém menos de 100 % dos interesses de capital próprio na adquirida à data de aquisição:

i) a quantia do interesse que não controla na adquirida reconhecida à data de aquisição e a base de mensuração para essa quantia; e

ii) para cada interesse que não controla numa adquirida mensurado pelo justo valor, as técnicas de valorização e os principais *inputs* de modelo usados para determinar esse valor.

p) numa concentração de actividades empresariais alcançada por fases:

i) o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio na adquirida detido pela adquirente imediatamente antes da data de aquisição; e

ii) a quantia de qualquer ganho ou perda reconhecido como resultado da remensuração do justo valor do interesse de capital próprio na adquirida detido pela adquirente antes da concentração de actividades empresariais (ver parágrafo 42) e a linha de item na demonstração do rendimento integral na qual esse ganho ou perda é reconhecido.

q) as seguintes informações:

i) as quantias do rédito e dos lucros ou prejuízos da adquirida desde a data de aquisição incluídas na demonstração do rendimento integral consolidada do período de relato; e

ii) o rédito e os lucros ou prejuízos da entidade concentrada do período de relato corrente como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais ocorridas durante o ano tivesse sido o início do período de relato anual.

Se a divulgação de qualquer informação exigida por esta alínea for impraticável, a adquirente deve divulgar esse facto e explicar a razão pela qual a divulgação é impraticável. Esta IFRS usa o termo «impraticável» com o mesmo significado que na IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

B65 Para concentrações de actividades empresariais individualmente imateriais que ocorram durante o período de relato e que sejam materiais colectivamente, a adquirente deve divulgar em conjunto as informações exigidas pelo parágrafo B64(e)–(q).

▼**M12**

B66 Se a data de aquisição de uma concentração de actividades empresariais for após o fim do período de relato mas antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, a adquirente deve divulgar as informações exigidas pelo parágrafo B64, a menos que a contabilização inicial da concentração de actividades empresariais não esteja concluída na altura em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. Nessa situação, a adquirente deve descrever as divulgações que não foi possível fazer e as respectivas razões.

B67 Para cumprir o objectivo do parágrafo 61, a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de actividades empresariais material ou no conjunto para concentrações de actividades empresariais individualmente imateriais que sejam materiais colectivamente:

a) se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais não estiver concluída (ver parágrafo 45) para determinados activos, passivos, interesses que não controlam ou itens de retribuição, sendo que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras da concentração de actividades empresariais estão determinadas apenas provisoriamente:

   i) as razões pelas quais a contabilização inicial da concentração de actividades empresariais não está concluída;

   ii) os activos, passivos, interesses de capital próprio ou itens de retribuição relativamente aos quais a contabilização inicial não está concluída; e

   iii) a natureza e a quantia de quaisquer ajustamentos durante o período de mensuração reconhecidos durante o período de relato em conformidade com o parágrafo 49.

b) para cada período de relato após a data de aquisição até a entidade cobrar, vender ou de outro modo perder o direito a um activo de retribuição contingente, ou até a entidade liquidar um passivo de retribuição contingente ou o passivo for cancelado ou expirar:

   i) quaisquer alterações nas quantias reconhecidas, incluindo quaisquer diferenças decorrentes da liquidação;

   ii) quaisquer alterações no intervalo de desfechos (não descontado) e as razões para essas alterações; e

   iii) as técnicas de valorização e os principais *inputs* de modelo usados para mensurar a retribuição contingente.

c) para passivos contingentes reconhecidos numa concentração de actividades empresariais, a adquirente deve divulgar as informações exigidas nos parágrafos 84 e 85 da IAS 37 para cada classe de provisão.

d) uma reconciliação da quantia escriturada do goodwill no início e no fim do período de relato mostrando separadamente:

   i) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no início do período de relato;

   ii) o goodwill adicional reconhecido durante o período de relato, com a excepção do goodwill incluído num grupo para alienação que, no momento da aquisição, satisfaz os critérios para ser classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*;

   iii) os ajustamentos resultantes do reconhecimento posterior de activos por impostos diferidos durante o período de relato de acordo com o parágrafo 67;

▼**M12**

iv) o goodwill incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e o goodwill desreconhecido durante o período de relato sem ter sido anteriormente incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda;

v) as perdas por imparidade reconhecidas durante o período de relato de acordo com a IAS 36; (Além deste requisito, a IAS 36 exige a divulgação de informações sobre a quantia recuperável e a imparidade do goodwill.)

vi) as diferenças cambiais líquidas que surjam durante o período de relato de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*;

vii) quaisquer outras alterações na quantia escriturada durante o período de relato;

viii) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no final do período de relato.

e) a quantia e uma explicação sobre qualquer ganho ou perda reconhecido no período de relato corrente que:

i) se relacione com os activos identificáveis adquiridos ou os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período corrente ou num período de relato anterior; e

ii) seja de tal dimensão, natureza ou incidência que a divulgação se torne relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras da entidade concentrada.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS PARA CONCENTRAÇÕES DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS QUE ENVOLVAM APENAS ENTIDADES MÚTUAS OU APENAS POR CONTRATO (APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO 66)

B68 O parágrafo 64 dispõe que esta IFRS se aplica prospectivamente a concentrações de actividades empresariais cujas datas de aquisição sejam em ou após o início do primeiro período de relato anual com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Contudo, uma entidade só deve aplicar esta IFRS no início de um período de relato anual que tenha início em ou após 30 de Junho de 2007. Se uma entidade aplicar esta IFRS antes da sua data de eficácia, a entidade deve divulgar esse facto e aplicar a IAS 27 (conforme emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) ao mesmo tempo.

B69 O requisito de aplicar esta IFRS prospectivamente tem o seguinte efeito para uma concentração de actividades empresariais que envolva apenas entidades mútuas ou apenas por contrato se a data de aquisição dessa concentração de actividades empresariais for anterior à aplicação desta IFRS:

a) *Classificação*—Uma entidade deve continuar a classificar a concentração de actividades empresariais anterior em conformidade com as políticas contabilísticas anteriores da entidade para essas concentrações.

▼**M12**

b) *Goodwill previamente reconhecido*—No início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada, a quantia escriturada do goodwill resultante da concentração de actividades empresariais anterior deve ser a sua quantia escriturada nessa data em conformidade com políticas contabilísticas anteriores da entidade. Ao determinar essa quantia, a entidade deve eliminar a quantia escriturada de qualquer amortização acumulada desse goodwill e da correspondente redução no goodwill. Nenhum outro ajustamento deve ser feito na quantia escriturada do goodwill.

c) *Goodwill previamente reconhecido como uma dedução no capital próprio*—As políticas contabilísticas anteriores da entidade poderão ter resultado em goodwill decorrente do facto de a concentração de actividades empresariais anterior ter sido reconhecida como uma dedução no capital próprio. Nessa situação, a entidade não deve reconhecer esse goodwill como um activo no início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada. Além disso, a entidade não deve reconhecer nos lucros ou prejuízos qualquer parte desse goodwill quando alienar toda ou parte da actividade empresarial relacionada com esse goodwill ou quando uma unidade geradora de caixa relacionada com o goodwill ficar com imparidade.

d) *Contabilização subsequente do goodwill*—Desde o início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada, uma entidade deve descontinuar a amortização do goodwill decorrente da concentração de actividades empresariais anterior e deve testar o goodwill quanto a imparidade em conformidade com a IAS 36.

e) *Goodwill negativo previamente reconhecido*—Uma entidade que tenha contabilizado a concentração de actividades empresariais anterior aplicando o método de compra poderá ter reconhecido um crédito diferido por um excesso do seu interesse no justo valor líquido dos activos identificáveis e passivos da adquirida em relação ao custo desse interesse (por vezes denominado goodwill negativo). Se assim for, a entidade deve desreconhecer a quantia escriturada desse crédito diferido no início do primeiro período anual em que esta IFRS for aplicada com um correspondente ajustamento no saldo de abertura dos resultados retidos nessa data.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 4

Contratos de Seguro

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro para *contratos de seguro* por parte de uma entidade que emita esses contratos (descrita nesta IFRS como *seguradora*) até que o Conselho termine a segunda fase do seu projecto sobre contratos de seguro. Em particular, esta IFRS exige:

   a) melhorias limitadas na contabilização de contratos de seguro por parte de seguradoras;

   b) divulgação que identifique e explique as quantias nas demonstrações financeiras de uma seguradora resultantes de contratos de seguro e que ajude os utentes dessas demonstrações financeiras a compreender a quantia, a tempestividade e a incerteza de fluxos de caixa futuros derivados de contratos de seguro.

ÂMBITO

2. Uma entidade deve aplicar esta IFRS a:

   a) contratos de seguro (incluindo *contratos de resseguro*) que emita e a contratos de resseguro que detenha.

   b) instrumentos financeiros que emita com uma *característica de participação discricionária* (ver parágrafo 35.). A IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações* exige a divulgação relativa a instrumentos financeiros, incluindo instrumentos financeiros que contenham essas características.

3. Esta IFRS não trata de outros aspectos da contabilização por parte de seguradoras, tais como a contabilização de activos financeiros detidos por seguradoras e de passivos financeiros emitidos por seguradoras (ver a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*, a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e a IFRS 7), excepto nas disposições transitórias do parágrafo 45.*

4. Uma entidade não deve aplicar esta IFRS a:

   a) garantias de produtos emitidas directamente por um fabricante, negociante ou retalhista (ver a IAS 18 *Rédito* e a IAS 37 *Provisões*, *Passivos Contingentes e Activos Contingentes*);

   b) activos e passivos de empregadores segundo planos de benefícios de empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados* e a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*) e obrigações de benefícios de reforma relatados por planos de benefícios de reforma definidos (ver a IAS 26 *Contabilização e Relato de Planos de Benefícios de Reforma*);

   c) direitos contratuais ou obrigações contratuais que estejam dependentes do futuro uso, ou direito de uso, de um item não financeiro (por exemplo, algumas taxas de licença, *royalties*, pagamentos de locações contingentes e itens semelhantes), assim como a garantia de valor residual de um locatário embutida numa locação financeira (ver a IAS 17 *Locações*, a IAS 18 *Rédito* e a IAS 38 *Activos Intangíveis*);

▼B

d) contratos de garantia financeira, salvo se o emitente tiver indicado anteriormente, de modo explícito, que considera esses contratos como contratos de seguro e tiver efectuado a contabilização de acordo com o tratamento reservado a esses contratos, caso em que pode decidir aplicar quer a IAS 39, a IAS 32 e a IFRS 7 quer esta Norma a esses contratos de garantia financeira. O emitente poderá tomar essa decisão contrato a contrato, sendo cada uma dessas decisões irrevogável;

e) retribuição contingente a pagar ou a receber numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*);

f) *contratos de seguro directos que uma entidade detenha* (i.e., contratos de seguro directos em que a entidade é o *tomador do seguro)*. Contudo, um *cedente* deve aplicar esta IFRS a contratos de resseguro que detenha.

5. Por motivos de facilidade de referência, esta IFRS descreve qualquer entidade que emita um contrato de seguro como uma seguradora, quer o emitente seja ou não considerado uma seguradora para finalidades legais e de supervisão.

6. Um contrato de resseguro é um tipo de contrato de seguro. Em conformidade, todas as referências nesta IFRS a contratos de seguro também se aplicam a contratos de resseguro.

Derivados embutidos

7. A IAS 39 exige que uma entidade separe alguns derivados embutidos do seu contrato de acolhimento, os mensure pelo seu *justo valor* e inclua as alterações no seu justo valor nos lucros ou prejuízos. A IAS 39 aplica-se a derivados embutidos num contrato de seguro a não ser que o derivado embutido seja em si um contrato de seguro.

8. Como excepção ao requisito da IAS 39, uma seguradora não necessita de separar, e mensurar pelo justo valor, a opção de um tomadores de seguro de resgatar um contrato de seguro por uma quantia fixa (ou por uma quantia baseada numa quantia fixa e numa taxa de juro), mesmo se o preço de exercício diferir da quantia escriturada do *passivo por contrato de seguro* de acolhimento. Contudo, o requisito da IAS 39 não se aplica a uma opção *put* nem a uma opção de resgate de caixa embutida num contrato de seguro se o valor do resgate variar em resposta à alteração numa variável financeira (tal como um preço ou um índice de capital próprio ou de mercadoria), ou numa variável não financeira que não seja específica de uma parte do contrato. Além disso, esse requisito também se aplica se a capacidade do detentor para exercer uma opção *put* ou uma opção de resgate de caixa for despoletada por uma alteração numa variável dessas (por exemplo, uma opção *put* que possa ser exercida se o índice de um mercado de acções atingir um nível especificado).

9. O parágrafo 8. aplica-se igualmente a opções de resgate de um instrumento financeiro contendo uma característica de participação discricionária.

Separação de componentes de depósito

10. Alguns contratos de seguro contêm tanto uma componente de seguro como uma *componente de depósito*. Em alguns casos, é exigido ou permitido a uma seguradora que *separe* essas componentes:

a) a separação é exigida se ambas as condições seguintes se verificarem:

i) a seguradora pode mensurar a componente de depósito (incluindo qualquer opção de resgate embutida) separadamente (i.e., sem considerar a componente de seguro),

▼B

ii) as políticas contabilísticas da seguradora não exigem, de outro modo, que ela reconheça todas as obrigações e direitos resultantes da componente de depósito;

b) a separação é permitida, mas não exigida, se a seguradora puder mensurar a componente de depósito separadamente tal como definido na alínea a)i) mas as suas políticas contabilísticas exigirem que reconheça todas as obrigações e direitos resultantes da componente de depósito, independentemente da base usada para mensurar esses direitos e obrigações.

c) a separação é proibida se uma seguradora não puder mensurar a componente de depósito separadamente tal como definido na alínea a)i).

11. Segue-se um exemplo de um caso em que as políticas contabilísticas da seguradora não exigem que ela reconheça todas as obrigações resultantes de uma componente de depósito. Um cedente recebe compensação por perdas de uma *resseguradora*, mas o contrato obriga o cedente a pagar a compensação em anos futuros. Essa obrigação resulta de uma componente de depósito. Se as políticas contabilísticas do cedente permitissem de outro modo que ele reconhecesse a compensação como rendimento sem reconhecer a obrigação resultante, seria exigida a separação.

12. Para separar um contrato, uma seguradora deve:

a) aplicar esta IFRS ao componente de seguro.

b) aplicar a IAS 39 ao componente de depósito.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Isenção temporária de algumas outras IFRS

13. Os parágrafos 10.-12. da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* especificam critérios que uma entidade deve usar ao desenvolver uma política contabilística se nenhuma IFRS se aplicar especificamente a um determinado item. Contudo, esta IFRS isenta uma seguradora de aplicar esses critérios às suas políticas contabilísticas relativamente a:

a) contratos de seguro que emita (incluindo custos de aquisição relacionados e activos intangíveis relacionados, tais como os descritos nos parágrafos 31. e 32.); e

b) contratos de resseguro que detenha.

14. Não obstante, esta IFRS não isenta uma seguradora de algumas implicações dos critérios enunciados nos parágrafos 10.-12. da IAS 8. Especificamente, uma seguradora:

a) não deve reconhecer como passivo quaisquer provisões relativas a possíveis sinistros futuros, se esses sinistros resultarem de contratos de seguro que não existam ►**M5** no fim do período de relato ◄ (tais como provisões para riscos catastróficos e provisões para desvios de sinistralidade);

b) deve realizar o teste de *adequação das responsabilidades* descrito nos parágrafos 15.-19.;

c) deve remover um passivo por contrato de seguro (ou uma parte de um passivo por contrato de seguro) ►**M5** da sua demonstração da posição financeira ◄ quando, e apenas quando, for extinto — isto é, quando a obrigação especificada no contrato for satisfeita, cancelada ou expirar;

▼B

d) não deve compensar:

i) *activos por contrato de resseguro* em função dos passivos por contrato de seguro relacionados, ou

ii) rendimentos ou gastos de contratos de resseguro em função do rendimentos ou gastos dos contratos de seguro relacionados;

e) deve considerar se os activos por contrato de resseguro estão com imparidade (ver o parágrafo 20.).

Teste de adequação das responsabilidades

15. Uma seguradora deve avaliar ►**M5** no fim de cada período de relato ◄ se os seus passivos por contrato de seguro reconhecidos são adequados, usando estimativas correntes de fluxos de caixa futuros de acordo os seus contratos de seguro. Se essa avaliação mostrar que a quantia escriturada dos seus passivos por contrato de seguro (menos os custos de aquisição diferidos relacionados e os activos intangíveis relacionados, tais como os discutidos nos parágrafos 31. e 32.) é inadequada à luz dos fluxos de caixa futuros estimados, a totalidade da deficiência deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos.

16. Se uma seguradora aplicar um teste de adequação das responsabilidades que satisfaça os requisitos mínimos especificados, esta IFRS não impõe qualquer requisito adicional. Os requisitos mínimos são os seguintes:

a) O teste toma em consideração as estimativas correntes de todos os fluxos de caixa contratuais, e de fluxos de caixa relacionados tais como custos de gestão de sinistros, bem como de fluxos de caixa resultantes de opções e garantias embutidas;

b) Se o teste mostrar que o passivo é inadequado, a totalidade da deficiência é reconhecida nos lucros ou prejuízos.

17. Se as políticas contabilísticas de uma seguradora não exigirem um teste de adequação das responsabilidades que satisfaça os requisitos mínimos do parágrafo 16., a seguradora deve:

a) determinar a quantia escriturada dos passivos por contrato de seguro relevantes ([1]) menos a quantia escriturada de:

i) quaisquer custos de aquisição diferidos relacionados, e

ii) quaisquer activos intangíveis relacionados, tais como os adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira (ver parágrafos 31. e 32.). Contudo, os activos por contrato de resseguro relacionados não são considerados porque uma seguradora contabiliza-os separadamente (ver parágrafo 20.);

b) determinar se a quantia descrita na alínea a) é inferior à quantia escriturada que seria exigida caso os passivos por contrato de seguro relevantes estivessem dentro do âmbito da IAS 37. Se for inferior, a seguradora deve reconhecer a totalidade da diferença nos lucros ou prejuízos e reduzir a quantia escriturada dos custos de aquisição diferidos relacionados ou dos activos intangíveis relacionados ou aumentar a quantia escriturada das responsabilidades de seguro relevantes.

([1]) Os passivos por contrato de seguro relevantes são aqueles passivos por contrato de seguro (e os custos de aquisição diferidos relacionados e os activos intangíveis relacionados) relativamente aos quais as políticas contabilísticas da seguradora não exigem um teste de adequação das responsabilidades que satisfaça os requisitos mínimos do parágrafo 16.

▼B

18. Se o teste de adequação das responsabilidades de uma seguradora satisfizer os requisitos mínimos do parágrafo 16., o teste é aplicado ao nível de agregação especificado nesse teste. Se o teste de adequação das responsabilidades não satisfizer esses requisitos mínimos, a comparação descrita no parágrafo 17. deve ser feita ao nível de uma carteira de contratos que estejam sujeitos a riscos amplamente semelhantes e geridos em conjunto como uma carteira única.

19. A quantia descrita no parágrafo 17.b) (i.e., o resultado da aplicação da IAS 37) deve reflectir margens futuras de investimento (ver parágrafos 27.-29.) se, e apenas se, a quantia descrita no parágrafo 17.a) também reflectir essas margens.

Imparidade de activos por contrato de resseguro

20. Se um activo por contrato de resseguro de um cedente estiver com imparidade, o cedente deve reduzir a sua quantia escriturada em conformidade e reconhecer essa perda por imparidade nos lucros ou prejuízos. Um activo por contrato de resseguro está com imparidade se, e apenas se:

a) existir prova objectiva, como resultado de um acontecimento que tenha ocorrido após o reconhecimento inicial do activo por contrato de resseguro, de que o cedente possa não receber todas as quantias que lhe são devidas nos termos do contrato; e

b) esse acontecimento tiver um impacto fiavelmente mensurável sobre as quantias que o cedente receberá da resseguradora.

Alterações nas políticas contabilísticas

21. Os parágrafos 22.-30. aplicam-se a alterações feitas por uma seguradora que já aplica as IFRS e a alterações feitas por uma seguradora que adopte as IFRS pela primeira vez.

22. Uma seguradora pode alterar as suas políticas contabilísticas para contratos de seguro se, e apenas se, a alteração tornar as demonstrações financeiras mais relevantes para as necessidades dos utentes em termos de tomada de decisões económicas e não menos fiáveis, ou mais fiáveis e não menos relevantes para essas necessidades. Uma seguradora deve ajuizar a relevância e a fiabilidade de acordo com os critérios da IAS 8.

23. Para justificar a alteração nas suas políticas contabilísticas para contratos de seguro, uma seguradora deve mostrar que a alteração leva a que as suas demonstrações financeiras satisfaçam melhor os critérios da IAS 8, mas a alteração não precisa de alcançar total conformidade com esses critérios. As seguintes questões específicas são discutidas adiante:

a) taxas de juro correntes (parágrafo 24.);

b) continuação de práticas existentes (parágrafo 25.);

c) prudência (parágrafo 26.);

d) margens futuras de investimento (parágrafos 27.-29.); e

e) *shadow accounting* (parágrafo 30.).

▼B

Taxas de juro de mercado correntes

24. A uma seguradora é permitido, mas não exigido, que altere as suas políticas contabilísticas para poder remensurar passivos por contrato de seguro designados ([1]) por forma a reflectir taxas de juro de mercado correntes e reconhecer as alterações nesses passivos nos lucros ou prejuízos. Nessa altura, pode também introduzir políticas contabilísticas que exijam outras estimativas e pressupostos correntes para os passivos designados. A escolha proporcionada por este parágrafo permite à seguradora alterar as suas políticas contabilísticas para passivos designados, sem aplicar essas políticas de forma consistente a todos os passivos semelhantes tal como a IAS 8 de outro modo exigiria. Se uma seguradora designar passivos para esta escolha, ela deve continuar a aplicar as taxas de juro de mercado correntes (e, se aplicável, as outras estimativas e pressupostos correntes) de forma consistente em todos os períodos a todos estes passivos até que sejam extintos.

Continuação das práticas existentes

25. Uma seguradora pode continuar as seguintes práticas, mas a introdução de qualquer delas não satisfaz o parágrafo 22.:

a) mensurar passivos por contrato de seguro numa base não descontada;

b) mensurar direitos contratuais para comissões futuras de gestão de investimento por uma quantia que excede o seu justo valor como se conclui da comparação com as taxas correntes debitadas por outros participantes do mercado para serviços semelhantes. É provável que o justo valor no início desses direitos contratuais seja igual aos custos de origem pagos, a não ser que as comissões futuras de gestão de investimento e os custos relacionados estejam fora dos valores comparáveis do mercado;

c) usando políticas contabilísticas não uniformes para os contratos de seguro (e os custos de aquisição diferidos relacionados e os activos intangíveis relacionados, se houver) das subsidiárias, excepto conforme permitido pelo parágrafo 24. Se essas políticas contabilísticas não forem uniformes, uma seguradora pode alterá-las desde que a alteração não torne as políticas contabilísticas mais diversas e também satisfaça os demais requisitos desta IFRS.

Prudência

26. Uma seguradora não precisa de alterar as suas políticas contabilísticas relativas a contratos de seguro para eliminar a prudência excessiva. Contudo, se uma seguradora já mensurar os seus contratos de seguro com suficiente prudência, não deve introduzir prudência adicional.

Margens futuras de investimento

27. Uma seguradora não precisa de alterar as suas políticas contabilísticas para contratos de seguro para eliminar margens futuras de investimento. Contudo, há um pressuposto refutável de que as demonstrações financeiras de uma seguradora se tornam menos relevantes e fiáveis se esta introduzir uma política contabilística que reflicta margens futuras de investimento na mensuração de contratos de seguro, a não ser que essas margens afectem os pagamentos contratuais. Dois exemplos de políticas contabilísticas que reflectem essas margens são:

a) usar uma taxa de desconto que reflecte o retorno estimado dos activos da seguradora; ou

([1]) Neste parágrafo, os passivos por contrato de seguro incluem custos de aquisição diferidos e activos intangíveis relacionados, tais como os discutidos nos parágrafos 31. e 32.

▼B

b) projectar os retornos desses activos a uma taxa de retorno estimada, descontando esses retornos projectados a uma taxa diferente e incluindo o resultado na mensuração do passivo.

28. Uma seguradora pode ultrapassar o pressuposto refutável descrito no parágrafo 27. se, e apenas se, os outros componentes de uma alteração nas políticas contabilísticas aumentarem suficientemente a relevância e a fiabilidade das suas demonstrações financeiras para superar o decréscimo na relevância e fiabilidade causado pela inclusão de margens futuras de investimento. Por exemplo, suponhamos que as políticas contabilísticas existentes de uma seguradora para contratos de seguro envolvem pressupostos excessivamente prudentes definidos no início e uma taxa de desconto prescrita por uma entidade reguladora sem referência directa às condições do mercado, e ignoram algumas opções e garantias embutidas. A seguradora pode tornar as suas demonstrações financeiras mais relevantes e não menos fiáveis mudando para um regime de contabilidade orientado para o investidor e mais abrangente que seja amplamente usada e envolva:

a) estimativas e pressupostos correntes;

b) um ajustamento razoável (mas não excessivamente prudente) para reflectir o risco e a incerteza;

c) mensurações que reflictam tanto o valor intrínseco como o valor temporal das opções e garantias embutidas; e

d) uma taxa de desconto de mercado corrente, mesmo se essa taxa de desconto reflectir o retorno estimado dos activos da seguradora.

29. Em algumas abordagens de mensuração, a taxa de desconto é usada para determinar o valor presente de uma margem futura de lucro. Essa margem de lucro é então atribuída a diferentes períodos usando uma fórmula. Nessas abordagens, a taxa de desconto afecta a mensuração do passivo apenas indirectamente. Em particular, o uso de uma taxa de desconto menos apropriada tem um efeito limitado ou nenhum sobre a mensuração inicial do passivo. Contudo, noutras abordagens, a taxa de desconto determina directamente a mensuração do passivo. Neste último caso, dado que a introdução de uma taxa de desconto com base no activo tem um efeito mais significativo, é altamente improvável que uma seguradora possa ultrapassar o pressuposto refutável descrito no parágrafo 27.

Shadow accounting

30. Em alguns modelos contabilísticos, os ganhos ou perdas realizados com os activos de uma seguradora têm um efeito directo sobre a mensuração de alguns ou todos os seus a) passivos por contrato de seguro, b) custos de aquisição diferidos relacionados e c) activos intangíveis relacionados, tais como os descritos nos parágrafos 31. e 32. A uma seguradora é permitido, mas não exigido, que altere as suas políticas contabilísticas para que um ganho ou perda reconhecido mas não realizado resultante de um activo afecte essas mensurações da mesma forma que um ganho ou perda realizado. ►**M5** O ajustamento relacionado no passivo por contrato de seguro (ou nos custos de aquisição diferidos ou activos intangíveis) deve ser reconhecido em outro rendimento integral se, e apenas se, os ganhos ou perdas não realizados forem reconhecidos em outro rendimento integral. ◄ Esta prática é por vezes descrita como «shadow accounting».

▼B

Contratos de seguro adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira

31. Para cumprir a IFRS 3, uma seguradora deve, na data de aquisição, mensurar pelo justo valor os passivos por contrato de seguro assumidos e os *activos por contrato de seguro* adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Contudo, a uma seguradora é permitido, mas não exigido, que use uma apresentação alargada que divida o justo valor dos contratos de seguro adquiridos em duas componentes:

a) um passivo mensurado de acordo com as políticas contabilísticas da seguradora para os contratos de seguro que ela emite; e

b) um activo intangível, representando a diferença entre i) o justo valor dos direitos de seguro contratuais adquiridos e das obrigações de seguro assumidas e ii) a quantia descrita na alínea a). A mensuração subsequente deste activo deve ser consistente com a mensuração do passivo por contrato de seguro relacionado.

32. Uma seguradora que adquira uma carteira de contratos de seguro pode usar a apresentação alargada descrita no parágrafo 31.

33. Os activos intangíveis descritos nos parágrafos 31. e 32. são excluídos do âmbito da IAS 36 *Imparidade de Activos* e da IAS 38. Contudo, a IAS 36 e a IAS 38 aplicam-se a listas de clientes e a relacionamentos com clientes que reflictam a expectativa de contratos futuros que não façam parte dos direitos de seguro contratuais e das obrigações de seguro contratuais que existiam à data da concentração de actividades empresariais ou da transferência de carteira.

Características de participação discricionária

Características de participação discricionária em contratos de seguro

34. Alguns contratos de seguro contêm uma característica de participação discricionária, assim como um *elemento garantido*. O emitente de um tal contrato:

a) pode, mas não é obrigado a, reconhecer o elemento garantido separadamente da característica de participação discricionária. Se o emitente não os reconhecer separadamente, deve classificar a totalidade do contrato como um passivo. Se o emitente os classificar separadamente, deve classificar o elemento garantido como um passivo;

b) deve, se reconhecer a característica de participação discricionária separadamente do elemento garantido, classificar essa característica ou como passivo ou como componente separado do capital próprio. Esta IFRS não especifica de que forma o emitente determina se a característica é um passivo ou capital próprio. O emitente pode dividir essa característica em componentes do passivo e do capital próprio e deve usar uma política contabilística consistente para essa divisão. O emitente não deve classificar essa característica como categoria intermédia que não seja nem passivo nem capital próprio;

▼B

c) pode reconhecer todos os prémios recebidos como rendimento sem separar qualquer parte que se relacione com o componente do capital próprio. As alterações resultantes no elemento garantido e na parte da característica de participação discricionária classificada como passivo devem ser reconhecidas nos lucros ou prejuízos. Se parte ou toda a característica de participação discricionária estiver classificada como capital próprio, uma parte dos lucros ou prejuízos pode ser atribuível a essa característica (da mesma forma que uma parte pode ser atribuível a ►M11 interesses que não controlam ◄). O emitente deve reconhecer a parte dos lucros ou prejuízos atribuível a qualquer componente do capital próprio de uma característica de participação discricionária como uma imputação de lucros ou prejuízos e não como gasto ou rendimento (ver a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*);

d) deve, se o contrato contiver um derivado embutido dentro do âmbito da IAS 39, aplicar a IAS 39 a esse derivado embutido;

e) deve, em todos os aspectos não descritos nos parágrafos 14.-20. e 34.a)-d), continuar as suas políticas contabilísticas existentes para esses contratos, a não ser que altere essas políticas contabilísticas de forma a cumprir os parágrafos 21.-30.

Características de participação discricionária em instrumentos financeiros

35. Os requisitos do parágrafo 34. também se aplicam a um instrumento financeiro que contenha uma característica de participação discricionária. Além disso:

a) se o emitente classificar a totalidade da característica de participação discricionária como passivo, deve aplicar o teste de adequação das responsabilidades dos parágrafos 15.-19. à totalidade do contrato (i.e., tanto ao elemento garantido como à característica de participação discricionária). O emitente não precisa de determinar a quantia que resultaria da aplicação da IAS 39 ao elemento garantido;

b) se o emitente classificar parte ou toda essa característica como componente separado do capital próprio, o passivo reconhecido para a totalidade do contrato não deve ser inferior à quantia que resultaria da aplicação da IAS 39 ao elemento garantido. Essa quantia deve incluir o valor intrínseco de uma opção de resgate do contrato, mas não precisa de incluir o seu valor temporal se o parágrafo 9 isenta essa opção da mensuração pelo justo valor. O emitente não precisa de divulgar a quantia que resultaria da aplicação da IAS 39 ao elemento garantido, nem precisa de apresentar essa quantia separadamente. Além disso, o emitente não precisa de determinar essa quantia se o passivo total reconhecido for claramente superior;

c) embora estes contratos sejam instrumentos financeiros, o emitente pode continuar a reconhecer os prémios para esses contratos como rédito e reconhecer como gasto o aumento resultante na quantia escriturada do passivo;

d) embora estes contratos sejam instrumentos financeiros, um emitente que aplique o parágrafo 20.b) da IFRS 7 a contratos com uma característica de participação discricionária deve divulgar o total dos gastos de juros reconhecidos nos lucros ou prejuízos, mas não é obrigado a calcular esses gastos de juros usando o método do juro efectivo.

▼B

DIVULGAÇÃO

Explicação das quantias reconhecidas

36. Uma seguradora deve divulgar informações que identifiquem e expliquem as quantias indicadas nas suas demonstrações financeiras resultantes de contratos de seguro.

37. Para cumprir o parágrafo 36., uma seguradora deve divulgar:

a) as suas políticas contabilísticas para contratos de seguro e activos, passivos, rendimento e gasto relacionados.

b) os activos, passivos, rendimento e gasto reconhecidos (e, se apresentar a sua demonstração dos fluxos de caixa usando o método directo, os fluxos de caixa) resultantes de contratos de seguro. Além disso, se a seguradora for um cedente, ela deve divulgar:

i) os ganhos e perdas reconhecidos nos lucros ou prejuízos resultantes da compra de resseguros, e

ii) se o cedente diferir e amortizar os ganhos e perdas resultantes da compra de resseguros, a amortização relativa ao período e as quantias que continuam por amortizar no início e no final do período;

c) o processo usado para determinar os pressupostos que têm maior efeito na mensuração das quantias reconhecidas descritas na alínea b). Quando praticável, uma seguradora deve também divulgar a quantificação desses pressupostos.

d) o efeito de alterações nos pressupostos usados para mensurar activos por contrato de seguro e passivos por contrato de seguro, mostrando separadamente o efeito de cada alteração que tenha um efeito material nas demonstrações financeiras.

e) reconciliações de alterações nos passivos por contrato de seguro, activos por contrato de resseguro e, se houver, custos de aquisição diferidos relacionados.

Natureza e extensão dos riscos resultantes de contratos de seguro

38. Uma seguradora deve divulgar informações que ajudem os utentes das suas demonstrações financeiras a avaliar a natureza e a extensão dos riscos resultantes de contratos de seguro.

39. Para cumprir o parágrafo 38., uma seguradora deve divulgar:

a) os seus objectivos, políticas e processos de gestão dos riscos resultantes de contratos de seguro e os métodos usados para gerir esses riscos.

b) [eliminado]

c) informações sobre *risco de seguro* (tanto antes como depois da mitigação do risco por resseguro), incluindo informações sobre:

i) a sensibilidade ao risco de seguro (ver parágrafo 39.A),

ii) concentrações de risco de seguro, incluindo uma descrição da forma como a gerência determina as concentrações, bem como uma descrição da característica comum que identifica cada concentração (por exemplo, tipo de acontecimento segurado, área geográfica ou moeda),

▼B

iii) sinistros efectivos comparados com estimativas anteriores (i.e., desenvolvimento de sinistros). A divulgação acerca do desenvolvimento de sinistros deve recuar ao período em que foi apresentado o sinistro material mais antigo relativamente ao qual ainda haja incerteza acerca da quantia e da tempestividade dos pagamentos do sinistro, mas não precisa de recuar mais de dez anos. Uma seguradora não precisa de divulgar estas informações relativas aos sinistros cuja incerteza acerca da quantia e da tempestividade dos pagamentos de sinistros seja tipicamente resolvida no prazo de um ano;

▼M19

d) informações acerca do risco de crédito, do risco de liquidez e do risco de mercado que os parágrafos 31-42 da IFRS 7 exigiriam se os contratos de seguro estivessem dentro do âmbito da IFRS 7. Contudo:

(i) uma seguradora não precisa de apresentar a análise de maturidade exigida pelo parágrafo 39(a) e (b) da IFRS 7 se, em vez disso, divulgar informações acerca da tempestividade estimada dos exfluxos de caixa líquidos resultantes de passivos de seguro reconhecidos. Essa divulgação pode assumir a forma de uma análise, por tempestividade estimada, das quantias reconhecidas na demonstração da posição financeira.

▼B

ii) se uma seguradora usar um método alternativo de gestão da sensibilidade às condições de mercado, tal como uma análise do valor embutido, ela pode usar essa análise de sensibilidade para cumprir o requisito do parágrafo 40.a) da IFRS 7. Essa seguradora deve igualmente fornecer as divulgações exigidas pelo parágrafo 41. da IFRS 7;

e) informação acerca das exposições ao risco de mercado resultantes de derivados embutidos contidos num contrato de seguro de acolhimento se a seguradora não for obrigada a mensurar os derivados embutidos pelo justo valor e não proceder a essa mensuração.

39.A. Para cumprir o parágrafo 39.c)i), uma seguradora deve divulgar o constante das alíneas a) ou b) como se segue:

►M5 a) uma análise de sensibilidade que mostre de que forma os lucros ou prejuízos e o capital próprio teriam sido afectados se as alterações na variável de risco relevante que eram razoavelmente possíveis no fim do período de relato tivessem ocorrido; os métodos e pressupostos usados na elaboração da análise de sensibilidade; e quaisquer alterações do período anterior nos métodos e pressupostos usados. ◄ Porém, se uma seguradora usar um método alternativo de gestão da sensibilidade às condições de mercado, tal como uma análise do valor embutido, ela pode cumprir este requisito divulgando essa análise de sensibilidade alternativa, bem como as divulgações exigidas pelo parágrafo 41. da IFRS 7;

b) informação qualitativa acerca da sensibilidade e informação acerca dos termos e condições dos contratos de seguro que têm um efeito material sobre a quantia, a tempestividade e a incerteza dos futuros fluxos de caixa da seguradora.

▼B

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

40. As disposições transitórias dos parágrafos 41.-45. são ambas aplicáveis a uma entidade que já aplique as IFRS quando aplicar esta IFRS pela primeira vez e a uma entidade que aplique as IFRS pela primeira vez (um adoptante pela primeira vez).

41. Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta IFRS a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.

41.A. O documento *Contratos de Garantia Financeira* (Emendas à IAS 39 e à IFRS 4), emitido em Agosto de 2005, emendou as alíneas d), g) e f), respectivamente, dos parágrafos 4., B18 e B19. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Caso as entidades apliquem estas emendas relativamente a um período anterior, devem divulgar esse facto e aplicar as respectivas emendas às IAS 39 e IAS 32 ([1]) em simultâneo.

▼M5

41.B. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 30. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼B

Divulgação

42. Uma entidade não precisa de aplicar os requisitos de divulgação desta IFRS a informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005, excepto no que respeita às divulgações exigidas pelos parágrafos 37.a) e b) acerca das políticas contabilísticas, e activos, passivos, rendimento e gasto reconhecidos (e fluxos de caixa se for usado o método directo).

43. Se for impraticável aplicar um determinado requisito dos parágrafos 10.-35. a informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005, a entidade deve divulgar esse facto. Aplicar o teste de adequação das responsabilidades (parágrafos 15.-19.) a essa informação comparativa pode por vezes ser impraticável, mas é muito pouco provável que seja impraticável aplicar outros requisitos dos parágrafos 10.-35. a essa informação comparativa. A IAS 8 explica o termo «impraticável».

44. Ao aplicar o parágrafo 39.c)iii), uma entidade não precisa de divulgar informações acerca do desenvolvimento de sinistros que tenham ocorrido antes dos cinco anos anteriores ao final do primeiro ano financeiro em que aplicar esta IFRS. Além disso, se for impraticável, quando uma entidade aplicar esta IFRS pela primeira vez, preparar informações acerca do desenvolvimento de sinistros que tenha ocorrido antes do início do período mais antigo para o qual a entidade apresentar informação comparativa completa que cumpra esta IFRS, a entidade deve divulgar esse facto.

([1]) Quando uma entidade aplicar a IFRS 7, a referência à IAS 32 é substituída por uma referência à IFRS 7.

▼B

Redesignação de activos financeiros

45. Quando uma seguradora alterar as suas políticas contabilísticas para passivos por contrato de seguro, é permitido, mas não exigido, que reclassifique alguns ou todos os seus activos financeiros como «pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos». Esta reclassificação é permitida se uma seguradora alterar as políticas contabilísticas quando aplicar esta IFRS pela primeira vez e se fizer uma alteração posterior nas políticas permitida pelo parágrafo 22. A reclassificação é uma alteração na política contabilística e aplica-se a IAS 8.

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

cedente	O **tomador de seguro** de acordo com um **contrato de resseguro**.
componente de depósito	Componente contratual que não é contabilizada como derivado segundo a IAS 39 e que estaria no âmbito da IAS 39 se fosse um instrumento separado.
contrato de seguro directo	Um **contrato de seguro** que não seja um **contrato de resseguro**.
característica de participação discricionária	Um direito contratual de receber, como suplemento de **benefícios garantidos**, benefícios adicionais: a) que provavelmente serão uma parte significativa da totalidade dos benefícios contratuais; b) cuja quantia ou tempestividade esteja contratualmente à discrição do emitente; e c) que se baseiem contratualmente: i) no desempenho de um conjunto de contratos especificado ou de um tipo de contrato especificado, ii) nos retornos de investimento realizados e/ou não realizados de um conjunto especificado de activos detidos pelo emitente, ou iii) nos lucros ou prejuízos da sociedade, fundo ou outra entidade que emita o contrato.
justo valor	Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes.
contrato de garantia financeira	Um contrato que requer que o emitente efectue pagamentos especificados, a fim de reembolsar o detentor por uma perda em que incorra devido ao facto de um devedor especificado não efectuar o pagamento quando vencido, de acordo com as condições iniciais ou alteradas de um instrumento de dívida.

▼B

risco financeiro	O risco de uma possível alteração futura numa ou mais taxas de juro, preços de instrumentos financeiros, preços de mercadorias, taxas de câmbio, índices de preços ou taxas, notações de crédito ou índices de crédito ou outra variável especificada, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato.
benefícios garantidos	Pagamentos ou outros benefícios em relação aos quais um determinado **tomador de seguro** ou investidor tem um direito incondicional que não está sujeito à discrição contratual do emitente.
elemento garantido	Uma obrigação de pagar **benefícios garantidos**, incluída num contrato que contém uma **característica de participação discricionária**.
activo por contrato de seguro	Os direitos contratuais líquidos de uma **seguradora** de acordo com um **contrato de seguro**.
contrato de seguro	Um contrato segundo o qual uma parte (a **seguradora**) aceita um **risco de seguro** significativo de outra parte (o **tomador de seguro**) aceitando compensar o tomador de seguro no caso de um acontecimento futuro incerto especificado (o **acontecimento seguro**) afectar adversamente o tomador de seguro. (Consultar o Apêndice B para obter orientação sobre esta definição.)
passivo por contrato de seguro	As obrigações contratuais líquidas de uma **seguradora** de acordo com um **contrato de seguro**.
risco de seguro	Risco, que não seja um **risco financeiro**, transferido do detentor de um contrato para o emitente.
acontecimento seguro	Um acontecimento futuro incerto que está coberto por um **contrato de seguro** e que cria um **risco de seguro**.
seguradora	A parte que tem a obrigação de acordo com um **contrato de seguro** de compensar o **tomador de seguro** se ocorrer um **acontecimento seguro**.
teste de adequação das responsabilidades	Uma avaliação sobre se a quantia escriturada de um **passivo por contrato de seguro** precisa de ser aumentada (ou reduzida a quantia escriturada dos custos de aquisição diferidos relacionados ou dos activos intangíveis relacionados), com base numa análise dos fluxos de caixa futuros.
tomador de seguro	Uma parte que tem o direito a compensação segundo um **contrato de seguro** se ocorrer um **acontecimento seguro**.
activos por contrato de resseguro	Os direitos contratuais líquidos de um **cedente** de acordo com um **contrato de resseguro**.
contrato de resseguro	Um **contrato de seguro** emitido por uma **seguradora** (a **resseguradora**) para compensar outra seguradora (o **cedente**) por perdas resultantes de um ou mais contratos emitidos pelo cedente.

▼B

resseguradora	A parte que tem a obrigação de acordo com um **contrato de resseguro** de compensar um **cedente** se ocorrer um **acontecimento seguro**.
separação	Contabilizar as componentes de um contrato como se fossem contratos separados.

Apêndice B

Definição de um contrato de seguro

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

B1 Este apêndice proporciona orientação sobre a definição de um contrato de seguro incluída no Apêndice A. Trata das seguintes questões:

a) o termo «acontecimento futuro incerto» (parágrafos B2-B4);

b) pagamentos em espécie (parágrafos B5-B7);

c) risco de seguro e outros riscos (parágrafos B8-B17);

d) exemplos de contratos de seguro (parágrafos B18-B21);

e) risco de seguro significativo (parágrafos B22-B28); e

f) alterações no nível do risco de seguro (parágrafos B29 e B30).

Acontecimento futuro incerto

B2 A incerteza (ou risco) é a essência de um contrato de seguro. Em conformidade, pelo menos um dos seguintes aspectos é incerto no início de um contrato de seguro:

a) se um *acontecimento seguro* vai ou não ocorrer;

b) quando vai ocorrer; ou

c) a quantia que a seguradora terá de pagar caso ocorra.

B3 Em alguns contratos de seguro, o acontecimento seguro é a descoberta de uma perda durante o prazo do contrato, mesmo que a perda resulte de um acontecimento que tenha ocorrido antes do início do contrato. Noutros contratos de seguro, o acontecimento seguro é um acontecimento que ocorre durante o prazo do contrato, mesmo se a perda resultante for descoberta após o final do prazo do contrato.

B4 Alguns contratos de seguro cobrem acontecimentos que já ocorreram, mas cujo efeito financeiro ainda é incerto. Um exemplo é um contrato de resseguro que cobre a seguradora directa contra o desenvolvimento adverso de sinistros já relatados por tomadores de seguro. Nesses contratos, o acontecimento seguro é a descoberta do custo final desses sinistros.

Pagamentos em espécie

B5 Alguns contratos de seguro exigem ou permitem que os pagamentos sejam feitos em espécie. Um exemplo é quando a seguradora substitui um artigo roubado directamente, em vez de reembolsar o segurado. Outro exemplo é quando uma seguradora usa os seus próprios hospitais e pessoal médico para providenciar os serviços médicos cobertos pelos contratos.

▼B

B6 Alguns contratos de serviços de comissão fixa em que o nível de serviço depende de um acontecimento incerto satisfazem a definição de um contrato de seguro contida nesta IFRS, mas não estão regulamentados como contratos de seguro em alguns países. Um exemplo é o contrato de manutenção em que o fornecedor do serviço concorda em reparar o equipamento especificado após uma avaria. A comissão de serviço fixa baseia-se no número esperado de avarias, mas é incerto se uma determinada máquina se vai avariar. A avaria do equipamento afecta adversamente o seu proprietário e o contrato compensa o proprietário (em espécie, em vez de dinheiro). Outro exemplo é o contrato para serviços de reparação de viaturas em que o fornecedor concorda, por um pagamento anual fixo, em fornecer assistência rodoviária ou rebocar o veículo até uma garagem próxima. Este último contrato pode satisfazer a definição de contrato de seguro mesmo que o fornecedor não concorde em efectuar reparações ou substituir peças.

B7 A aplicação da IFRS aos contratos descritos no parágrafo B6 não deverá ser mais onerosa do que aplicar as IFRS que seriam aplicáveis se esses contratos estivessem fora do âmbito desta IFRS:

a) É pouco provável que haja responsabilidades materiais por avarias ou problemas de funcionamento que já tenham ocorrido;

b) Se a IAS 18 *Rédito* fosse aplicável, o fornecedor de serviços deveria reconhecer rédito por referência à fase de conclusão (e sujeito a outros critérios especificados). Essa abordagem também é aceitável segundo esta IFRS, que permite que o fornecedor de serviços i) continue as suas políticas contabilísticas existentes para estes contratos a não ser que envolvam práticas proibidas pelo parágrafo 14 e ii) melhore as suas políticas contabilísticas se tal for permitido pelos parágrafos 22.-30.;

c) O fornecedor de serviços considera se o custo de satisfazer a sua obrigação contratual de fornecer os serviços excede o rédito recebido em antecipação. Para tal, o fornecedor aplica o teste de adequação da responsabilidade descrito nos parágrafos 15.-19. desta IFRS. Se esta IFRS não se aplicasse a estes contratos, o fornecedor de serviços deveria aplicar a IAS 37 para determinar se os contratos são onerosos;

d) Relativamente a estes contratos, os requisitos de divulgação desta IFRS não deverão acrescentar significativamente às divulgações exigidas por outras IFRS.

Distinção entre risco de seguro e outros riscos

B8 A definição de um contrato de seguro refere-se a um risco de seguro, que esta IFRS define como risco, diferente do *risco financeiro,* transferido do detentor de um contrato para o emitente. Um contrato que expõe o emitente a risco financeiro sem risco de seguro significativo não é um contrato de seguro.

▼B

B9 A definição de risco financeiro no Apêndice A inclui uma lista de variáveis financeiras e não financeiras. Essa lista inclui variáveis não financeiras que não são específicas de uma parte do contrato, tais como um índice de perdas por sismo numa determinada região ou um índice de temperaturas numa determinada cidade. A lista exclui variáveis não financeiras que são específicas de uma parte do contrato, tais como a ocorrência ou não de um incêndio que danifique ou destrua um activo dessa parte. Além disso, o risco de alterações no justo valor de um activo não financeiro não constitui um risco financeiro se o justo valor reflectir não apenas as alterações nos preços de mercado desses activos (uma variável financeira) mas também a condição de um activo não financeiro específico detido por uma parte de um contrato (uma variável não financeira). Por exemplo, se uma garantia do valor residual de um carro específico expuser o fiador ao risco de alterações na condição física do carro, esse risco constitui um risco de seguro e não um risco financeiro.

B10 Alguns contratos expõem o emitente a risco financeiro, além do risco de seguro significativo. Por exemplo, muitos contratos de seguro de vida garantem uma taxa mínima de retorno aos tomadores de seguro (criando um risco financeiro) ao mesmo tempo que prometem benefícios por morte que por vezes excedem significativamente o saldo de conta do tomadores de seguro (criando um risco de seguro na forma de risco de mortalidade). Esses contratos são contratos de seguro.

B11 Segundo alguns contratos, um acontecimento seguro despoleta o pagamento de uma quantia por referência a um índice de preços. Esses contratos são contratos de seguro, desde que o pagamento que está dependente do acontecimento seguro possa ser significativo. Por exemplo, uma anuidade dependente da vida associada a um índice de custo de vida transfere o risco de seguro porque o pagamento é despoletado por um acontecimento incerto — a sobrevivência do beneficiário da anuidade. A ligação ao índice de preços é um derivado embutido, mas também transfere o risco de seguro. Se a transferência resultante do risco de seguro for significativa, o derivado embutido satisfaz a definição de contrato de seguro, em cujo caso não precisa de ser separado e mensurado pelo justo valor (ver parágrafo 7. desta IFRS).

B12 A definição de risco de seguro refere-se ao risco que a seguradora aceita do segurado. Por outras palavras, o risco de seguro é um risco preexistente transferido dos tomadores de seguro para a seguradora. Assim, o novo risco criado pelo contrato não é um risco de seguro.

B13 A definição de contrato de seguro refere-se a um efeito adverso para o segurado. A definição não limita o pagamento por parte da seguradora a uma quantia igual ao impacto financeiro do acontecimento adverso. Por exemplo, a definição não exclui a cobertura «novo por velho» que paga ao tomadores de seguro o suficiente para permitir a substituição de um activo velho e danificado por um activo novo. De forma semelhante, a definição não limita o pagamento segundo um contrato de seguro de vida a prazo à perda financeira sofrida pelos dependentes do falecido nem exclui o pagamento de quantias predeterminadas para quantificar a perda causada por morte ou acidente.

▼B

B14 Alguns contratos exigem um pagamento caso ocorra um acontecimento incerto especificado, mas não exigem um efeito adverso sobre os tomadores de seguro como condição prévia de pagamento. Um tal contrato não constitui um contrato de seguro mesmo que o detentor use o contrato para mitigar uma exposição ao risco subjacente. Por exemplo, se um detentor usar um derivado para dar cobertura a uma variável não financeira subjacente que esteja correlacionada com fluxos de caixa de um activo da entidade, o derivado não constitui um contrato de seguro porque o pagamento não está condicionado pelo facto de o detentor ser ou não adversamente afectado por uma redução nos fluxos de caixa resultantes do activo. Inversamente, a definição de um contrato de seguro refere-se a um acontecimento incerto para o qual um efeito adverso nos tomadores de seguro constitui uma condição prévia contratual para o pagamento. Esta condição prévia contratual não exige que a seguradora investigue se o acontecimento causou efectivamente um efeito adverso, mas permite que a seguradora negue o pagamento se não estiver convencida de que o acontecimento causou um efeito adverso.

B15 O risco de anulação ou de persistência (i.e., o risco de que a contraparte cancele o contrato mais cedo ou mais tarde do que o emitente esperava ao determinar o preço do contrato) não constitui risco de seguro porque o pagamento à contraparte não está dependente de um acontecimento futuro incerto que afecte adversamente a contraparte. De forma semelhante, o risco de gasto (i.e., o risco de aumentos inesperados nos custos administrativos associados ao cumprimento dos serviços de um contrato, em vez de nos custos associados a acontecimentos seguros) não constitui risco de seguro porque um aumento inesperado nos gastos não afecta adversamente a contraparte.

B16 Portanto, um contrato que expõe o emitente a risco de anulação, risco de persistência ou risco de gasto não constitui um contrato de seguro a não ser que exponha o emitente a risco de seguro. Contudo, se o emitente desse contrato mitigar esse risco usando um segundo contrato para transferir parte desse risco para outra parte, o segundo contrato expõe essa outra parte a risco de seguro.

B17 Uma seguradora só pode aceitar um risco de seguro significativo dos tomadores de seguro se a seguradora for uma entidade separada do segurado. No caso de uma seguradora mútua, esta aceita o risco de cada tomador de seguro e partilha esse risco. Embora os tomadores de seguro suportem esse risco partilhado colectivamente na sua capacidade de proprietários, a entidade mútua aceitou o risco que é a essência de um contrato de seguro.

Exemplos de contratos de seguro

B18 Seguem-se exemplos de contratos que são contratos de seguro, se a transferência de risco de seguro for significativa:

a) seguro contra roubo ou danos de propriedade;

b) seguro de responsabilidade por produtos, responsabilidade profissional, responsabilidade civil ou gastos legais;

c) seguro de vida e planos de pré-pagamento de funeral (embora a morte seja certa, é incerto o momento de ocorrência da morte ou, para alguns tipos de seguros, se a morte vai ocorrer durante o período coberto pelo seguro);

d) anuidades e pensões dependentes da vida (i.e., contratos que proporcionam compensação pelo acontecimento futuro incerto — a sobrevivência do beneficiário da anuidade ou do pensionista — para ajudar o beneficiário da anuidade ou o pensionista a manter um determinado nível de vida, que de outra forma poderia ser adversamente afectado pela sua sobrevivência);

▼B

e) invalidez e cobertura médica;

f) cauções, obrigações de fidelidade, obrigações de desempenho e «bid bonds» (i.e., contratos que proporcionam compensação se outra parte falhar no cumprimento de uma obrigação contratual, por exemplo, a obrigação de construir um edifício);

g) seguro de crédito que proporciona pagamentos especificados a serem efectuados para reembolsar o detentor por uma perda em que incorre devido ao facto de um devedor especificado não efectuar um pagamento quando era devido de acordo com os termos originais ou modificados de um instrumento de dívida. Estes contratos podem revestir várias formas legais, tais como uma garantia, certos tipos de carta de crédito, um contrato de derivado de crédito que cubra o risco de incumprimento ou um contrato de seguro. No entanto, embora estes contratos satisfaçam a definição de contrato de seguro, satisfazem igualmente a definição de contrato de garantia financeira constante da IAS 39 e encontram-se abrangidos pelo âmbito das IAS 32 ([1]) e IAS 39, mas não por esta IFRS [ver alínea d) do parágrafo 4.]. Contudo, se um emitente de contratos de garantia financeira tiver indicado anteriormente, de modo explícito, que considera esses contratos como contratos de seguro e tiver efectuado a contabilização de acordo com o tratamento reservado a esses contratos, ele pode decidir aplicar quer a IAS 39 e a IAS 32 ([1]) quer esta Norma a esses contratos de garantia financeira;

h) garantias de produto. As garantias de produto emitidas por outra parte para bens vendidos por um fabricante, negociante ou retalhista estão dentro no âmbito desta IFRS. Contudo, as garantias de produto emitidas directamente por um fabricante, negociante ou retalhista estão fora do seu âmbito, porque se encontram dentro do âmbito da IAS 18 e da IAS 37;

i) seguro do título (i.e., seguro contra a descoberta de problemas no título de uma propriedade que não eram evidentes quando o contrato de seguro foi subscrito). Neste caso, o acontecimento seguro é a descoberta de um problema no título e não o problema em si;

j) assistência em viagem (i.e., compensação em dinheiro ou em espécie aos tomadores de seguro por perdas sofridas enquanto viajam). Os parágrafos B6 e B7 discutem alguns contratos deste tipo;

k) obrigações catastróficas que proporcionam pagamentos reduzidos de capital, juros ou ambos se um acontecimento especificado afectar adversamente o emitente da obrigação (a não ser que o acontecimento especificado não crie risco de seguro significativo, por exemplo, se o acontecimento for uma alteração numa taxa de juro ou numa taxa de câmbio);

l) *swaps* de seguro e outros contratos que exigem um pagamento com base em alterações em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas que sejam específicas de uma parte do contrato;

m) contratos de resseguro.

([1]) Quando uma entidade aplicar a IFRS 7, a referência à IAS 32 é substituída por uma referência à IFRS 7.

▼B

B19 Seguem-se exemplos de itens que não são contratos de seguro:

a) contratos de investimento que têm a forma legal de um contrato de seguro, mas não expõem a seguradora a um risco de seguro significativo, por exemplo, contratos de seguro de vida em que a seguradora não suporta qualquer risco de mortalidade significativo (tais contratos são instrumentos financeiros do tipo não seguro ou contratos de serviços; ver parágrafos B20 e B21);

b) contratos que têm a forma legal de seguros, mas passam todo o risco de seguro significativo para o tomadores de seguro através de mecanismos não canceláveis e coagíveis que ajustam pagamentos futuros por parte do tomadores de seguro como resultado directo de perdas seguradas, por exemplo, alguns contratos de resseguro financeiros ou alguns contratos de grupo (tais contratos são normalmente instrumentos financeiros de tipo não seguro ou contratos de serviços; ver parágrafos B20 e B21);

c) auto-seguro, por outras palavras, a retenção de um risco que podia ter sido coberto por seguro (não há contrato de seguro porque não há acordo com outra parte);

d) contratos (como os contratos de jogo) que exigem um pagamento se ocorrer um acontecimento futuro incerto especificado, mas não exigem, como condição prévia contratual para o pagamento, que o acontecimento afecte adversamente o segurado. Contudo, isto não exclui a especificação de um pagamento predeterminado para quantificar a perda causada por um acontecimento especificado, como a morte ou um acidente (ver também o parágrafo B13);

e) derivados que expõem uma parte a risco financeiro, mas não a risco de seguro, porque exigem que essa parte faça um pagamento unicamente com base em alterações numa ou mais taxas de juro especificadas, preços de instrumentos financeiros, preços de mercadorias, taxas de câmbio, índices de preços ou taxas, notações de crédito ou índices de crédito ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato (ver IAS 39);

f) uma garantia relacionada com um crédito (ou carta de crédito, contrato de derivado de crédito que cubra o risco de incumprimento ou contrato de seguro de crédito) que requer que se efectuem pagamentos, mesmo se o detentor não tiver incorrido em perdas devido ao incumprimento das obrigações de pagamento por parte do devedor quando vencidos (ver IAS 39);

g) contratos que exigem um pagamento com base numa variável climática, geológica ou outra variável física que não seja específica de uma parte do contrato (normalmente descrita como derivados do tempo);

h) obrigações catastróficas que proporcionam pagamentos reduzidos de capital, juros ou ambos, com base numa variável climática, geológica ou outra variável física que não seja específica de uma parte do contrato.

B20 Se os contratos descritos no parágrafo B19 não criarem activos financeiros ou passivos financeiros, eles estão dentro do âmbito da IAS 39. Entre outras coisas, isto significa que as partes do contrato usam o que por vezes é designado por contabilização de depósito, que envolve o seguinte:

a) uma parte reconhece a retribuição recebida como passivo financeiro, em vez de rédito;

▼B

b) a outra parte reconhece a retribuição paga como activo financeiro, em vez de gasto.

B21 Se os contratos descritos no parágrafo B19 não criarem activos financeiros ou passivos financeiros, aplica-se a IAS 18. Segundo a IAS 18, o rédito associado a uma transacção envolvendo a prestação de serviços é reconhecido por referência à fase de conclusão da transacção se o desfecho da transacção puder ser estimado com fiabilidade.

Risco de seguro significativo

B22 Um contrato é um contrato de seguro apenas se transferir um risco de seguro significativo. Os parágrafos B8-B21 discutem o risco de seguro. Os parágrafos seguintes discutem a avaliação feita para determinar se o risco de seguro é ou não significativo.

B23 O risco de seguro é significativo se, e apenas se, um acontecimento seguro puder obrigar uma seguradora a pagar benefícios adicionais significativos em qualquer cenário, excluindo cenários com falta de substância comercial (i.e., não têm efeito discernível sobre a economia de uma transacção). Se benefícios adicionais significativos forem pagáveis em cenários com substância comercial, a condição enunciada na frase anterior pode ser satisfeita mesmo se o acontecimento seguro for extremamente improvável ou mesmo se o valor presente esperado (i.e., ponderado em função de probabilidades) dos fluxos de caixa contingentes for uma pequena proporção do valor presente esperado de todos os fluxos de caixa contratuais remanescentes.

B24 Os benefícios adicionais descritos no parágrafo B23 referem-se a quantias que excedem aquelas que seriam pagáveis se não ocorresse qualquer acontecimento seguro (excluindo cenários em que falta substância comercial). Essas quantias adicionais incluem custos de gestão e de avaliação de sinistros, mas excluem:

a) a perda da capacidade de cobrar ao tomadores de seguro serviços futuros. Por exemplo, num contrato de seguro de vida associado a um investimento, a morte dos tomadores de seguro significa que a seguradora já não pode prestar serviços de gestão do investimento e cobrar uma comissão por isso. Contudo, esta perda económica para a seguradora não reflecte risco de seguro, da mesma forma que a entidade gestora do fundo mútuo não assume um risco de seguro em relação à possível morte do cliente. Portanto, a potencial perda de futuras comissões de gestão de investimento não é relevante ao avaliar o grau de risco de seguro que é transferido por um contrato.

b) dispensa por morte dos custos que seriam feitos por cancelamento ou resgate. Dado que o contrato criou esses custos, a dispensa desses custos não compensa os tomadores de seguro por um risco preexistente. Deste modo, os custos não são relevantes ao avaliar o grau do risco de seguro que é transferido por um contrato.

c) um pagamento condicionado a um acontecimento que não causa uma perda significativa ao detentor do contrato. Por exemplo, considere-se um contrato que exija que o emitente pague um milhão em unidades monetárias se um activo sofrer danos físicos que causem uma perda económica insignificante de uma unidade monetária para o detentor. Neste contrato, o detentor transfere para a seguradora o risco insignificante da perda de uma unidade monetária. Ao mesmo tempo, o contrato cria um risco de tipo não seguro de que o emitente tenha de pagar 999 999 unidades monetárias se o acontecimento especificado ocorrer. Dado que o emitente não aceita o risco de seguro significativo do detentor, este contrato não constitui um contrato de seguro;

▼B

d) possíveis recuperações de resseguros. A seguradora contabiliza-os separadamente.

B25 Uma seguradora deve avaliar o significado do risco de seguro contrato a contrato, em vez de o fazer por referência à materialidade das demonstrações financeiras ([1]). Assim, o risco de seguro pode ser significativo mesmo que exista uma probabilidade mínima de perdas materiais para uma carteira completa de contratos. Esta avaliação contrato a contrato facilita a classificação de um contrato como contrato de seguro. Contudo, se se souber que uma carteira relativamente homogénea de pequenos contratos consiste em contratos que transferem risco de seguro, uma seguradora não precisa de examinar cada contrato dessa carteira para identificar uns poucos contratos não derivados que transferem risco de seguro insignificante.

B26 Conclui-se dos parágrafos B23-B25 que se um contrato pagar um benefício por morte que exceda a quantia a pagar por sobrevivência, o contrato é um contrato de seguro a não ser que o benefício adicional por morte seja insignificante (ajuizado por referência ao contrato em vez de à totalidade da carteira de contratos). Conforme notado no parágrafo B24b), a dispensa por morte dos custos de cancelamento ou de resgate não está incluída nesta avaliação se esta dispensa não compensar os tomadores de seguro por um risco preexistente. De forma semelhante, um contrato de anuidades que paga somas regulares para o resto da vida dos tomadores de seguro é um contrato de seguro, a não ser que os pagamentos agregados contingentes da vida sejam insignificantes.

B27 O parágrafo B23 faz referência a benefícios adicionais. Esses benefícios adicionais podem incluir um requisito de pagar benefícios mais cedo se o acontecimento seguro ocorrer mais cedo e o pagamento não estiver ajustado ao valor temporal do dinheiro. Um exemplo é o seguro total de vida por uma quantia fixa (por outras palavras, seguro que proporciona um benefício por morte fixo quando o tomadores de seguro morre, sem data de expiração para a cobertura). É certo que o tomadores de seguro vai morrer, mas a data da morte é incerta. A seguradora vai sofrer uma perda naqueles contratos individuais em que o tomador de seguro morre cedo, mesmo que não haja qualquer perda global na totalidade da carteira de contratos.

B28 Se um contrato de seguro for separado numa componente de depósito e numa componente de seguro, o significado do risco de seguro transferido é avaliado por referência à componente de seguro. O significado do risco de seguro transferido por um derivado embutido é avaliado por referência ao derivado embutido.

Alterações no nível de risco de seguro

B29 Alguns contratos não transferem qualquer risco de seguro para o emitente no início, embora transfiram risco de seguro num momento posterior. Por exemplo, considere-se um contrato que proporciona um retorno de investimento especificado e inclui uma opção para o tomadores de seguro usar os proventos do investimento aquando da maturidade para comprar uma anuidade dependente da vida às taxas de anuidade correntes cobradas pela seguradora a outros novos beneficiários da anuidade quando o tomadores de seguro exercer essa opção. O contrato não transfere qualquer risco de seguro para o emitente

([1]) Para esta finalidade, os contratos celebrados simultaneamente com uma única contraparte (ou os contratos que são de outra forma interdependentes) configuram um único contrato.

▼B

enquanto a opção não for exercida, dado que a seguradora permanece livre de apreçar a anuidade numa base que reflicta o risco de seguro transferido para a seguradora nesse momento. Contudo, se o contrato especificar as taxas da anuidade (ou uma base para definir as taxas da anuidade), o contrato transfere risco de seguro para o emitente no seu início.

B30 Um contrato que se qualifica como contrato de seguro mantém-se como contrato de seguro até que todos os direitos e obrigações sejam extintos ou expirem.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 5

Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é especificar a contabilização de activos detidos para venda, e a apresentação e divulgação de *unidades operacionais descontinuadas*. Em particular, a IFRS exige:

a) os activos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o *justo valor* menos os *custos de vender*, e que a depreciação desses activos deve cessar; e

b) os activos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam apresentados separadamente na face ►**M5** da demonstração da posição financeira ◄ e que os resultados das unidades operacionais descontinuadas sejam apresentados separadamente na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄.

ÂMBITO

2. Os requisitos de classificação e de apresentação desta IFRS aplicam-se a todos os *activos não correntes* ([1]) reconhecidos e a todos os *grupos para alienação* de uma entidade. Os requisitos de mensuração desta IFRS aplicam-se a todos os activos não correntes reconhecidos e aos grupos para alienação (tal como definido no parágrafo 4), com a excepção dos activos enunciados no parágrafo 5. que devem continuar a ser mensurados de acordo com a Norma indicada.

3. Os activos classificados como não correntes de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* ►**M5** ———— ◄ não devem ser reclassificados como *activos correntes* enquanto não satisfizerem os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com esta IFRS. Os activos de uma classe que uma entidade normalmente consideraria como não corrente que sejam adquiridos exclusivamente com vista a uma revenda não devem ser classificados como correntes a não ser que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com esta IFRS.

4. Por vezes, uma entidade aliena um grupo de activos, possivelmente com alguns passivos directamente associados, em conjunto numa única transacção. Um tal grupo para alienação pode ser um grupo de *unidades geradoras de caixa*, uma única unidade geradora de caixa, ou parte de uma unidade geradora de

([1]) Relativamente aos activos classificados de acordo com uma apresentação de liquidez, os activos não correntes são activos que incluem quantias que se espera recuperar mais de doze meses ►**M5** após o período de relato ◄. O parágrafo 3. aplica-se à classificação desses activos.

▼B

caixa ([1]). O grupo pode incluir quaisquer activos e quaisquer passivos da entidade, incluindo activos correntes, passivos correntes e activos excluídos pelo parágrafo 5. dos requisitos de mensuração desta IFRS. Se um activo não corrente dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS fizer parte de um grupo para alienação, os requisitos de mensuração desta IFRS aplicam-se ao grupo como um todo, de forma que o grupo seja mensurado pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos o custo de vender. Os requisitos para mensuração de activos e passivos individuais dentro do grupo para alienação estão definidos nos parágrafos 18., 19. e 23.

5. As disposições de mensuração desta IFRS ([2]) não se aplicam aos seguintes activos, que estão abrangidos pelas Normas indicadas, seja como activos individuais seja como parte de um grupo para alienação:

a) activos por impostos diferidos (IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);

b) activos provenientes de benefícios de empregados (IAS 19 *Benefícios dos Empregados*);

c) activos financeiros no âmbito da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*;

d) activos não correntes que sejam contabilizados de acordo com o modelo do justo valor da IAS 40 *Propriedades de Investimento*;

▼M8

e) activos não correntes que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, de acordo com a IAS 41 *Agricultura*;

▼B

f) direitos contratuais de acordo com contratos de seguro tal como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*.

▼M17

5.A. Os requisitos em matéria de classificação, apresentação e mensuração contidos nesta IFRS e aplicáveis a um activo não corrente (ou grupo para alienação) que esteja classificado como detido para venda também se aplicam a um activo não corrente (ou grupo para alienação) que esteja classificado como detido para distribuição aos proprietários que agem nessa qualidade (detido para distribuição aos proprietários).

▼M22

5.B. Esta IFRS especifica as divulgações necessárias a respeito de activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda ou unidades operacionais descontinuadas. As divulgações especificadas noutras IFRS não se aplicam a esses activos (ou grupos para alienação) a menos que essas IFRS exijam:

a) divulgações específicas a respeito de activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda ou unidades operacionais descontinuadas; ou

([1]) Contudo, uma vez que se espera que os fluxos de caixa de um activo ou grupo de activos resultem principalmente da venda e não do uso continuado, estes tornam-se menos dependentes dos fluxos de caixa resultantes de outros activos, e um grupo para alienação que fez parte de uma unidade geradora de caixa torna-se uma unidade geradora de caixa separada.

([2]) Além dos parágrafos 18. e 19., que exigem que os activos em questão sejam mensurados de acordo com outras IFRS aplicáveis.

▼M22

b) divulgações sobre a mensuração de activos e passivos num grupo para alienação que não se integrem no âmbito do requisito de mensuração da IFRS 5 e essas divulgações ainda não foram feitas nas outras notas às demonstrações financeiras.

Poderão ser necessárias outras divulgações sobre activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda ou unidades operacionais descontinuadas para cumprir os requisitos gerais da IAS 1, em particular os parágrafos 15 e 125 dessa Norma.

▼M17

CLASSIFICAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES (OU GRUPOS PARA ALIENAÇÃO) COMO DETIDOS PARA VENDA OU DETIDOS PARA DISTRIBUIÇÃO AOS PROPRIETÁRIOS

▼B

6. Uma entidade deve classificar um activo não corrente (ou um grupo para alienação) como detido para venda se a sua quantia escriturada vai ser recuperada principalmente através de uma transacção de venda em vez de através de uso continuado.

7. Para que este seja o caso, o activo (ou grupo para alienação) deve estar disponível para venda imediata na sua condição presente sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para vendas de tais activos (ou grupos para alienação) e a sua venda deve ser *altamente provável*.

▼M17

8. Para que a venda seja altamente provável, o nível de gestão apropriado deve estar empenhado num plano para vender o activo (ou grupo para alienação), e deve ter sido iniciado um programa activo para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o activo (ou grupo para alienação) deve ser activamente publicitado para venda a um preço que seja razoável em relação ao seu justo valor corrente. Além disso, deve esperar-se que a venda se qualifique para reconhecimento como venda concluída até um ano a partir da data da classificação, excepto conforme permitido pelo parágrafo 9, e as acções necessárias para concluir o plano devem indicar a improbabilidade de alterações significativas no plano ou de o plano ser retirado. A probabilidade de aprovação pelos accionistas (se exigida na jurisdição) deve ser considerada como parte da avaliação que determina se a venda é altamente provável ou não.

▼M8

8.A. Uma entidade que assumiu um compromisso relativamente a um plano de vendas que envolve a perda de controlo de uma subsidiária deve classificar todos os activos e passivos dessa subsidiária como detidos para venda quando são respeitados os critérios estabelecidos nos parágrafos 6-8, independentemente do facto de a entidade reter um interesse que não controla na sua antiga subsidiária após a venda.

▼B

9. Os acontecimentos ou circunstâncias podem estender o período para concluir a venda para lá de um ano. Uma extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não exclui que um activo (ou grupo para alienação) seja classificado como detido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade e se houver suficiente prova de que a entidade continua comprometida com o seu plano de vender o activo (ou grupo para alienação). Será este o caso quando os critérios do Apêndice B forem satisfeitos.

▼B

10. As transacções de venda incluem trocas de activos não correntes por outros activos não correntes quando uma troca tiver substância comercial de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

11. Quando uma entidade adquire um activo não corrente (ou grupo para alienação) exclusivamente com vista à sua posterior alienação, só deve classificar o activo não corrente (ou o grupo de disposição) como detido para venda à data de aquisição se o requisito de um ano do parágrafo 8. for satisfeito (excepto conforme permitido pelo parágrafo 9.) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos parágrafos 7. e 8. que não esteja satisfeito nessa data estará satisfeito num curto prazo após a aquisição (normalmente, num prazo de três meses).

12. Se os critérios dos parágrafos 7. e 8. forem satisfeitos ►M5 após o período de relato ◄, uma entidade não deve classificar um activo não corrente (ou grupo para alienação) como detido para venda nessas demonstrações financeiras quando forem emitidas. Contudo, quando esses critérios forem satisfeitos ►M5 após o período de relato ◄ mas antes da autorização para emissão das demonstrações financeiras, a entidade deve divulgar a informação especificada nos parágrafos 41. a), b) e d) das notas.

▼M17

12.A. Um activo não corrente (ou grupo para alienação) é classificado como detido para distribuição aos proprietários quando a entidade está empenhada em distribuir o activo (ou grupo para alienação) aos proprietários. Para que este seja o caso, os activos têm de estar disponíveis para distribuição imediata na sua condição presente e a distribuição tem de ser altamente provável. Para que a distribuição seja altamente provável, é necessário que tenham sido iniciadas acções para concluir a distribuição e deve esperar-se que tais acções estejam concluídas no prazo de um ano a contar da data de classificação. As acções necessárias para concluir a distribuição devem indicar que é pouco provável que ocorram alterações significativas na distribuição ou que a distribuição seja anulada. A probabilidade de aprovação pelos accionistas (se exigida na jurisdição) deve ser considerada como parte da avaliação que determina se a distribuição é altamente provável ou não.

▼B

Activos não correntes que deverão ser abandonados

13. Uma entidade não deve classificar como detido para venda um activo não corrente (ou grupo para alienação) que deverá ser abandonado. Isto deve-se ao facto de a sua quantia escriturada ser recuperada principalmente através do uso continuado. Contudo, se o grupo para alienação a ser abandonado satisfizer os critérios do parágrafo 32.a)-c), a entidade deve apresentar os resultados e fluxos de caixa do grupo para alienação como unidades operacionais descontinuadas de acordo com os parágrafos 33. e 34. à data na qual ele deixe de ser usado. Os activos não correntes (ou grupos para alienação) a serem abandonados incluem activos não correntes (ou grupos para alienação) que deverão ser usados até ao final da sua vida económica e os activos não correntes (ou grupos para alienação) que deverão ser encerrados em vez de vendidos.

14. Uma entidade não deve contabilizar um activo não corrente que tenha sido temporariamente retirado de serviço como se tivesse sido abandonado.

▼B

MENSURAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES (OU GRUPOS PARA ALIENAÇÃO) CLASSIFICADOS COMO DETIDOS PARA VENDA

Mensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação)

15. Uma entidade deve mensurar um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender.

▼M17

15.A. Uma entidade deve mensurar um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para distribuição aos proprietários pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de distribuir ([1]).

▼B

16. Se um activo (ou grupo para alienação) recém-adquirido satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ver parágrafo 11.), a aplicação do parágrafo 15. resultará em que o activo (ou grupo para alienação) seja mensurado no reconhecimento inicial pelo valor mais baixo entre a sua quantia escriturada se não tivesse sido assim classificado (por exemplo, o custo) e o justo valor menos os custos de vender. Assim, se o activo (ou grupo para alienação) for adquirido como parte de uma concentração de actividades empresariais, ele deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos de vender.

17. Quando se espera que a venda ocorra para além de um ano, a entidade deve mensurar os custos de vender pelo valor presente. Qualquer aumento no valor presente dos custos de vender que resulte da passagem do tempo deve ser apresentado nos lucros ou prejuízos como custo de financiamento.

18. Imediatamente antes da classificação inicial do activo (ou grupo para alienação) como detido para venda, as quantias escrituradas do activo (ou de todos os activos e passivos do grupo) devem ser mensuradas de acordo com a IFRS aplicáveis.

19. Na remensuração posterior de um grupo para alienação, as quantias escrituradas de quaisquer activos e passivos que não estejam no âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS, mas estejam incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda, devem ser remensurados de acordo com as IFRS aplicáveis antes de o justo valor menos os custos de vender do grupo para alienação ser remensurado.

Reconhecimento de perdas por imparidade e de reversões

20. Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do activo (ou grupo para alienação) para o justo valor menos os custos de vender, até ao ponto em que não tenha sido reconhecida de acordo com o parágrafo 19.

21. Uma entidade deve reconhecer um ganho para qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de vender de um activo, mas não para além da perda por imparidade cumulativa que tenha sido reconhecida seja de acordo com esta IFRS seja anteriormente de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

([1]) Os custos de distribuir são os custos incrementais directamente atribuíveis à distribuição, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

▼B

22. Uma entidade deve reconhecer um ganho para qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de vender de um grupo para alienação:

a) até ao ponto em que não tenha sido reconhecido de acordo com o parágrafo 19.; mas

b) não para além da perda por imparidade cumulativa que tenha sido reconhecida, seja de acordo com esta IFRS ou anteriormente de acordo com a IAS 36, relativamente aos activos não correntes que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS.

23. A perda por imparidade (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo para alienação deve reduzir (ou aumentar) a quantia escriturada dos activos não correntes do grupo que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS, pela ordem de imputação definida nos parágrafos 104.a) e b) e 122. da IAS 36 (tal como revista em 2004).

24. Um ganho ou perda que não tenha sido anteriormente reconhecido à data da venda de um activo não corrente (ou grupo para alienação) deve ser reconhecido à data do desreconhecimento. Os requisitos relacionados com o desreconhecimento estão definidos:

a) nos parágrafos 67.-72. da IAS 16 (tal como revista em 2003) relativamente a activos fixos tangíveis, e

b) nos parágrafos 112.-117. da IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004) relativamente a activos intangíveis.

25. Uma entidade não deve depreciar (ou amortizar) um activo não corrente enquanto estiver classificado como detido para venda ou enquanto fizer parte de um grupo para alienação classificado como detido para venda. Os juros e outros gastos atribuíveis aos passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem continuar a ser reconhecidos.

Alterações num plano de venda

26. Se uma entidade classificou um activo (ou grupo para alienação) como detido para venda, mas os critérios dos parágrafos 7.-9. já não estiverem satisfeitos, a entidade deve cessar de classificar o activo (ou grupo para alienação) como detido para venda.

27. A entidade deve mensurar um activo não corrente que deixe de ser classificado como detido para venda (ou deixe de ser incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda) pelo valor mais baixo entre:

a) a sua quantia escriturada antes de o activo (ou grupo para alienação) ser classificado como detido para venda, ajustada a qualquer depreciação, amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o activo (ou grupo para alienação) não estivesse classificado como detido para venda, e

b) a sua *quantia recuperável* à data da decisão posterior de não vender ([1]).

([1]) Se um activo não corrente fizer parte de uma unidade geradora de caixa, a sua quantia recuperável é a quantia escriturada que teria sido reconhecida após a imputação de qualquer perda por imparidade resultante dessa unidade geradora de caixa de acordo com a IAS 36.

▼B

28. A entidade deve incluir qualquer ajustamento exigido na quantia escriturada de um activo não corrente que deixe de ser classificado como detido para venda nos lucros ou prejuízos ([1]) de unidades operacionais em continuação no período em que os critérios dos parágrafos 7.-9. já não estiverem satisfeitos. A entidade deve apresentar esse ajustamento ►**M5** no mesmo título na demonstração do rendimento integral ◄ usado para apresentar um ganho ou perda, se houver, reconhecido de acordo com o parágrafo 37.

29. Se uma entidade remover um activo ou passivo individual de um grupo para alienação classificado como detido para venda, os activos e passivos restantes do grupo para alienação a ser vendido devem continuar a ser mensurados como um grupo apenas se o grupo satisfizer os critérios dos parágrafos 7.-9. De outro modo, os activos não correntes restantes do grupo que satisfizerem individualmente os critérios de classificação como detidos para venda devem ser mensurados individualmente pelo menor valor entre as suas quantias escrituradas e os justos valores menos os custos de vender nessa data. Quaisquer activos não correntes que não satisfaçam os critérios devem deixar de ser classificados como detidos para venda de acordo com o parágrafo 26.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

30. Uma entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros das unidades operacionais descontinuadas e das alienações de activos não correntes (ou grupos para alienação).

Apresentar unidades operacionais descontinuadas

31. Um *componente de uma entidade* compreende unidades operacionais e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para finalidades de relato financeiro, do resto da entidade. Por outras palavras, um componente de uma entidade terá sido uma unidade geradora de caixa ou um grupo de unidades geradoras de caixa enquanto detida para uso.

32. Uma unidade operacional descontinuada é um componente de uma entidade que ou foi alienada ou está classificada como detida para venda, e

a) representa uma importante linha de negócios ou área geográfica de operações separada;

b) é parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios ou área geográfica de operações separada; ou

c) é uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.

33. As entidades devem divulgar:

a) uma quantia única ►**M5** na demonstração do rendimento integral ◄ compreendendo o total de:

i) os lucros ou prejuízos após os impostos das unidades operacionais descontinuadas, e

ii) os ganhos ou perdas após os impostos reconhecidos na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender ou na alienação de activos ou de grupo(s) para alienação que constituam a unidade operacional descontinuada.

([1]) A não ser que o activo seja um activo fixo tangível ou um activo intangível que tenha sido revalorizado de acordo com a ***IAS 16*** ou a ***IAS 38*** antes da classificação como detido para venda, em cujo caso o ajustamento deve ser tratado como acréscimo ou decréscimo na revalorização.

▼B

b) uma análise da quantia única referida na alínea a):

i) no rédito, nos gastos e nos lucros ou prejuízos antes dos impostos das unidades operacionais descontinuadas,

ii) nos gastos de imposto sobre o rendimento relacionados conforme exigido pelo parágrafo 81h) da IAS 12,

iii) nos ganhos ou perdas reconhecidos na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender ou na alienação dos activos ou de grupo(s) para alienação que constituam a unidade operacional descontinuada, e

iv) nos gastos de imposto sobre o rendimento relacionados conforme exigido pelo parágrafo 81h) da IAS 12.

A análise pode ser apresentada nas notas ou ►M5 na demonstração do rendimento integral ◄. Se for apresentada ►M5 na demonstração do rendimento integral ◄, deve ser apresentada numa secção identificada como estando relacionada com as unidades operacionais descontinuadas, i.e., separadamente das unidades operacionais em continuação. A análise não é exigida para grupos para alienação que sejam subsidiárias recém-adquiridas que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda no momento da aquisição (ver parágrafo 11.).

c) os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às actividades de exploração, investimento e financiamento de unidades operacionais descontinuadas. Estas divulgações podem ser apresentadas ou nas notas ou na face das demonstrações financeiras. Estas divulgações não são exigidas para grupos para alienação que sejam subsidiárias recém-adquiridas que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda no momento da aquisição (ver parágrafo 11.).

▼M11

d) a quantia do rendimento de unidades operacionais em continuação e de unidades operacionais descontinuadas atribuível aos proprietários da empresa-mãe. Estas divulgações podem ser apresentadas ou nas notas ou na demonstração do rendimento integral.

▼M5

33.A. Se uma entidade apresentar os componentes dos lucros ou prejuízos numa demonstração dos resultados separada, tal como descrito no parágrafo 81 da IAS 1 (tal como revista em 2007), uma secção identificada como estando relacionada com as unidades operacionais descontinuadas é apresentada nessa demonstração separada.

▼B

34. Uma entidade deve apresentar novamente as divulgações do parágrafo 33. para períodos anteriores apresentados nas demonstrações financeiras de forma a que as divulgações se relacionem com todas as unidades operacionais que tenham sido descontinuadas ►M5 no fim do período de relato ◄ para o último período apresentado.

35. Os ajustamentos efectuados no período corrente nas quantias previamente apresentadas em unidades operacionais descontinuadas que estejam directamente relacionados com a alienação de uma unidade operacional descontinuada num período anterior devem ser classificados separadamente nas unidades operacionais descontinuadas. A natureza e a quantia desses ajustamentos devem ser divulgadas. Exemplos de circunstâncias em que estes ajustamentos podem resultar incluem o seguinte:

a) a resolução de incertezas que resultem dos termos da transacção de alienação, tais como a resolução dos ajustamentos no preço de compra e das questões de indemnização com o comprador.

▼B

b) a resolução de incertezas que resultem de e estejam directamente relacionadas com as unidades operacionais do componente antes da sua alienação, tais como obrigações ambientais e de garantia de produtos retidas pelo vendedor.

c) a liquidação das obrigações de planos de benefícios de empregados, desde que essa liquidação esteja directamente relacionada com a transacção de alienação.

36. Se uma entidade deixar de classificar um componente de uma entidade como detida para venda, os resultados das unidades operacionais do componente anteriormente apresentados nas unidades operacionais descontinuadas de acordo com os parágrafos 33-35 devem ser reclassificados e incluídos no rendimento das unidades operacionais em continuação para todos os períodos apresentados. As quantias relativas a períodos anteriores devem ser descritas como tendo sido novamente apresentadas.

▼M8

36.A. Uma entidade que assumiu um compromisso relativamente a um plano de vendas que envolve a perda de controlo de uma subsidiária deve divulgar as informações exigidas pelos parágrafos 33-36 quando a subsidiária for um grupo para alienação que satisfaz a definição de unidade operacional descontinuada em conformidade com o parágrafo 32.

▼B

Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação

37. Qualquer ganho ou perda relativo à remensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda que não satisfaça a definição de unidade operacional descontinuada deve ser incluído nos lucros ou prejuízos das unidades operacionais em continuação.

Apresentação de um activo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda

38. Uma entidade deve apresentar um activo não corrente classificado como detido para venda e os activos de um grupo para alienação classificado como detido para venda separadamente dos outros activos ►M5 na demonstração da posição financeira ◄. Os passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos ►M5 na demonstração da posição financeira ◄. Esses activos e passivos não devem ser compensados nem apresentados como uma única quantia. As principais classes de activos e passivos classificados como detidos para venda devem ser divulgadas separadamente ou na face ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ ou nas notas, excepto conforme permitido pelo parágrafo 39. Uma entidade deve apresentar separadamente qualquer rendimento ou gasto cumulativo ►M5 reconhecido em outro rendimento integral ◄ relacionado com um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda.

39. Se o grupo para alienação for uma subsidiária recém-adquirida que satisfaça os critérios de classificação como detido para venda no momento da aquisição (ver parágrafo 11.), não é exigida a divulgação das principais classes de activos e passivos.

40. Uma entidade não deve reclassificar ou voltar a apresentar quantias apresentadas para activos não correntes ou para activos e passivos de grupos para alienação classificados como detidos para venda ►M5 nas demonstrações da posição financeira ◄ de períodos anteriores para reflectir a classificação ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ relativa ao último período apresentado.

▼B

Divulgações adicionais

41. Uma entidade deve divulgar a seguinte informação nas notas do período em que o activo não corrente (ou grupo para alienação) foi ou classificado como detido para venda ou vendido:

a) uma descrição do activo não corrente (ou grupo para alienação);

b) uma descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, e a forma e tempestividade esperadas para essa alienação;

c) o ganho ou a perda reconhecidos de acordo com os parágrafos 20.-22. e, se não for apresentado separadamente ►M5 na ◄ ►M5 demonstração do rendimento integral ◄, o título na ►M5 demonstração do rendimento integral ◄ que inclui esse ganho ou perda;

d) se aplicável, o segmento relatável em que o activo não corrente (ou grupo para alienação) está apresentado de acordo com a IFRS 8 *Segmentos Operacionais*.

42. Caso se aplique o parágrafo 26 ou o parágrafo 29, uma entidade deve divulgar, no período da decisão para alterar o plano de vender o activo não corrente (ou grupo para alienação), uma descrição dos factos e circunstâncias que levaram à decisão e o efeito dessa decisão nos resultados das unidades operacionais para esse período e qualquer período anterior apresentado.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

43. A IFRS deve ser aplicada prospectivamente a activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após a data de eficácia da IFRS. Uma entidade pode aplicar os requisitos da IFRS a todos os activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após qualquer data antes da data de eficácia da IFRS, desde que as valorizações e outras informações necessárias para aplicar a IFRS tenham sido obtidas no momento em que esses critérios foram originalmente satisfeitos.

DATA DE EFICÁCIA

44. Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a IFRS a um período que tenha início antes de 1 Janeiro 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼M5

44.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 3 e 38 e adicionou o parágrafo 33A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼**M11**

44.B. A IAS 27 (tal como emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) adicionou o parágrafo 33(d). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, a emenda deverá ser aplicada a esse período anterior. A emenda deve ser aplicada retrospectivamente.

▼**M8**

44.C. Os parágrafos 8A e 36A foram adicionados com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Contudo, uma entidade não deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início antes de 1 de Julho de 2009, a não ser que também aplique a IFRS 27 (tal como alterada em Maio de 2008). Se uma entidade aplicar as emendas antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto. Uma entidade deve aplicar as emendas prospectivamente a partir da data na qual aplicou pela primeira vez a IFRS 5, sujeita às disposições transitórias constantes do parágrafo 45 da IAS 27 (emendada em Maio de 2008).

▼**M17**

44.D. Foram adicionados os parágrafos 5A, 12A e 15A e o parágrafo 8 foi emendado pela IFRIC 17 *Distribuições aos Proprietários de Activos que Não São Caixa* em Novembro de 2008. Estas emendas devem ser aplicadas prospectivamente a activos não correntes (ou grupos para alienação) que estejam classificados como detidos para distribuição aos proprietários nos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Não é permitida a aplicação retrospectiva. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período com início antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto e também aplicar a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (conforme revista em 2008), a IAS 27 (conforme emendada em Maio de 2008) e a IFRIC 17.

▼**M22**

44.E. O parágrafo 5B foi adicionado pelo documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼**B**

RETIRADA DA IAS 35

45. Esta IFRS substitui a IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*.

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

unidade geradora de caixa	O mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.
componente de uma entidade	Unidades operacionais e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para finalidades de relato financeiro, do resto da entidade.

▼B

custos de vender	Os custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo (ou **grupo para alienação**), excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.
activo corrente	►M5 Uma entidade deve classificar um activo como corrente quando: a) espera realizar o activo, ou pretende vendê-lo ou consumi-lo, no decurso normal do seu ciclo operacional; b) detém o activo essencialmente para finalidades de negociação; c) espera realizar o activo até doze meses após o período de relato; ou d) o activo é caixa ou um equivalente de caixa (tal como definido na IAS 7), a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após o período de relato. ◄
unidade operacional descontinuada	É um **componente de uma entidade** que ou foi alienado ou está classificado como detido para venda e: a) representa uma importante linha de negócios ou área geográfica de operações separada; b) é parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios ou área geográfica de operações separada; ou c) é uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.
grupo para alienação	Um grupo de activos a alienar, por venda ou de outra forma, em conjunto como um grupo numa só transacção, e passivos directamente associados a esses activos que serão transferidos na transacção. O grupo inclui *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais se o grupo for uma **unidade geradora de caixa** à qual tenha sido imputado *goodwill* de acordo com os requisitos dos parágrafos 80.-87. da IAS 36 *Imparidade de Activos* (tal como revista em 2004) ou se for uma unidade operacional dentro dessa unidade geradora de caixa.
justo valor	Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes.

▼B

compromisso firme de compra	Um acordo com uma parte não relacionada, vinculando ambas as partes e normalmente legalmente imponível, que a) especifica todos os termos significativos, incluindo o preço e a tempestividade das transacções, e b) inclui um desincentivo por não desempenho que é suficientemente grande para tornar o desempenho **altamente provável**.
altamente provável	Significativamente mais propenso do que **provável**.
activo não corrente	Um activo que não satisfaz a definição de um **activo corrente**.
provável	Mais propenso que não.
quantia recuperável	O valor mais alto entre o **justo valor** de um activo menos os **custos de vender** e o seu **valor de uso**.
valor de uso	O valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Apêndice B

Suplemento de aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

EXTENSÃO DO PERÍODO EXIGIDO PARA CONCLUIR UMA VENDA

B1 Tal como indicado no parágrafo 9., uma extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não exclui que um activo (ou grupo para alienação) seja classificado como detido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade e se houver suficiente prova de que a entidade continua comprometida com o seu plano de vender o activo (ou grupo para alienação). Uma excepção ao requisito de um ano no parágrafo 8. deve portanto aplicar-se nas seguintes situações em que esses acontecimentos ou circunstâncias ocorram:

a) à data em que uma entidade se compromete a planear a venda de um activo não corrente (ou grupo para alienação), ela espera razoavelmente que outros (não um comprador) imponham condições à transferência do activo (ou grupo para alienação) que estendam o período exigido para que a venda seja concluída, e:

i) as acções necessárias para responder a essas condições não podem ser iniciadas antes de um *compromisso firme de compra* ser obtido, e

ii) um compromisso firme de compra é altamente provável dentro de um ano;

▼B

b) uma entidade obtém um compromisso firme de compra e, como resultado, um comprador ou outros impõem inesperadamente condições à transferência de um activo não corrente (ou grupo para alienação) anteriormente classificado como detido para venda que irão estender o período exigido para que a venda seja concluída, e:

   i) foram tomadas as acções atempadas necessárias para responder às condições, e

   ii) espera-se uma resolução favorável dos factores que condicionam um atraso;

c) durante o período inicial de um ano, ocorrem circunstâncias que foram anteriormente consideradas improváveis e, como resultado, um activo não corrente (ou grupo para alienação) anteriormente classificado como detido para venda não é vendido até ao final desse período, e:

   i) durante o período inicial de um ano, a entidade envidou as acções necessárias para responder à alteração nas circunstâncias,

   ii) o activo não corrente (ou grupo para alienação) está a ser activamente publicitado a um preço que é razoável, dada a alteração nas circunstâncias, e

   iii) foram satisfeitos os critérios dos parágrafos 7. e 8.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 6

Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro da *exploração e avaliação de recursos minerais.*

2. Em particular, a IFRS exige:

   a) melhorias limitadas a práticas contabilísticas existentes de *dispêndios de exploração e avaliação;*

   b) que as entidades que reconheçam *activos de exploração e avaliação* apreciem esses activos quanto a imparidade de acordo com esta IFRS e mensurem qualquer imparidade de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*;

   c) divulgações que identifiquem e expliquem as quantias nas demonstrações financeiras da entidade que resultem da exploração e avaliação de recursos minerais e ajudem os utentes dessas demonstrações financeiras a compreender a quantia, tempestividade e certeza de fluxos de caixa futuros de quaisquer activos de exploração e avaliação reconhecidos.

ÂMBITO

3. Uma entidade deve aplicar a IFRS aos dispêndios de exploração e avaliação em que incorra.

4. A IFRS não trata de outros aspectos da contabilização por entidades dedicadas à exploração e avaliação de recursos minerais.

5. Uma entidade não deve aplicar esta IFRS a dispêndios incorridos:

   a) antes da exploração e avaliação de recursos minerais, tais como dispêndios incorridos antes de a entidade ter obtido os direitos legais de explorar uma área específica;

   b) depois de serem demonstráveis a exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral.

RECONHECIMENTO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO

Dispensa temporária dos parágrafos 11. e 12. da IAS 8

6. Quando desenvolver as suas políticas contabilísticas, uma entidade que reconheça activos de exploração e avaliação deve aplicar o parágrafo 10. da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

▼B

7. É exigido que a gerência considere os parágrafos 11. e 12. da IAS 8 que especificam fontes de requisitos e orientação autorizados ao desenvolver uma política contabilística para um item se nenhuma IFRS se aplicar especificamente a esse item. Sujeito aos parágrafos 9. e 10. adiante, esta IFRS dispensa uma entidade de aplicar esses parágrafos às suas políticas contabilísticas para o reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação.

MENSURAÇÃO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO

Mensuração no reconhecimento

8. Os activos de exploração e avaliação devem ser mensurados pelo custo.

Elementos do custo de activos de exploração e avaliação

9. Uma entidade deve determinar uma política contabilística que especifique que dispêndios são reconhecidos como activos de exploração e avaliação e aplicar essa política consistentemente. Ao tomar esta determinação, uma entidade considera até que ponto o dispêndio pode ser associado à descoberta de recursos minerais específicos. O que se segue são exemplos de dispêndios que podem ser incluídos na mensuração inicial de activos de exploração e avaliação (a lista não é exaustiva):

a) aquisição de direitos de exploração;

b) estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;

c) perfuração exploratória;

d) valas;

e) amostragem; e

f) actividades relacionadas com a avaliação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral.

10. Os dispêndios relacionados com o desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como activos de exploração e avaliação. A *Estrutura Conceptual* e a IAS 38 *Activos Intangíveis* proporcionam orientação sobre o reconhecimento de activos resultantes de desenvolvimento.

11. De acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes,* uma entidade reconhece quaisquer obrigações de remoção e restauro que sejam incorridas durante um determinado período como consequência de ter levado a cabo a exploração e avaliação de recursos minerais.

Mensuração após reconhecimento

12. Após o reconhecimento, uma entidade deve aplicar ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização aos activos de exploração e avaliação. Se o modelo de revalorização for aplicado (ou o modelo da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou o modelo da IAS 38), ele deve ser consistente com a classificação dos activos (ver parágrafo 15.).

▼B

Alterações nas políticas contabilísticas

13. Uma entidade pode alterar as suas políticas contabilísticas para dispêndios de exploração e avaliação se a alteração tornar as demonstrações financeiras mais relevantes para as necessidades de tomada de decisões económicas dos utentes e não menos fiáveis, ou mais fiáveis e não menos relevantes para essas necessidades. Uma entidade deve ajuizar a relevância e a fiabilidade usando os critérios da IAS 8.

14. Para justificar a alteração das suas políticas contabilísticas para dispêndios de exploração e avaliação, uma entidade deve demonstrar que a alteração leva as suas demonstrações financeiras a satisfazerem mais aproximadamente os critérios da IAS 8, mas a alteração não precisa de alcançar total conformidade com esses critérios.

APRESENTAÇÃO

Classificação de activos de exploração e avaliação

15. Uma entidade deve classificar os activos de exploração e avaliação como tangíveis ou intangíveis de acordo com a natureza dos activos adquiridos e aplicar a classificação consistentemente.

16. Alguns activos de exploração e avaliação são tratados como intangíveis (por exemplo, direitos de perfuração), enquanto outros são tangíveis (por exemplo, veículos e plataformas de perfuração). Até ao ponto em que um activo tangível seja consumido no desenvolvimento de um activo intangível, a quantia que reflecte esse consumo faz parte do custo do activo intangível. Contudo, o uso de um activo tangível para desenvolver um activo intangível não transforma um activo tangível num activo intangível.

Reclassificação de activos de exploração e avaliação

17. Um activo de exploração e avaliação deve deixar de ser classificado como tal quando a exequibilidade técnica e viabilidade comercial de extracção de um recurso mineral for demonstrável. Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade, e quanto a qualquer perda por imparidade reconhecida, antes da reclassificação.

IMPARIDADE

Reconhecimento e mensuração

18. Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada de um activo de exploração e avaliação pode exceder a sua quantia recuperável. Quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada excede a quantia recuperável, uma entidade deve mensurar, apresentar e divulgar qualquer perda por imparidade resultante de acordo com a IAS 36, excepto conforme estabelecido pelo parágrafo 21. adiante.

19. Apenas para as finalidades dos activos de exploração e avaliação, quando for identificado um activo de exploração e avaliação que possa estar com imparidade deve ser aplicado o parágrafo 20 desta IFRS em vez dos parágrafos 8.-17. da IAS 36. O parágrafo 20. usa o termo «activos» mas aplica-se igualmente a activos de exploração e avaliação separados ou a uma unidade geradora de caixa.

▼B

20. Um ou mais dos seguintes factos e circunstâncias indica que uma entidade deve testar os activos de exploração e avaliação quanto a imparidade (a lista não é exaustiva):

a) o período em que a entidade tem o direito de explorar na área específica expirou durante o período ou vai expirar no futuro próximo, e não se espera que seja renovado;

b) não estão orçamentados nem planeados dispêndios substanciais relativos a posterior exploração e avaliação de recursos minerais na área específica;

c) a exploração e avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à descoberta de quantidades comercialmente viáveis de recursos minerais e a entidade decidiu descontinuar essas actividades na área específica;

d) existem suficientes dados para indicar que, embora um desenvolvimento na área específica seja provável que resulte, é improvável que a quantia escriturada do activo de exploração e avaliação seja recuperada na totalidade como consequência de um desenvolvimento bem-sucedido ou por venda.

Em qualquer caso, ou em casos semelhantes, a entidade deve efectuar um teste de imparidade de acordo com a IAS 36. Qualquer perda por imparidade é reconhecida como um gasto de acordo com a IAS 36.

Especificar o nível em que os activos de exploração e avaliação são avaliados quanto a imparidade

21. Uma entidade deve determinar uma política contabilística para a imputação de activos de exploração e avaliação a unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa com a finalidade de avaliar esses activos quanto a imparidade. Cada unidade geradora de caixa ou grupo de unidades a que um activo de exploração e avaliação seja imputado não deve ser maior do que um segmento operacional determinado de acordo com a IFRS 8 *Segmentos Operacionais*.

22. O nível identificado pela entidade para a finalidade de testar activos de exploração e avaliação quanto a imparidade pode compreender uma ou mais unidades geradoras de caixa.

DIVULGAÇÃO

23. Uma entidade deve divulgar informação que identifique e explique as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.

24. Para cumprir o parágrafo 23., uma entidade deve divulgar:

a) as suas políticas contabilísticas relativas a dispêndios de exploração e avaliação incluindo o reconhecimento de activos de exploração e avaliação;

b) as quantias de activos, passivos, rendimentos e gastos e fluxos de caixa operacionais e de investimento resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.

▼B

25. Uma entidade deve tratar os activos de exploração e avaliação como uma classe separada de activos e fazer as divulgações exigidas ou pela IAS 16 ou pela IAS 38 consistentemente com a forma como os activos estão classificados.

DATA DE EFICÁCIA

26. Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a IFRS a um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela deve divulgar esse facto.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

27. Se for impraticável aplicar um determinado requisito do parágrafo 18. à informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2006, a entidade deve divulgar esse facto. A IAS 8 explica o termo «impraticável».

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

activos de exploração e avaliação	Dispêndios de exploração e avaliação reconhecidos como activos de acordo com a política contabilística da entidade.
dispêndios de exploração e avaliação	Dispêndios incorridos por uma entidade em ligação com a exploração e avaliação de recursos minerais antes que a exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral sejam demonstráveis.
exploração e avaliação de recursos minerais	A pesquisa de recursos minerais, incluindo minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes depois de a entidade ter obtido os direitos legais de explorar numa área específica, bem como a determinação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial de extrair o recurso mineral.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 7

Instrumentos Financeiros: Divulgações

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é exigir às entidades que forneçam divulgações nas suas demonstrações financeiras que permitam que os utentes avaliem:

   a) o significado dos instrumentos financeiros para a posição e o desempenho financeiros da entidade; e

   b) a natureza e a extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta durante o período e na data de relato, assim como a forma como a entidade gere esses riscos.

2. Os princípios estabelecidos nesta IFRS complementam os princípios para o reconhecimento, a mensuração e a apresentação de activos financeiros e de passivos financeiros enunciados na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação e na IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.*

ÂMBITO

3. A presente IFRS deve ser aplicada por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros, excepto:

▼M8

   a) os interesses em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos que sejam contabilizados segundo a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, a IAS 28 *Investimentos em Associadas* ou a IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*. Contudo, em alguns casos, a IAS 27, a IAS 28 ou a IAS 31 permitem às entidades contabilizar interesses numa subsidiária, associada ou empreendimento conjunto segundo a IAS 39; nesses casos, as entidades devem aplicar os requisitos desta IFRS. As entidades também devem aplicar esta IFRS a todos os derivados associados a interesses em subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos, salvo se os derivados corresponderem à definição de instrumento de capital próprio da IAS 32;

▼B

   b) direitos e obrigações dos empregadores decorrentes de planos de benefícios dos empregados, aos quais se aplica a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*;

▼M12

   _____

▼B

   d) contratos de seguro tal como definidos na IFRS *4 Contratos de Seguro.* Contudo, esta IFRS aplica-se a derivados que estejam embutidos nos contratos de seguro sempre que a IAS 39 exija que a entidade os contabilize separadamente. Além disso, um emitente deve aplicar esta IFRS aos *contratos de garantia financeira*, caso o emitente aplique a IAS 39 ao reconhecimento e à mensuração dos contratos, aplicando todavia a IFRS 4 caso o emitente decida, de acordo com a alínea d) do parágrafo 4 da IFRS 4, aplicar esta Norma ao seu reconhecimento e mensuração;

▼B

e) instrumentos financeiros, contratos e obrigações ao abrigo de transacções de pagamento com base em acções aos quais se aplique a IFRS 2 *Pagamentos com Base em Acções*, excepto quando esta IFRS se aplique a contratos descritos nos parágrafos 5.-7. da IAS 39;

▼M6

(f) instrumentos que devam ser classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32.

▼B

4. Esta IFRS aplica-se a instrumentos financeiros reconhecidos e não reconhecidos. Os instrumentos financeiros reconhecidos incluem activos financeiros e passivos financeiros que se encontram dentro do âmbito da IAS 39. Os instrumentos financeiros não reconhecidos incluem alguns instrumentos financeiros que, embora fora do âmbito da IAS 39, se encontram dentro do âmbito desta IFRS (tal como alguns compromissos de empréstimo).

5. Esta IFRS aplica-se aos contratos de compra e venda de um item não financeiro abrangidos pelo âmbito de aplicação da IAS 39 (ver parágrafos 5.-7. da IAS 39).

CLASSES DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS E NÍVEL DE DIVULGAÇÃO

6. Quando esta IFRS exigir a divulgação por classes de instrumentos financeiros, uma entidade deve agrupar os instrumentos financeiros em classes que sejam apropriadas à natureza da informação divulgada, e que tomem em consideração as características dos instrumentos financeiros. Uma entidade deve fornecer informação suficiente para permitir uma reconciliação com as linhas de itens apresentadas ►M5 na demonstração da posição financeira ◄.

SIGNIFICADO DOS INSTRUMENTOS FINANCEIROS PARA A POSIÇÃO E O DESEMPENHO FINANCEIROS

7. Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar o significado dos instrumentos financeiros para a sua posição e desempenho financeiros.

▼M5

Demonstração da posição financeira

▼B

Categorias de activos financeiros e passivos financeiros

8. As quantias escrituradas de cada uma das seguintes categorias, tal como definidas na IAS 39, devem ser divulgadas ou na face ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ ou nas notas:

a) activos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, discriminando i) os designados como tal no momento do reconhecimento inicial e ii) os classificados como detidos para negociação segundo a IAS 39;

b) investimentos detidos até à maturidade;

c) empréstimos concedidos e contas a receber;

▼B

d) activos financeiros disponíveis para venda;

e) passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, discriminando separadamente i) os designados como tal no momento do reconhecimento inicial e ii) os classificados como detidos para negociação segundo a IAS 39; e

f) passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado.

Activos financeiros e passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos

9. Se a entidade designou um empréstimo concedido ou uma conta a receber (ou grupo de empréstimos concedidos ou de contas a receber) pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, ela deve divulgar:

a) a exposição máxima ao *risco de crédito* (ver parágrafo 36.a)) do empréstimo concedido ou conta a receber (ou grupo de empréstimos concedidos ou contas a receber) ►**M5** no fim do período de relato ◄;

b) a quantia pela qual os derivados de crédito relacionados ou instrumentos similares permitem mitigar essa exposição máxima ao risco de crédito;

c) a quantia da alteração, durante o período e de forma cumulativa, no justo valor do empréstimo concedido ou conta a receber (ou grupo de empréstimos concedidos ou contas a receber) atribuível a alterações no risco de crédito do activo financeiro, determinado de uma das duas formas seguintes:

i) como a quantia da alteração no justo valor que não é atribuível a alterações nas condições do mercado que possam dar origem a *risco de mercado*, ou

ii) usando um método alternativo que a entidade considera representar de forma mais fidedigna a quantia da alteração no justo valor que seja atribuível a alterações no risco de crédito do activo.

As alterações nas condições de mercado que dão origem a risco de mercado incluem alterações numa taxa de juro (de referência) observada, no preço de uma mercadoria, numa taxa de câmbio ou num índice de preços ou de taxas;

d) a quantia da alteração no justo valor de quaisquer derivados de crédito relacionados ou instrumentos similares ocorrida durante o período e de forma cumulativa desde a designação do empréstimo concedido ou da conta a receber.

10. Se uma entidade designou um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, segundo o parágrafo 9. da IAS 39, ela deve divulgar:

a) a quantia da alteração, durante o período e de forma cumulativa, no justo valor do passivo financeiro atribuível a alterações no risco de crédito do passivo financeiro, determinada de uma das duas formas seguintes:

i) como a quantia da alteração no justo valor que não é atribuível a alterações nas condições do mercado que possam dar origem a *risco de mercado* (ver Apêndice B, parágrafo B4), ou

ii) usando um método alternativo que a entidade considera representar de forma mais fidedigna a quantia de alteração no justo valor atribuível a alterações no risco de crédito do passivo.

▼B

As alterações nas condições de mercado que dão origem a risco de mercado incluem alterações na taxa de juro de referência, no preço de um instrumento financeiro de outra entidade, no preço de uma mercadoria, na taxa de câmbio ou no índice de preços ou de taxas. No caso de contratos que incluem uma característica de ligação a unidades de participação («unit-linking feature»), as alterações nas condições de mercado incluem alterações no desempenho do fundo de investimento interno ou externo associado;

b) a diferença entre a quantia escriturada do passivo financeiro e a quantia que a entidade teria contratualmente de pagar no vencimento ao detentor da obrigação.

11. A entidade deve divulgar:

a) os métodos utilizados para cumprir os requisitos dos parágrafos 9. c) e 10.a);

b) se a entidade considerar que a divulgação fornecida em conformidade com os requisitos do parágrafo 9.c) ou 10.a) não representa de forma fidedigna a alteração no justo valor do activo financeiro ou do passivo financeiro atribuível a alterações no seu risco de crédito, as razões que a levaram a chegar a essa conclusão e os factores que considerar relevantes.

Reclassificação

12. Se a entidade tiver reclassificado um activo financeiro (em conformidade com os parágrafos 51 a 54 da IAS 39) como um activo mensurado:

a) pelo custo ou pelo custo amortizado, em vez de o ser pelo justo valor; ou

b) pelo justo valor, em vez de o ser pelo custo ou pelo custo amortizado,

deve divulgar a quantia que, por via dessa reclassificação, entrou e saiu de cada categoria, bem como a razão da reclassificação.

12.A. Se a entidade tiver reclassificado um activo financeiro, retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos em conformidade com o parágrafo 50B ou 50D da IAS 39 ou retirando-o da categoria de activos disponíveis para venda em conformidade com o parágrafo 50E da IAS 39, deve divulgar:

a) a quantia que, por via dessa reclassificação, entrou e saiu de cada categoria;

b) para cada período de relato até ao desreconhecimento, as quantias escrituradas e os justos valores de todos os activos financeiros que foram reclassificados no período de relato em curso e nos períodos de relato anteriores;

c) se um activo financeiro foi reclassificado em conformidade com o parágrafo 50B, a situação excepcional e os factos e circunstâncias que indiquem que se tratou de uma situação excepcional;

d) para o período de relato no qual o activo financeiro foi reclassificado, o ganho ou perda no justo valor do activo financeiro reconhecido nos lucros ou prejuízos ou outro rendimento integral nesse período de relato e no período de relato anterior;

▼B

e) para cada período de relato que se segue à reclassificação (incluindo o período de relato no qual o activo financeiro foi reclassificado) até ao desreconhecimento do activo financeiro, o ganho ou perda no justo valor que teria sido reconhecido nos lucros ou prejuízos ou outro rendimento integral se o activo financeiro não tivesse sido reclassificado, e os ganhos, perdas, rendimentos e gastos reconhecidos nos lucros ou prejuízos; e

f) a taxa de juro efectiva e as quantias estimadas de fluxos de caixa que a entidade espera recuperar, à data da reclassificação do activo financeiro.

Desreconhecimento

13. Uma entidade pode ter transferido activos financeiros de tal forma que parte ou a totalidade dos activos financeiros não se qualifique para desreconhecimento (ver parágrafos 15.-37. da IAS 39). A entidade deve divulgar para cada classe de activos financeiros:

a) a natureza dos activos;

b) a natureza dos riscos e vantagens de propriedade a que a entidade fica exposta;

c) quando a entidade continua a reconhecer todos os activos, as quantias escrituradas dos activos e dos passivos associados; e

d) quando a entidade continua a reconhecer os activos na medida do seu envolvimento continuado, a quantia total escriturada dos activos originais, a quantia dos activos que a entidade continua a reconhecer e a quantia escriturada dos passivos associados.

Garantias colaterais

14. Uma entidade deve divulgar:

a) a quantia escriturada dos activos financeiros penhorados como garantia colateral de passivos ou passivos contingentes, incluindo as quantias reclassificadas conforme descrito no parágrafo 37.a) da IAS 39; e

b) os termos e condições relacionados com a penhora.

15. Quando uma entidade detém uma garantia colateral (de activos financeiros ou não financeiros) e pode vender ou voltar a penhorar a garantia colateral em caso de não incumprimento pelo proprietário da garantia colateral, ela deve divulgar:

a) o justo valor da garantia colateral detida;

b) o justo valor de qualquer garantia colateral, vendida ou repenhorada, bem como se a entidade tem uma obrigação de a devolver; e

c) os termos e condições associados ao seu uso da garantia colateral.

▼B

Conta de abatimento para perdas de crédito

16. Quando os activos financeiros estão com imparidade por perdas de crédito e a entidade regista a imparidade numa conta separada (por exemplo, uma conta de abatimento usada para registar imparidades individuais ou uma conta semelhante usada para registar uma imparidade colectiva de activos), em vez de reduzir directamente a quantia escriturada do activo, ela deve divulgar a reconciliação das alterações nessa conta durante o período para cada classe de activos financeiros.

Instrumentos financeiros compostos com múltiplos derivados embutidos

17. Se uma entidade emitiu um instrumento que contenha tanto um componente de passivo como um componente de capital próprio (ver parágrafo 28. da IAS 32) e o instrumento tiver múltiplos derivados embutidos, cujos valores sejam interdependentes (tais como um instrumento de dívida convertível resgatável), ela deve divulgar a existência dessas características.

Incumprimentos e violações

18. No que diz respeito a *empréstimos a pagar* reconhecidos ►**M5** no fim do período de relato ◄, uma entidade deve divulgar:

a) os pormenores de quaisquer incumprimentos a nível de capital, juros, fundo consolidado ou condições para remição sobre esses empréstimos a pagar durante o período;

b) a quantia escriturada dos empréstimos a pagar em incumprimento ►**M5** no fim do período de relato ◄; e

c) se o incumprimento foi sanado ou os termos dos empréstimos a pagar renegociados antes da data em que as demonstrações financeiras foram aprovadas para emissão.

19. Na eventualidade de, durante o período, terem ocorrido violações dos termos de um acordo de empréstimo que não as descritas no parágrafo 18., uma entidade deve divulgar a mesma informação exigida pelo parágrafo 18. se essas violações permitiram ao mutuante exigir o reembolso acelerado (salvo se o incumprimento tiver sido sanado ou os termos do empréstimo a pagar tiverem sido renegociados à data de relato ou até ela).

▼M5

Demonstração do rendimento integral e capital próprio

▼B

Itens de rendimento, gasto, ganhos ou perdas

20. Uma entidade deve divulgar, quer ►**M5** na ◄ demonstração financeira quer nas notas, os seguintes itens de rendimento, gasto, ganhos ou perdas:

a) ganhos líquidos ou perdas líquidas com:

i) activos financeiros ou passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, mostrando separadamente os activos financeiros ou passivos financeiros designados como tal no momento do reconhecimento inicial e os activos financeiros ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação segundo a IAS 39,

▼M5

ii) activos financeiros disponíveis para venda, indicando separadamente a quantia do ganho ou perda reconhecida em outro rendimento integral durante o período e a quantia reclassificada do capital próprio para os lucros ou prejuízos do período,

▼B

iii) investimentos detidos até à maturidade,

iv) empréstimos concedidos e contas a receber, e

v) passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado;

b) o total dos rendimentos de juros e o total dos gastos de juros (calculados pelo método do juro efectivo) dos activos financeiros e passivos financeiros que não sejam mensurados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos;

c) rendimentos e gastos de honorários (para além das quantias incluídas no cálculo da taxa de juro efectiva) resultantes de:

i) activos financeiros ou passivos financeiros que não sejam mensurados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, e

ii) trusts e outras actividades fiduciárias que impliquem a detenção ou o investimento de activos em nome de indivíduos, trusts, planos de benefícios de reforma e outras instituições;

d) o rendimento de juros de activos financeiros com imparidade acrescidos de acordo com o parágrafo AG93 da IAS 39; e

e) a quantia de qualquer perda por imparidade para cada classe de activo financeiro.

Outras divulgações

Políticas contabilísticas

▼M5

21. De acordo com o parágrafo 117 da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007), uma entidade divulga, no resumo das políticas contabilísticas significativas, a base (ou bases) de mensuração usada na preparação das demonstrações financeiras e as outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.

▼B

Contabilidade de cobertura

22. Uma entidade deve divulgar, separadamente para cada tipo de cobertura descrita na IAS 39 (ou seja, coberturas de justo valor, coberturas de fluxos de caixa e coberturas de investimentos líquidos em unidades operacionais estrangeiras):

a) uma descrição de cada tipo de cobertura;

b) uma descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de cobertura e os seus justos valores ►M5 no fim do período de relato ◄; e

c) a natureza dos riscos a serem cobertos.

▼B

23. Quanto às coberturas dos fluxos de caixa, a entidade deve divulgar:

a) os períodos em que se espera que ocorram os fluxos de caixa e quando se espera que venham a afectar os lucros ou prejuízos;

b) uma descrição de qualquer transacção prevista relativamente à qual tenha sido previamente usada a contabilidade de cobertura, mas que já não se espera que ocorra;

▼M5

c) a quantia que foi reconhecida em outro rendimento integral durante o período;

d) a quantia que foi reclassificada do capital próprio para os lucros ou prejuízos do período, indicando a quantia incluída em cada linha de item na demonstração do rendimento integral; e

▼B

e) a quantia que foi removida do capital próprio durante o período e incluída nos custos iniciais ou outra quantia escriturada de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro, cuja aquisição ou ocorrência fosse uma transacção coberta prevista e altamente provável.

24. Uma entidade deve divulgar separadamente:

a) nas coberturas de justo valor, os ganhos ou perdas:

i) sobre o instrumento de cobertura, e

ii) sobre o item coberto atribuível ao risco coberto;

b) a ineficácia reconhecida nos lucros ou prejuízos decorrente das coberturas de fluxo de caixa; e

c) a ineficácia reconhecida nos lucros ou prejuízos decorrente das coberturas de investimentos líquidos em unidades operacionais estrangeiras.

Justo valor

25. Com excepção do estabelecido no parágrafo 29., uma entidade deve divulgar, para cada classe de activos financeiros e de passivos financeiros (ver parágrafo 6.), o justo valor dessa classe de activos e de passivos de forma a permitir a sua comparação com as suas quantias escrituradas.

26. Na divulgação de justos valores, uma entidade deve agrupar os activos financeiros e os passivos financeiros em classes e fazer a sua compensação apenas na medida em que as respectivas quantias escrituradas sejam compensadas ►M5 na demonstração da posição financeira ◄.

▼M19

27. Para cada classe de instrumentos financeiros, uma entidade deve divulgar os métodos e, quando for usada uma técnica de valorização, os pressupostos aplicados na determinação dos justos valores de cada classe de activos financeiros ou de passivos financeiros. Por exemplo, se aplicável, uma entidade deve divulgar informação sobre os pressupostos relativos às taxas de pré-pagamento, às taxas de perdas de crédito estimadas e às taxas de juro ou de desconto. Se houve uma alteração na técnica de valorização, a entidade deve divulgar essa alteração e as razões para a fazer.

▼**M19**

27.A. Para fazer as divulgações exigidas pelo parágrafo 27B, uma entidade deve classificar as mensurações do justo valor baseando-se numa hierarquia do justo valor que reflicta o significado dos inputs utilizados na mensuração. A hierarquia do justo valor deve ter os seguintes níveis:

(a) preços cotados (não ajustados) em mercados activos para activos ou passivos idênticos (Nível 1);

(b) inputs diferentes dos preços cotados incluídos no Nível 1 que sejam observáveis para o activo ou passivo, quer directamente (i.e., como preços) quer indirectamente (i.e., derivados dos preços) (Nível 2); e

(c) inputs para o activo ou passivo que não se baseiem em dados de mercado observáveis (inputs não observáveis) (Nível 3).

O nível na hierarquia do justo valor no qual a mensuração do justo valor é categorizada na sua totalidade deve ser determinado com base no input de nível mais baixo que seja significativo para a mensuração do justo valor na sua totalidade. Para este efeito, o significado de um input é avaliado em função da mensuração do justo valor na sua totalidade. Se uma mensuração do justo valor utilizar inputs observáveis que exijam um ajustamento significativo baseado em inputs não observáveis, essa mensuração é uma mensuração de Nível 3. A avaliação do significado de um determinado input para a mensuração do justo valor na sua totalidade exige ponderação, tomando em conta factores específicos do activo ou passivo.

27.B. Relativamente às mensurações do justo valor reconhecidas na demonstração da posição financeira, uma entidade deve divulgar, para cada classe de instrumentos financeiros:

(a) o nível na hierarquia do justo valor na qual as mensurações do justo valor são categorizadas na sua totalidade, separando as mensurações do justo valor em conformidade com os níveis definidos no parágrafo 27A.

(b) quaisquer transferências significativas entre o Nível 1 e o Nível 2 da hierarquia do justo valor e as razões dessas transferências. As transferências que entram em cada nível devem ser divulgadas e apresentadas separadamente das transferências que saem de cada nível. Para este efeito, a significância deve ser aferida relativamente aos lucros ou prejuízos e ao total dos activos ou dos passivos.

(c) para as mensurações do justo valor no Nível 3 da hierarquia do justo valor, uma reconciliação entre os saldos de abertura e os saldos de fecho, divulgando alterações separadamente durante o período atribuíveis ao seguinte:

(i) total dos ganhos ou perdas do período reconhecidos nos resultados e uma indicação de onde são apresentados na demonstração do rendimento integral ou na demonstração dos resultados separada (se apresentados);

(ii) total dos ganhos ou perdas reconhecidos em outro rendimento integral;

(iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada tipo de movimento divulgado separadamente); e

(iv) transferências que entram ou que saem do Nível 3 (p. ex., transferências atribuíveis a alterações na observância dos dados de mercado) e as razões para essas transferências. No caso de transferências significativas, as transferências que entram no Nível 3 devem ser divulgadas e apresentadas separadamente das transferências que saem do Nível 3.

▼M19

(d) a quantia do total dos ganhos ou perdas para o período indicado acima na alínea (c)(i) incluída nos resultados e que seja atribuível a ganhos ou perdas relativos aos activos e passivos detidos no final do período de relato, bem como uma indicação de onde esses ganhos ou perdas são apresentados na demonstração do rendimento integral ou na demonstração dos resultados separada (se apresentados).

(e) para as mensurações do justo valor no Nível 3, se a alteração de um ou mais inputs para pressupostos alternativos razoavelmente possíveis alterasse o justo valor significativamente, a entidade deve indicar esse facto e divulgar o efeito dessas alterações. A entidade deve divulgar a forma como foi calculado o efeito de uma alteração num pressuposto alternativo razoavelmente possível. Para esse efeito, a significância deve ser aferida relativamente aos resultados e ao total dos activos ou passivos ou, quando as alterações no justo valor são reconhecidas em outro rendimento integral, ao total do capital próprio.

Uma entidade deve apresentar as divulgações quantitativas exigidas por este parágrafo em tabelas, a menos que outro formato seja mais apropriado.

▼B

28. Se o mercado de um instrumento financeiro não estiver activo, a entidade estabelecerá o seu justo valor utilizando uma técnica de valorização (ver parágrafos AG74-AG79 da IAS 39). Contudo, a melhor prova do justo valor no reconhecimento inicial é o preço de transacção (ou seja, o justo valor da retribuição dada ou recebida), salvo quando estão satisfeitas as condições descritas no parágrafo AG76 da IAS 39. Em consequência, poderá existir uma diferença entre o justo valor no momento do reconhecimento inicial e a quantia que seria determinada usando a técnica de valorização. Caso tal diferença exista, a entidade deve divulgar, por classe de instrumento financeiro:

a) a sua política contabilística para reconhecer essa diferença nos lucros ou prejuízos de modo a reflectir uma alteração nos factores (incluindo o factor tempo) que os participantes do mercado considerariam ao determinar um preço (ver parágrafo AG76A da IAS 39); e

b) a diferença agregada ainda a ser reconhecida nos lucros ou prejuízos no início e no fim do período e uma reconciliação das alterações no saldo dessa diferença.

29. Não é exigida qualquer divulgação do justo valor:

a) quando a quantia escriturada é uma aproximação razoável do justo valor, por exemplo, para instrumentos financeiros tais como contas comerciais a receber ou a pagar a curto prazo;

b) no que diz respeito a investimentos em instrumentos de capital próprio não cotados num mercado activo ou a derivados associados a esses instrumentos de capital próprio que sejam mensurados pelo custo segundo a IAS 39, porque o seu justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade; ou

c) no que diz respeito a contratos que contenham uma característica de participação discricionária (tal como descrita na IFRS 4) se o justo valor dessa característica não puder ser mensurado com fiabilidade.

▼B

30. Nos casos descritos no parágrafo 29.b) e c), uma entidade deve divulgar informação para ajudar os utentes das demonstrações financeiras a efectuar os seus próprios julgamentos acerca da extensão de possíveis diferenças entre a quantia escriturada desses activos financeiros e passivos financeiros e o seu justo valor, designadamente:

a) o facto de a informação do justo valor não ter sido divulgada para estes instrumentos pelo facto de não ser possível mensurar o justo valor com fiabilidade;

b) uma descrição dos instrumentos financeiros e das suas quantias escrituradas, bem como uma explicação da razão pela qual o seu justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade;

c) informação acerca do mercado para os instrumentos;

d) informação sobre se e como a entidade pretende alienar os instrumentos financeiros; e

e) se os instrumentos financeiros cujo justo valor não pôde anteriormente ser mensurado com fiabilidade forem desreconhecidos, esse facto, bem como a sua quantia escriturada à data do desreconhecimento e a quantia de ganhos e perdas reconhecida.

NATUREZA E EXTENSÃO DOS RISCOS RESULTANTES DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS

31. Uma entidade deve divulgar informação para permitir aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar a natureza e a extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta ►M5 no fim do período de relato ◄.

32. As divulgações exigidas nos parágrafos 33.-42. referem-se essencialmente aos riscos associados a instrumentos financeiros e à forma como eles foram geridos. Normalmente, estes riscos incluem, entre outros, o risco de crédito, o *risco de liquidez* e o risco de mercado.

Divulgações qualitativas

33. Para cada tipo de risco associado a instrumentos financeiros, uma entidade deve divulgar:

a) a sua exposição ao risco e a origem dos riscos;

b) os seus objectivos, políticas e procedimentos de gestão de risco e os métodos utilizados para mensurar o risco; e

c) quaisquer alterações nas alíneas a) ou b) referentes ao período anterior.

Divulgações quantitativas

34. Para cada tipo de risco associado a instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar:

a) uma síntese quantitativa da sua exposição a esse risco ►M5 no fim do período de relato ◄. Esta divulgação deve basear-se na informação facultada internamente ao pessoal chave da gerência da entidade (tal como definido na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*), por exemplo, o órgão de direcção ou o director executivo da entidade;

▼B

b) as divulgações exigidas pelos parágrafos 36.-42., na medida em que não tenham sido dadas na alínea a), salvo se o risco de crédito não for material (ver parágrafos 29.-31. da IAS 1 sobre a questão da materialidade);

c) concentrações de risco se não forem evidentes a partir das alíneas a) e b).

35. Se os dados quantitativos divulgados ►**M5** no fim do período de relato ◄ não forem representativos dos riscos aos quais está exposta a entidade durante esse período, uma entidade deve fornecer informação adicional que seja representativa.

Risco de crédito

36. Para cada classe de instrumento financeiro, uma entidade deve divulgar:

a) a quantia que melhor representa a sua exposição máxima ao risco de crédito ►**M5** no fim do período de relato ◄ sem ter em consideração quaisquer garantias colaterais detidas ou outros aumentos de crédito (por exemplo, acordos de compensação que não se classificam para compensação segundo a IAS 32);

b) no que diz respeito à quantia divulgada na alínea a), uma descrição das garantias colaterais detidas a título de caução e outros aumentos de crédito;

c) informação acerca da qualidade de crédito de activos financeiros que não estejam *vencidos* nem com imparidade; e

d) a quantia escriturada de activos financeiros cujos termos foram renegociados e que, caso contrário, estariam vencidos ou com imparidade.

Activos financeiros que estão vencidos ou com imparidade

37. Para cada classe de activo financeiro, uma entidade deve divulgar:

a) uma análise da idade dos activos financeiros vencidos ►**M5** no fim do período de relato ◄ mas não com imparidade;

b) uma análise dos activos financeiros individualmente considerados com imparidade ►**M5** no fim do período de relato ◄, designadamente os factores que a entidade considerou na determinação dessa imparidade; e

c) para as quantias divulgadas nas alíneas a) e b), uma descrição das garantias colaterais detidas pela entidade a título de caução e outros aumentos de crédito e, salvo se impraticável, uma estimativa do seu justo valor.

Garantias colaterais e outros aumentos de crédito obtidos

38. Quando uma entidade obtém activos financeiros ou não financeiros durante o período através da aquisição da posse de garantias colaterais que detém como garantia ou através de outros aumentos de crédito (por exemplo, garantias), e esses activos satisfazem os critérios de reconhecimento de outras Normas, uma entidade deve divulgar:

a) a natureza e a quantia escriturada dos activos obtidos; e

▼B

b) quando os activos não sejam prontamente convertíveis em dinheiro, as suas políticas para alienação ou para utilização desses activos nas suas operações.

Risco de liquidez

▼M19

39. Uma entidade deve divulgar:

(a) uma análise da maturidade dos passivos financeiros não derivados (incluindo contratos de garantia financeira emitidos) que indique as maturidades contratuais remanescentes.

(b) uma análise da maturidade dos passivos financeiros derivados. A análise da maturidade deve incluir as maturidades contratuais remanescentes dos passivos financeiros derivados relativamente aos quais as maturidades contratuais são essenciais para uma compreensão da tempestividade dos fluxos de caixa (ver parágrafo B11B).

(c) uma descrição da forma como gere o risco de liquidez inerente às alíneas (a) e (b).

▼B

Risco de mercado

Análise da sensibilidade

40. Excepto se a entidade cumprir o parágrafo 41., ela deve divulgar:

a) uma análise de sensibilidade para cada tipo de risco de mercado ao qual esteja exposta ►M5 no fim do período de relato ◄, que mostre a forma como os lucros ou prejuízos e o capital próprio teriam sido afectados por alterações na variável de risco relevante que fossem razoavelmente possíveis àquela data;

b) os métodos e pressupostos usados na preparação da análise de sensibilidade; e

c) as alterações introduzidas nos métodos e pressupostos utilizados face ao período anterior, bem como as razões dessas alterações.

41. Caso uma entidade prepare uma análise de sensibilidade, tal como uma análise do valor em risco (*value-at-risk*), que reflicta interdependências entre variáveis de risco (por exemplo, taxas de juro e taxas de câmbio) e utilize essa análise para gerir os riscos financeiros, ela pode usar essa análise de sensibilidade em vez da análise especificada no parágrafo 40. A entidade deve igualmente divulgar:

a) uma descrição do método utilizado na preparação dessa análise de sensibilidade, assim como dos principais critérios e pressupostos subjacentes aos dados fornecidos; e

b) uma explicação do objectivo do método utilizado e das limitações que podem resultar do facto de a informação não reflectir cabalmente o justo valor dos activos e dos passivos envolvidos.

Outras divulgações de risco de mercado

42. Se a análise de sensibilidade divulgada nos termos dos parágrafos 40. ou 41. não for representativa do risco inerente a um instrumento financeiro (por exemplo, porque a exposição no final do ano não reflecte a exposição durante o ano), a entidade deve divulgar esse facto, bem como a razão pela qual entende que a análise de sensibilidade não é representativa.

▼B

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

43. Uma entidade deve aplicar esta IFRS aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2007. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta IFRS a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.

44. Se uma entidade aplicar esta IFRS a períodos anuais que tenham início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela não necessita de apresentar informação comparativa para as divulgações exigidas nos parágrafos 31.-42. relativamente à natureza e extensão dos riscos associados a instrumentos financeiros.

▼M5

44.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 20, 21, 23(c) e (d), 27(c) e B5 do Apêndice B. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M12

44.B. A IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) eliminou o parágrafo 3(c). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, a emenda também deve ser aplicada a esse período anterior.

▼M6

44.C. Uma entidade deve aplicar a emenda do parágrafo 3 aos períodos anuais com início em ou após 1 Janeiro 2009. Se uma entidade aplicar o documento *Instrumentos financeiros com uma opção put e obrigações decorrentes de uma liquidação* (Emendas às IAS 32 e IAS 1), emitido em Fevereiro de 2008, em relação a um período anterior, a alteração do parágrafo 3 deve ser aplicada a esse período anterior.

▼M8

44.D. O parágrafo 3(a) foi alterado com base no documento *Melhoramentos introduzidos nas IFRS*, emitido em Maio de 2008. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto e aplicar a esse período anterior as emendas ao parágrafo 1 da IAS 28, ao parágrafo 1 da IAS 31 e ao parágrafo 4 da IAS 32 emitidas em Maio de 2008. É permitido a uma entidade aplicar prospectivamente a emenda.

▼M14

44.E. O documento *Reclassificação de activos financeiros* (emendas à IAS 39 e à IFRS 7), emitido em Outubro de 2008, emendou o parágrafo 12 e adicionou o parágrafo 12A. As entidades devem aplicar estas emendas com efeitos em ou a partir de 1 de Julho de 2008.

44.F. O documento *Reclassificação de activos financeiros — Data de Eficácia e Transição* (emendas à IAS 39 e à IFRS 7), emitido em Novembro de 2008, emendou o parágrafo 44E. As entidades devem aplicar esta emenda com efeitos em ou a partir de 1 de Julho de 2008.

▼M19

~~44.G. O documento *Melhoria das Divulgações de Instrumentos Financeiros* (Emendas à IFRS 7), emitido em Março de 2009, emendou os parágrafos 27, 39 e B11 e adicionou os parágrafos 27A, 27B, B10A e B11A–B11F. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. No primeiro ano de aplicação, uma entidade não precisa de prestar informações comparativas para as divulgações exigidas pelas emendas. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.~~

▼M25

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

44.G. O documento *Melhoria das Divulgações de Instrumentos Financeiros* (Emendas à IFRS 7), emitido em Março de 2009, emendou os parágrafos 27, 39 e B11 e adicionou os parágrafos 27A, 27B, B10A e B11A–B11F. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Uma entidade não é obrigada a proceder às divulgações exigidas pelas emendas em relação:

(a) a qualquer período anual ou intercalar, incluindo quaisquer demonstrações da posição financeira, apresentado no quadro de um período comparativo anual que termine antes de 31 de Dezembro de 2009, ou

(b) a quaisquer demonstrações da posição financeira no início do primeiro período comparativo anterior a 31 de Dezembro de 2009.

É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. (*)

▼B

RETIRADA DA IAS 30

45. Esta IFRS substitui a IAS 30 *Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Financeiras Similares*.

(*) O parágrafo 44G foi emendado em consequência do documento *Isenção limitada da obrigação de apresentar divulgações comparativas de acordo com a IFRS 7 para os adoptantes pela primeira vez* (Emenda à IFRS 1) emitida em Janeiro de 2010. O Conselho emendou o parágrafo 44G para esclarecer as suas conclusões e a transição pretendida com o documento *Melhoria das Divulgações de Instrumentos Financeiros* (Emendas à IFRS 7).

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

risco de crédito	O risco de que um participante de um instrumento financeiro não venha a cumprir uma obrigação, provocando deste modo uma perda financeira para o outro participante.
risco de moeda	O risco de que o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro venham a flutuar devido a alterações nas taxas de câmbio.
risco de taxa de juro	O risco de que o justo valor ou o fluxo de caixa futuro de um instrumento financeiro venha a flutuar devido a alterações nas taxas de juro do mercado.

▼M19

risco de liquidez	O risco de uma entidade vir a encontrar dificuldades para satisfazer obrigações associadas a passivos financeiros que sejam liquidadas através da entrega de dinheiro ou outro activo financeiro.

▼B

empréstimos a pagar	Os empréstimos a pagar que não sejam contas comerciais a pagar a curto prazo com termos de crédito normais, constituem passivos financeiros.
risco de mercado	O risco de que o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro venham a flutuar devido a alterações nos preços de mercado. O risco de mercado engloba três tipos de risco: **risco de moeda, risco de taxa de juro e outros riscos de preço**.
outros riscos de preço	O risco de que o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro venham a flutuar devido a alterações nos preços de mercado (que não as associadas a **riscos de taxa de juro** ou **riscos de moeda**), quer essas alterações sejam causadas por factores específicos do instrumento financeiro individual ou do seu emitente, quer por factores que afectem todos os instrumentos similares negociados no mercado.
vencido	Um activo financeiro é considerado vencido quando a contraparte não satisfez um pagamento previsto contratualmente.

Os termos que se seguem estão definidos no parágrafo 11. da IAS 32 ou no parágrafo 9. da IAS 39 e são usados nesta IFRS com os significados especificados na IAS 32 e na IAS 39.

— custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro

— activos financeiros disponíveis para venda

— desreconhecimento

— derivado

— método do juro efectivo

— instrumento de capital próprio

— justo valor

— activo financeiro

— instrumento financeiro

— passivo financeiro

— activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos

— contrato de garantia financeira

— activo financeiro ou passivo financeiro detido para negociação

— transacção prevista

— instrumento de cobertura

— investimentos detidos até à maturidade

— empréstimos concedidos e contas a receber

— compra ou venda «regular way»

▼B

Apêndice B

Guia de aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

CLASSES DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS E NÍVEL DE DIVULGAÇÃO (PARÁGRAFO 6.)

B1 O parágrafo 6. exige que uma entidade agrupe os instrumentos financeiros em classes que se ajustem à natureza da informação divulgada e que tenham em consideração as características desses instrumentos financeiros. As classes descritas no parágrafo 6. são determinadas pela entidade, pelo que diferem das categorias de instrumentos financeiros especificadas na IAS 39 (que estipula como é feita a mensuração dos instrumentos financeiros e quando são reconhecidas as alterações no justo valor).

B2 Ao determinar a classe de um instrumento financeiro, uma entidade deve, pelo menos:

a) distinguir os instrumentos mensurados pelo custo amortizado dos mensurados pelo justo valor;

b) tratar como classe ou classes separadas os instrumentos financeiros não abrangidos pelo âmbito desta IFRS.

B3 Uma entidade decidirá, à luz das próprias circunstâncias, o nível de pormenor a ser divulgado para satisfazer os requisitos desta IFRS, a ênfase que coloca nos vários aspectos dos requisitos e a forma como deve agrupar a informação para transmitir uma imagem global, sem combinar informação com características distintas. É necessário fazer com que haja um equilíbrio entre demonstrações financeiras sobrecarregadas com pormenores excessivos que podem não ajudar os utentes das demonstrações financeiras e informação importante obscura como resultado de demasiada agregação. Por exemplo, uma entidade não deve dissimular informação importante apresentando-a em conjunto com um grande volume de outros pormenores insignificantes. Da mesma forma, a entidade não deve divulgar informação de tal forma agregada que oculte diferenças importantes entre transacções individuais ou riscos associados.

SIGNIFICADO DOS INSTRUMENTOS FINANCEIROS PARA A POSIÇÃO FINANCEIRA E O DESEMPENHO

Passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos (parágrafos 10. e 11.)

B4 Se uma entidade designar um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, o parágrafo 10.a) exige que ela divulgue a quantia da alteração no justo valor do passivo financeiro atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo. O parágrafo 10.a)i) permite a uma entidade determinar esta quantia como a quantia da alteração no justo valor desse passivo que não é atribuível a alterações nas condições do mercado, que possam dar origem a risco de mercado. Se as únicas alterações relevantes nas condições de mercado para um passivo forem as alterações numa taxa de juro (de referência) observada, esta quantia pode ser estimada da seguinte forma:

▼B

a) Primeiro, a entidade calcula a taxa de retorno interna do passivo no início do período usando o preço de mercado observado do passivo e os fluxos de caixa contratuais do passivo no início do período. Deduz a esta taxa de retorno a taxa de juro (de referência) observada no início do período, para obter um componente da taxa de retorno interna específica do instrumento;

b) Em seguida, a entidade calcula o valor presente dos fluxos de caixa associados ao passivo usando os fluxos de caixa contratuais do passivo no final do período e uma taxa de desconto igual à soma i) da taxa de juro (de referência) observada no final do período e ii) do componente da taxa de retorno interna específica do instrumento descrita na alínea a);

c) A diferença entre o preço de mercado do passivo observado no final do período e a quantia obtida na alínea b) equivale à alteração no justo valor que não é atribuível a alterações na taxa de juro (de referência) observada. Esta é a quantia que deve ser divulgada.

Este exemplo pressupõe que a alteração no justo valor resultante de outros factores que não as alterações do risco de crédito do instrumento ou a alteração nas taxas de juro não é significativa. Se o instrumento no exemplo *supra* contiver um derivado embutido, a alteração no justo valor desse derivado embutido é excluída na determinação da quantia a ser divulgada segundo o parágrafo 10.a).

Outras divulgações — políticas contabilísticas (parágrafo 21.)

B5 O parágrafo 21. exige a divulgação da base (ou bases) de mensuração utilizada na preparação das demonstrações financeiras, assim como das outras políticas contabilísticas utilizadas, que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras. Para os instrumentos financeiros, deve ser divulgado:

a) relativamente a activos financeiros ou passivos financeiros designados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos:

i) a natureza dos activos financeiros ou dos passivos financeiros que a entidade designou como mensurados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos,

ii) os critérios para dessa forma designar esses activos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial, e

iii) a forma como a entidade satisfez as condições estabelecidas nos parágrafos 9., 11.A ou 12. da IAS 39 para essa designação. Para instrumentos designados segundo o parágrafo b)i) da definição de activo financeiro e de passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos, constante da IAS 39, essa divulgação inclui uma descrição narrativa das circunstâncias subjacentes à inconsistência que ocorreria na mensuração ou no reconhecimento caso a opção tomada fosse outra. Para instrumentos designados segundo o parágrafo b)ii)

▼B

da definição de activo financeiro e de passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos constante da IAS 39, essa divulgação inclui uma descrição narrativa da forma como a designação pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos é consistente com a gestão de riscos documentada ou a estratégia de investimentos da entidade;

b) os critérios para designar activos financeiros como estando disponíveis para venda;

c) se as compras e vendas «regular way» (normalizadas) de activos financeiros foram contabilizadas à data da negociação ou à data da liquidação (ver parágrafo 38. da IAS 39);

d) quando for usada uma conta de abatimento para reduzir a quantia escriturada de activos financeiros com imparidade por perdas de crédito:

i) os critérios usados para determinar quando é que a quantia escriturada de activos financeiros com imparidade é reduzida directamente (ou, no caso de uma reversão de uma redução, aumentada directamente) e quando é que a conta de abatimento é usada, e

ii) os critérios para eliminar as quantias debitadas na conta de abatimento contra a quantia escriturada de activos financeiros com imparidade (ver parágrafo 16.);

e) a forma como foram determinados os ganhos líquidos ou as perdas líquidas sobre cada categoria do instrumento financeiro [ver parágrafo 20.a)], por exemplo, se esses ganhos líquidos ou perdas líquidas sobre itens pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos incluem rendimentos de juros ou de dividendos;

f) os critérios usados pela entidade para concluir que existem provas objectivas de que se trata de uma perda por imparidade [ver parágrafo 20.e)];

g) quando foram renegociados os termos de activos financeiros que, de outra forma, teriam vencido ou estariam com imparidade, a política contabilística seguida para os activos financeiros cujos termos foram objecto de renegociação [ver parágrafo 36.d)].

▼M5

O parágrafo 122 da IAS 1 (tal como revista em 2007) também exige que as entidades divulguem, no resumo das políticas contabilísticas significativas ou outras notas, os juízos de valor, com a excepção dos que envolvem estimativas, que a gerência fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade e que têm o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.

▼B

NATUREZA E EXTENSÃO DOS RISCOS RESULTANTES DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS (PARÁGRAFOS 31.-42.)

B6 As divulgações exigidas pelos parágrafos 31.-42. deverão ser feitas nas demonstrações financeiras ou incorporadas, por referência cruzada nas demonstrações financeiras, para alguma outra demonstração, tal como um comentário da gerência ou um relatório de riscos, que estejam disponíveis aos utentes das demonstrações financeiras nas mesmas condições e na mesma altura que as demonstrações financeiras. Sem essa informação incluída por referência cruzada, as demonstrações financeiras são consideradas incompletas.

Divulgações quantitativas (parágrafo 34.)

B7 O parágrafo 34.a) exige a divulgação de uma síntese de dados quantitativos relativos aos riscos a que está exposta uma entidade com base na informação fornecida internamente ao pessoal chave da gerência da entidade. Quando uma entidade recorre a vários métodos de gestão da sua exposição ao risco, a entidade deve divulgar a informação usando o método ou métodos que forneçam a informação mais relevante e mais fiável. A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* trata da relevância e da fiabilidade.

B8 O parágrafo 34.c) exige a divulgação de concentrações de risco. As concentrações de risco resultam de instrumentos financeiros que tenham características semelhantes e são afectados de forma similar por alterações nas condições económicas ou outras. A identificação de concentrações de risco requer que sejam tomadas em linha de conta as circunstâncias da entidade. A divulgação de concentrações de risco deve incluir:

a) uma descrição da forma como a direcção determina as concentrações;

b) uma descrição das características comuns que identificam cada concentração (por exemplo, contraparte, área geográfica, moeda ou mercado); e

c) a quantia exposta ao risco associada a todos os instrumentos financeiros que partilham essa característica.

Exposição máxima ao risco de crédito [parágrafo 36.a)]

B9 O parágrafo 36.a) exige a divulgação da quantia que melhor represente a exposição máxima da entidade ao risco de crédito. Para um activo financeiro, essa quantia corresponde geralmente à quantia escriturada bruta, líquida de:

a) quaisquer quantias compensadas segundo a IAS 32; e

b) quaisquer perdas por imparidade reconhecidas segundo a IAS 39.

B10 As actividades que dão origem a riscos de crédito e à respectiva exposição máxima ao risco de crédito incluem, entre outras:

a) conceder empréstimos e contas a receber aos clientes e colocar depósitos junto de outras entidades. Nestes casos, a exposição máxima ao risco de crédito é a quantia escriturada dos activos financeiros respectivos;

b) celebrar contratos de derivados, por exemplo, contratos em moeda estrangeira, *swaps* de taxa de juro e derivados de crédito. Quando o activo resultante for mensurado pelo justo valor, a exposição máxima ao risco de crédito ►**M5** no fim do período de relato ◄ é igual à quantia escriturada;

▼B

c) conceder garantias financeiras. Neste caso, a exposição máxima ao risco de crédito é a quantia máxima que a entidade terá de pagar caso a garantia seja executada, a qual poderá ser consideravelmente superior à quantia reconhecida como passivo;

d) assumir compromissos de crédito que sejam irrevogáveis durante a vida do instrumento ou revogáveis apenas em resposta a uma alteração material adversa. Se o emitente não liquidar o compromisso de empréstimo de forma líquida em dinheiro ou em outro instrumento financeiro, a exposição máxima ao risco de crédito é a quantia total do compromisso. A razão reside no facto de não ser certo que a quantia de uma parcela não possa ser sacada no futuro. Neste caso, a quantia em questão poderá ser consideravelmente superior à quantia reconhecida como passivo.

▼M19

Divulgações quantitativas do risco de liquidez (parágrafos 34(a) e 39(a) e (b))

B10A Em conformidade com o parágrafo 34(a), uma entidade divulga uma síntese de dados quantitativos relativos à sua exposição ao risco de liquidez com base nas informações prestadas internamente ao pessoal-chave da gerência. Uma entidade deve explicar de que forma esses dados são determinados. Se os exfluxos de caixa (ou outro activo financeiro) incluídos nesses dados:

a) ocorrerem significativamente mais cedo do que o indicado nos dados, ou

b) se referirem a quantias significativamente diferentes das indicadas nos dados (p. ex., para um derivado cuja liquidação esteja incluída nos dados numa base líquida, mas para o qual a contraparte tem a opção de exigir a liquidação em termos brutos),

a entidade deve divulgar esse facto e fornecer informações quantitativas que permitam aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a extensão desse risco, a menos que essas informações estejam incluídas na análise da maturidade contratual exigida pelo parágrafo 39(a) ou (b).

B11 Ao preparar a análise da maturidade exigida pelo parágrafo 39(a) e (b), uma entidade usa o seu julgamento para determinar um número apropriado de intervalos temporais. Por exemplo, uma entidade pode entender que os seguintes intervalos temporais são apropriados:

a) não superior a um mês;

b) superior a um mês e não superior a três meses;

c) superior a três meses e não superior a um ano; e

d) superior a um ano e não superior a cinco anos.

B11A Para cumprir com o parágrafo 39(a) e (b), uma entidade não deve separar um derivado embutido de um instrumento financeiro híbrido (combinado). A esse instrumento, uma entidade deve aplicar o parágrafo 39(a).

B11B O parágrafo 39(b) exige que uma entidade divulgue uma análise quantitativa da maturidade dos passivos financeiros derivados que mostre as maturidades contratuais remanescentes, quando as maturidades contratuais forem essenciais para uma compreensão da tempestividade dos fluxos de caixa. Por exemplo, este seria o caso para:

a) um swap de taxa de juro com uma maturidade remanescente de cinco anos numa cobertura de fluxos de caixa de um activo ou passivo financeiro de taxa variável.

▼**M19**

b) todos os compromissos de empréstimos.

B11C O parágrafo 39(a) e (b) exige que uma entidade divulgue análises de maturidade de passivos financeiros que mostrem as maturidades contratuais remanescentes de alguns passivos financeiros. Nesta divulgação:

a) quando uma contraparte tem a possibilidade de escolher quando é que uma quantia é paga, o passivo é imputado ao período mais próximo no qual o pagamento pode ser exigido à entidade. Por exemplo, os passivos financeiros de uma entidade que podem ser exigidos para pagamento à vista (como depósitos à ordem) são incluídos no intervalo de tempo mais próximo.

b) quando uma entidade se compromete a disponibilizar quantias em prestações, cada prestação é imputada ao período mais próximo no qual o pagamento pode ser exigido à entidade. Por exemplo, um empréstimo não utilizado é incluído no intervalo de tempo mais próximo em que possa ser exigido.

c) para os contratos de garantia financeira emitidos, a quantia máxima da garantia é imputada ao período mais próximo no qual a garantia pode ser executada.

B11D As quantias contratuais divulgadas nas análises de maturidades conforme exigido pelo parágrafo 39(a) e (b) são os fluxos de caixa contratuais não descontados, como por exemplo:

a) obrigações brutas de locações financeiras (antes de deduzidos os encargos financeiros);

b) preços especificados em acordos forward para aquisição de activos financeiros a dinheiro;

c) quantias líquidas para swaps de taxa de juro de «pagamento variável/recebimento fixo» (pay-floating/receive-fixed) relativamente aos quais são trocados fluxos de caixa líquidos;

d) quantias contratuais a ser trocadas num instrumento financeiro derivado (por exemplo, um swap de moeda), relativamente aos quais são trocados fluxos de caixa brutos; e

e) compromissos de empréstimos brutos.

Esses fluxos de caixa não descontados diferem da quantia incluída na demonstração da posição financeira porque esta última se baseia em fluxos de caixa descontados. Quando a quantia a pagar não é fixa, a quantia divulgada é calculada com base nas condições existentes no final do período de relato. Por exemplo, quando a quantia a pagar varia com as alterações de um índice, a quantia divulgada pode ser baseada no nível do índice no final do período.

B11E O parágrafo 39(c) exige que uma entidade descreva a forma como gere o risco de liquidez inerente aos itens divulgados nas divulgações quantitativas exigidas pelo parágrafo 39(a) e (b). Uma entidade deve divulgar uma análise de maturidade dos activos financeiros que detém para gerir o risco de liquidez (p. ex., activos financeiros que sejam prontamente realizáveis ou que se espera que venham a gerar influxos de caixa para satisfazer os exfluxos de caixa com passivos financeiros), quando essa informação é necessária para permitir aos utentes das demonstrações financeiras avaliarem a natureza e extensão do risco de liquidez.

▼M19

B11F Uma entidade poderá considerar outros factores para apresentar a divulgação exigida no parágrafo 39(c). Incluem-se, entre outros, os seguintes quando a entidade:

a) contratou facilidades de crédito (p. ex., facilidades de papel comercial) ou outras linhas de crédito (p. ex., facilidades de crédito em reserva) às quais possa recorrer para satisfazer necessidades de liquidez;

b) detém depósitos em bancos centrais para satisfazer necessidades de liquidez;

c) dispõe de fontes de financiamento muito diversificadas;

d) tem concentrações significativas de risco de liquidez quer nos seus activos quer nas suas fontes de financiamento;

e) dispõe de processos de controlo interno e planos de contingência para gerir o risco de liquidez;

f) dispõe de instrumentos que incluem cláusulas de reembolso acelerado (p. ex., na descida de notação de crédito da entidade);

g) dispõe de instrumentos que poderiam exigir a entrega de colateral (p. ex., exigências de reforço da margem em relação a derivados);

h) dispõe de instrumentos que permitem à entidade escolher se pretende liquidar os seus passivos financeiros através de entrega de dinheiro (ou outro activo financeiro) ou através da entrega das suas próprias acções; ou

i) dispõe de instrumentos que estejam sujeitos a acordos principais de compensação.

———————

▼B

Risco de mercado — análise de sensibilidade (parágrafos 40. e 41.)

B17 O parágrafo 40.a) exige uma análise de sensibilidade para cada tipo de risco de mercado ao qual a entidade está exposta. De acordo com o parágrafo B3, uma entidade decide a forma como deve agregar a informação de forma a transmitir uma imagem global sem combinar informações com características diferentes acerca de exposições a riscos associados a ambientes económicos consideravelmente diferentes. Por exemplo:

a) uma entidade que negoceia instrumentos financeiros pode divulgar esta informação separadamente para instrumentos financeiros detidos para negociação e não detidos para negociação;

b) a entidade não deverá agregar a sua exposição a riscos de mercado em áreas de hiperinflação com a sua exposição aos mesmos riscos de mercado em áreas de inflação muito baixa.

Se uma entidade estiver exposta a apenas um tipo de risco de mercado em apenas um ambiente económico, não deve apresentar essa informação de forma desagregada.

B18 O parágrafo 40.a) exige que a análise de sensibilidade revele os efeitos nos lucros ou prejuízos e no capital próprio de alterações razoavelmente possíveis na variável de risco relevante (por exemplo, taxas de juro do mercado prevalecentes, taxas de câmbio, preços de acções ou de mercadorias). Para estes fins:

▼B

a) as entidades não necessitam de calcular quais seriam os lucros ou prejuízos do período caso as variáveis de risco relevantes tivessem sido outras. Em vez disso, as entidades divulgarão o efeito sobre os lucros ou prejuízos e o capital próprio ►M5 no fim do período de relato ◄, pressupondo que tivesse ocorrido uma razoavelmente possível alteração da variável de risco relevante ►M5 no fim do período de relato ◄ e que tivesse sido aplicada às exposições de risco existentes nessa data. Por exemplo, se uma entidade tiver um passivo de taxa variável no final do ano, divulgará o efeito nos lucros ou prejuízos (i.e., gastos de juros) do exercício corrente caso as taxas de juro tivessem variado de forma razoavelmente possível;

b) as entidades não necessitam de divulgar o efeito nos lucros ou prejuízos e no capital próprio para cada alteração dentro de uma gama de alterações razoavelmente possíveis da variável de risco relevante. Seria suficiente divulgar os efeitos das alterações nos limites extremos da gama de alterações razoavelmente possíveis.

B19 Ao determinar o que é uma alteração razoavelmente possível na variável de risco relevante, uma entidade deve considerar:

a) os ambientes económicos nos quais opera. Uma alteração razoavelmente possível não inclui as condições mais desfavoráveis, cenários remotos nem situações escolhidas para a realização de testes de esforço. Além disso, se a taxa de alteração da variável de risco subjacente for estável, a entidade não necessita de mudar a alteração razoavelmente possível escolhida para a variável de risco. A título ilustrativo, se as taxas de juro forem de 5 % e a entidade estimar que é razoavelmente possível uma flutuação nas taxas de juro de ± 50 pontos base, ela deverá divulgar o efeito nos lucros ou prejuízos e no capital próprio, se as taxas de juro sofressem uma alteração para 4,5 % ou 5,5 %. No período seguinte, as taxas de juro aumentaram para 5,5 %. A entidade continua a acreditar que as taxas de juro poderão flutuar em ± 50 pontos base (i.e., que a taxa de alteração nas taxas de juro é estável). A entidade divulgará o efeito nos lucros ou prejuízos e no capital próprio, se as taxas de juro sofressem uma alteração para 5 % ou 6 %. A entidade não seria obrigada a rever a sua avaliação de que a flutuação razoável das taxas de juro é de ± 50 pontos base, excepto se surgissem dados que indicassem que as taxas de juro se tinham tornado significativamente mais voláteis;

b) o enquadramento temporal para o qual ela faz essa avaliação. A análise de sensibilidade deve indicar os efeitos de alterações consideradas razoavelmente possíveis ao longo do período que decorre até à data da divulgação seguinte, que corresponde normalmente ao período anual de relato seguinte.

B20 O parágrafo 41. permite que a entidade use uma análise de sensibilidade que reflicta interdependências entre variáveis de risco, como a metodologia do valor em risco, na eventualidade de usar esta análise para gerir a sua exposição a riscos financeiros. Isto aplica-se mesmo que uma metodologia mensure apenas o potencial de perdas e não mensure o potencial de ganhos. A entidade satisfaz o requisito do parágrafo 41.a) divulgando o tipo de modelo de valor em risco usado (por exemplo, se é um modelo com base em simulações Monte Carlo) e fornecendo uma explicação do funcionamento do modelo e dos seus principais pressupostos (por exemplo, o período de detenção e o nível de confiança). As entidades podem igualmente divulgar o período

▼B

histórico de observação e as ponderações usadas nas observações dentro desse período, uma explicação da forma como as opções são tratadas nos cálculos e que volatilidades e correlações são usadas (ou, em alternativa, simulações de distribuição probabilística pelo método de Monte Carlo).

B21 Uma entidade deve apresentar análises de sensibilidade para a totalidade das suas actividades, mas pode fornecer tipos diferentes de análises de sensibilidade para classes diferentes de instrumentos financeiros.

Risco de taxa de juro

B22 O *risco de taxa de juro* advém de instrumentos financeiros que vencem juros, reconhecidos ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄ (por exemplo, empréstimos concedidos e contas a receber e instrumentos de dívida emitidos), e de alguns instrumentos financeiros não reconhecidos ►**M5** na demonstração da posição financeira ◄ (por exemplo, alguns compromissos de empréstimo).

Risco de moeda

B23 O *risco de moeda* (ou o risco de taxa de câmbio) advém de instrumentos financeiros denominados em moeda estrangeira, i.e., numa moeda que não a moeda funcional na qual são mensurados. Para os fins desta IFRS, o risco de moeda não resulta de instrumentos financeiros que sejam elementos não monetários ou de instrumentos financeiros denominados na moeda funcional.

B24 Deve ser divulgada uma análise de sensibilidade para cada moeda à qual uma entidade esteja exposta de forma significativa.

Outros riscos de preço

B25 *Os outros riscos de preço* advêm de instrumentos financeiros devido a alterações nos preços de mercadorias ou nos preços de acções, por exemplo. Para estar em conformidade com o parágrafo 40., uma entidade pode divulgar o efeito de uma diminuição em determinado índice da bolsa, preço de mercadoria ou outra variável de risco. Por exemplo, se uma entidade conceder garantias de valor residual que sejam instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar o aumento ou a diminuição do valor dos activos aos quais a garantia se aplica.

B26 Dois exemplos de instrumentos financeiros que dão origem a um risco do preço das acções são a) a detenção de acções noutra entidade e b) um investimento num trust que, por sua vez, detém investimentos em instrumentos de capital próprio. Outros exemplos incluem contratos *forward* e opções de compra ou venda de determinadas quantidades de um instrumento de capital próprio e *swaps* indexados a preços de acções. Os justos valores desses instrumentos financeiros são afectados por alterações nos preços de mercado dos instrumentos de capital próprio em questão.

B27 Segundo o parágrafo 40.a), a sensibilidade dos lucros ou prejuízos (que resulta, por exemplo, de instrumentos classificados pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos e de imparidades de activos financeiros disponíveis para venda) é divulgada separadamente da sensibilidade do capital próprio (que resulta, por exemplo, de instrumentos classificados como disponíveis para venda).

▼B

B28 Os instrumentos financeiros que uma entidade classificar como instrumentos de capital próprio não são mensurados novamente. Nem os lucros ou prejuízos nem o capital próprio serão afectados pelo risco do preço das acções inerente a esses instrumentos. Por essa razão, não é necessária uma análise da sensibilidade.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 8

Segmentos Operacionais

PRINCÍPIO FUNDAMENTAL

1. Uma entidade deve divulgar informações que permitam aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar a natureza e os efeitos financeiros das actividades de negócio em que está envolvida, assim como os ambientes económicos em que opera.

ÂMBITO

2. A presente IFRS aplica-se:

   a) às demonstrações financeiras separadas ou individuais de uma entidade:

      i) cujos instrumentos de dívida ou de capital próprio sejam negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou

      ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora, com vista a emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público; e

   b) às demonstrações financeiras consolidadas de um grupo com uma empresa-mãe:

      i) cujos instrumentos de dívida ou de capital próprio sejam negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou

      ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, as demonstrações financeiras consolidadas junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora, com vista a emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público.

3. Se uma entidade, que não se encontre obrigada a aplicar a presente IFRS, optar por divulgar informações sobre segmentos não conformes à presente IFRS, ela não deve descrever essas informações como informação por segmentos.

4. Se um relato financeiro contiver tanto as demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa-mãe abrangida pelo âmbito de aplicação da presente IFRS como as demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe, a informação por segmentos é exigida unicamente nas demonstrações financeiras consolidadas.

SEGMENTOS OPERACIONAIS

5. Um segmento operacional é uma componente de uma entidade:

   a) que desenvolve actividades de negócio de que pode obter réditos e incorrer em gastos (incluindo réditos e gastos relacionados com transacções com outros componentes da mesma entidade);

   b) cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais da entidade para efeitos da tomada de decisões sobre a imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho; e

▼B

c) relativamente à qual esteja disponível informação financeira distinta.

Um segmento operacional pode desenvolver actividades de negócio para as quais não tenha ainda obtido réditos; por exemplo, as operações de início de actividade podem constituir segmentos operacionais antes da obtenção de réditos.

6. Nem todas as partes de uma entidade constituem, necessariamente, segmentos operacionais ou partes de um segmento operacional. Por exemplo, a sede de uma sociedade ou alguns departamentos funcionais podem não obter réditos ou podem obter réditos que tenham um carácter meramente acessório face às actividades da entidade, não constituindo assim segmentos operacionais. Para efeitos da presente IFRS, os planos de benefícios pós-emprego de uma entidade não constituem segmentos operacionais.

7. A expressão «principal responsável pela tomada de decisões operacionais» identifica uma função e não, necessariamente, um gerente com um título específico. Essa função consiste em imputar recursos e avaliar o desempenho dos segmentos operacionais de uma entidade. Frequentemente, o principal responsável pela tomada de decisões operacionais de uma entidade é o seu director executivo ou o director operacional principal, mas pode ser, por exemplo, um grupo de directores executivos ou outros.

8. Relativamente a muitas entidades, as três características dos segmentos operacionais descritas no parágrafo 5. identificam claramente os seus segmentos operacionais. Contudo, uma entidade pode elaborar relatórios em que as suas actividades de negócio sejam apresentadas de vários modos. Se o principal responsável pela tomada de decisões operacionais utilizar mais de um conjunto de informações por segmentos, outros factores podem identificar um único conjunto de componentes como os segmentos operacionais de uma entidade, incluindo a natureza das actividades de negócio de cada componente, a existência de gerentes responsáveis por essas actividades e as informações apresentadas ao órgão de direcção.

9. Em geral, a um segmento operacional corresponde um gerente de segmento, que é directamente responsável perante o principal responsável pela tomada de decisões operacionais e com este mantém um contacto regular para examinar actividades operacionais, resultados financeiros, previsões ou planos para o segmento. A expressão «gerente de segmento» designa uma função e não, necessariamente, um gerente com um título específico. Em determinados segmentos operacionais, o principal responsável pela tomada de decisões operacionais pode ser simultaneamente o gerente de segmento. Um único gerente pode ser o gerente de segmento de mais de um segmento operacional. Se as características enunciadas no parágrafo 5. se aplicarem a mais de um conjunto de componentes de uma organização, mas houver apenas um conjunto pelo qual sejam responsabilizados os gerentes de segmento, esse conjunto de componentes constituirá os segmentos operacionais.

10. As características enunciadas no parágrafo 5. podem aplicar-se a dois ou mais conjuntos de componentes que se sobreponham, em relação aos quais os gerentes são responsabilizados. Por vezes, essa estrutura é referida como uma forma de organização matricial. Por exemplo, nalgumas entidades, alguns gerentes são responsáveis por diversas linhas de produtos e de serviços a nível mundial, enquanto outros gerentes são responsáveis por áreas geográficas específicas. O principal responsável pela tomada de decisões operacionais analisa regularmente os resultados operacionais de ambos os conjuntos de componentes, e estão disponíveis informações financeiras sobre ambos. Nessas circunstâncias, a entidade deve determinar o conjunto de componentes que constitui os segmentos operacionais tomando por referência o princípio fundamental.

▼B

SEGMENTOS RELATÁVEIS

11. Uma entidade deve relatar separadamente as informações sobre cada segmento operacional que:

a) tenha sido identificado de acordo com os parágrafos 5.-10. ou que resulte da agregação de dois ou mais desses segmentos de acordo com o parágrafo 12.; e

b) supere os patamares quantitativos referidos no parágrafo 13.

Os parágrafos 14.-19. especificam outras situações em que devem ser relatadas informações separadas sobre um segmento operacional.

Critérios de agregação

12. Os segmentos operacionais com características económicas semelhantes apresentam, frequentemente, um desempenho financeiro a longo prazo semelhante. Por exemplo, espera-se que, se as características económicas de dois segmentos operacionais forem semelhantes, as suas margens brutas médias a longo prazo serão também, em geral, semelhantes. Dois ou mais segmentos operacionais podem ser agregados num único segmento operacional, se a agregação for consistente com o princípio fundamental da presente IFRS, se os segmentos tiverem características económicas semelhantes e se forem semelhantes em relação a cada um dos seguintes aspectos:

a) a natureza dos produtos e serviços;

b) a natureza dos processos de produção;

c) o tipo ou classe de cliente dos seus produtos e serviços;

d) os métodos usados para distribuir os seus produtos ou prestar os seus serviços; e

e) se aplicável, a natureza do ambiente regulador, como, por exemplo, a banca, os seguros ou os serviços públicos.

Patamares quantitativos

13. Uma entidade deve relatar separadamente as informações sobre um segmento operacional que respeite um dos seguintes patamares quantitativos:

a) O seu rédito relatado, incluindo não só as vendas a clientes externos como também as vendas ou transferências intersegmentos, é igual ou superior a 10 % do seu rédito combinado, interno e externo, de todos os segmentos operacionais;

b) A quantia em termos absolutos dos seus lucros ou prejuízos relatados é igual ou superior a 10 % do maior, em termos absolutos, dos seguintes valores: i) os lucros relatados combinados de todos os segmentos operacionais que não relataram prejuízos; e ii) os prejuízos relatados combinados de todos os segmentos operacionais que relataram prejuízos;

c) Os seus activos são iguais ou superiores a 10 % dos activos combinados de todos os segmentos operacionais.

▼B

Os segmentos operacionais que não respeitam qualquer dos patamares quantitativos podem ser considerados relatáveis, e divulgados separadamente, se a gerência entender que essa informação sobre o segmento seria útil para os utentes das demonstrações financeiras.

14. Uma entidade só pode combinar informações sobre segmentos operacionais que não respeitam os patamares quantitativos com informações sobre outros segmentos operacionais que não respeitam os patamares quantitativos para produzir um segmento relatável, se os segmentos operacionais possuírem características económicas semelhantes e partilharem a maioria dos critérios de agregação enunciados no parágrafo 12.

15. Se o rédito externo total relatado pelos segmentos operacionais representar menos de 75 % do rédito da entidade, devem ser identificados outros segmentos operacionais como segmentos relatáveis (ainda que não satisfaçam os critérios enunciados no parágrafo 13.) até que pelo menos 75 % do rédito da entidade esteja incluído em segmentos relatáveis.

16. As informações sobre outras actividades de negócio e segmentos operacionais não relatáveis devem ser combinadas e divulgadas numa categoria «todos os outros segmentos», separadamente de outros itens de reconciliação, para efeitos das reconciliações exigidas pelo parágrafo 28. Devem ser descritas as fontes do rédito incluído na categoria «todos os outros segmentos».

17. Se a gerência entender que um segmento operacional definido como relatável no período imediatamente anterior mantém uma importância significativa, as informações sobre esse segmento devem continuar a ser relatadas separadamente no período corrente, ainda que o segmento tenha deixado de satisfazer os critérios que determinam os critérios de relato enunciados no parágrafo 13.

18. Se um segmento operacional for identificado como segmento relatável no período corrente, de acordo com os patamares quantitativos, os dados por segmento respeitantes a um período anterior, apresentados para efeitos comparativos, devem ser reexpressos de modo a reflectir o novo segmento relatável como um segmento distinto, ainda que no período anterior esse segmento não tenha satisfeito os critérios que determinam a obrigação de relato enunciados no parágrafo 13., salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

19. Pode ser estabelecido um limite prático para o número de segmentos relatáveis, divulgados separadamente por uma entidade, para além do qual a informação por segmentos poderá tornar-se demasiado pormenorizada. Embora não esteja fixado qualquer limite preciso, logo que o número de segmentos relatáveis de acordo com os parágrafos 13.--18. for superior a 10, a entidade deve ponderar a possibilidade de ter sido atingido um limite prático.

DIVULGAÇÃO

20. Uma entidade deve divulgar informações que permitam aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar a natureza e os efeitos financeiros das actividades de negócio em que está envolvida, assim como os ambientes económicos em que opera.

21. Para aplicar o princípio enunciado no parágrafo 20., uma entidade deve divulgar as seguintes informações em relação a cada período para o qual seja apresentada uma ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄:

a) informações gerais, conforme descrito no parágrafo 22.;

▼B

b) informações sobre os lucros ou prejuízos relatados dos segmentos, incluindo réditos e gastos específicos incluídos nos lucros ou prejuízos desses segmentos e respectivos activos, passivos e bases de mensuração, conforme descrito nos parágrafos 23.-27.; e

c) reconciliações dos totais dos réditos, lucros ou prejuízos relatados, activos, passivos e outros itens materiais dos segmentos com as quantias correspondentes da entidade, conforme descrito no parágrafo 28.

▼M5

São necessárias reconciliações das quantias na demonstração da posição financeira de segmentos relatáveis com as quantias na demonstração da posição financeira da entidade para cada data em que seja apresentada uma demonstração da posição financeira. A informação relativa a períodos anteriores deve ser reexpressa tal como descrito nos parágrafos 29 e 30.

▼B

Informações gerais

22. Uma entidade deve divulgar as seguintes informações gerais:

a) os factores utilizados para identificar os segmentos relatáveis da entidade, incluindo a base de organização (por exemplo, se a gerência optou por organizar a entidade segundo os produtos e serviços, áreas geográficas, ambientes reguladores, ou uma combinação de factores e se os segmentos operacionais foram agregados); e

b) os tipos de produtos e serviços a partir dos quais cada segmento relatável obtém os seus réditos.

Informações sobre lucros ou prejuízos, activos e passivos

▼M22

23. Uma entidade deve relatar uma mensuração dos lucros ou prejuízos de cada segmento relatável. Uma entidade deve relatar uma mensuração do total dos activos e dos passivos de cada segmento relatável, se essas quantias forem apresentadas regularmente ao principal responsável pela tomada de decisões operacionais. Se as quantias especificadas forem incluídas na mensuração dos lucros ou prejuízos dos segmentos, analisada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais, ou se forem regularmente apresentadas a este, ainda que não incluídas nessa mensuração dos lucros ou prejuízos dos segmentos, uma entidade deve divulgar igualmente, para cada segmento relatável, as seguintes informações:

a) réditos provenientes de clientes externos;

▼B

b) réditos de transacções com outros segmentos operacionais da mesma entidade;

c) rédito de juros;

d) gastos de juros;

e) depreciações e amortizações;

▼M5

f) itens materiais de rendimentos e gastos divulgados de acordo com o parágrafo 97 da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007);

▼B

g) o interesse da entidade nos lucros ou prejuízos de associadas e de empreendimentos conjuntos, contabilizado segundo o método da equivalência patrimonial;

h) gasto ou rendimento do imposto sobre o rendimento; e

i) itens materiais que não sejam a dinheiro e que não sejam depreciações e amortizações.

Uma entidade deve relatar os réditos de juros separadamente dos gastos de juros para cada segmento relatável, salvo se a maioria dos réditos do segmento provier de juros e o principal responsável pela tomada de decisões operacionais se basear principalmente nos réditos de juros líquidos para avaliar o desempenho do segmento e tomar decisões sobre os recursos a imputar ao mesmo. Nessa situação, as entidades podem relatar o rédito de juros desse segmento líquidos dos seus gastos de juros e divulgar que procederam desse modo.

24. Uma entidade deve divulgar as seguintes informações sobre cada segmento relatável se as quantias especificadas estiverem incluídas na mensuração dos activos do segmento analisada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais ou for apresentada regularmente a este, ainda que não incluída na mensuração dos activos do segmento:

a) a quantia do investimento em associadas e empreendimentos conjuntos contabilizada pelo método da equivalência patrimonial;

b) as quantias de adições aos activos não correntes ([1]), excepto instrumentos financeiros, activos por impostos diferidos, activos de benefícios pós-emprego (ver IAS 19 *Benefícios de Empregados*, parágrafos 54.-58.) e direitos provenientes de contratos de seguro.

MENSURAÇÃO

25. A quantia de cada item do segmento relatado deve corresponder à mensuração relatada ao principal responsável pela tomada de decisões operacionais para efeitos da tomada de decisões sobre a imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho. Os ajustamentos e eliminações efectuados no âmbito da preparação das demonstrações financeiras e da imputação de réditos, gastos e ganhos ou perdas de uma entidade só devem ser incluídos na determinação dos lucros ou prejuízos do segmento relatado se estiverem incluídos na respectiva mensuração utilizada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais. De igual modo, relativamente a esse segmento, devem ser relatados apenas os activos e passivos incluídos nas correspondentes mensurações utilizadas pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais. Se forem imputadas quantias aos lucros ou prejuízos, activos ou passivos do segmento relatado, essas quantias devem ser imputadas numa base razoável.

([1]) Relativamente aos activos classificados de acordo com uma apresentação de liquidez, os activos não correntes são activos que incluem quantias que se espera recuperar mais de doze meses ►M5 após o período de relato ◄.

▼B

26. Se o principal responsável pela tomada de decisões operacionais utilizar apenas uma mensuração dos lucros ou prejuízos e dos activos e passivos de um segmento operacional na avaliação do desempenho desse segmento e na decisão sobre o modo de imputação dos recursos, os lucros ou prejuízos do segmento e os seus activos ou passivos devem ser relatados segundo essa mensuração. Se o principal responsável pela tomada de decisões operacionais utilizar mais de uma mensuração dos lucros ou prejuízos e dos activos e passivos do segmento operacional, as mensurações relatadas devem ser as que a gerência entender que são determinadas de acordo com os princípios de mensuração mais consistentes com os utilizados na mensuração das quantias correspondentes nas demonstrações financeiras da entidade.

27. Uma entidade deve apresentar para cada segmento relatável uma explicação das mensurações dos lucros ou prejuízos e dos activos e passivos do segmento. Uma entidade deve divulgar, no mínimo, os seguintes elementos:

a) o regime de contabilidade de quaisquer transacções entre segmentos relatáveis;

b) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos lucros ou prejuízos do segmento relatável e dos lucros ou prejuízos da entidade antes do gasto ou rendimento do imposto sobre o rendimento e unidades operacionais descontinuadas (se não forem evidentes pelas reconciliações descritas no parágrafo 28.). Essas diferenças podem incluir políticas contabilísticas e políticas de imputação de custos suportados centralmente, necessárias para uma compreensão da informação por segmentos relatada;

c) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos activos dos segmentos relatáveis e dos activos da entidade (se não forem evidentes pelas reconciliações descritas no parágrafo 28.). Essas diferenças podem incluir políticas contabilísticas e políticas de imputação de activos utilizados conjuntamente, necessárias para uma compreensão da informação por segmentos relatada;

d) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos passivos dos segmentos relatáveis e dos passivos da entidade (se não forem evidentes pelas reconciliações descritas no parágrafo 28.). Essas diferenças podem incluir políticas contabilísticas e políticas de imputação de passivos utilizados conjuntamente, necessárias para uma compreensão da informação por segmentos relatada;

e) a natureza de quaisquer alterações, relativamente a períodos anteriores, nos métodos de mensuração utilizados para determinar os lucros ou prejuízos do segmento relatado e o eventual efeito dessas alterações na mensuração dos lucros ou prejuízos do segmento;

f) a natureza e o efeito de quaisquer imputações assimétricas a segmentos relatáveis. Por exemplo, uma entidade pode imputar gastos de depreciação a um segmento sem lhe imputar os correspondentes activos depreciáveis.

Reconciliações

28. As entidades devem proporcionar reconciliações dos seguintes elementos:

a) o total dos réditos dos segmentos relatáveis com o rédito da entidade;

▼B

b) o total das mensurações dos lucros ou prejuízos dos segmentos relatáveis com os lucros ou prejuízos da entidade antes do gasto de imposto (rendimento de imposto) e unidades operacionais descontinuadas. Todavia, se uma entidade imputar a segmentos relatáveis itens como gastos de imposto (rendimentos de imposto), ela pode reconciliar o total das mensurações dos lucros ou prejuízos dos segmentos com os lucros ou prejuízos da entidade depois desses itens;

c) o total dos activos dos segmentos relatáveis com os activos da entidade;

d) o total dos passivos dos segmentos relatáveis com os passivos da entidade, se os passivos dos segmentos forem relatados de acordo com o parágrafo 23.;

e) o total das quantias dos segmentos relatáveis respeitantes a quaisquer outros itens materiais das informações divulgadas com as correspondente quantias da entidade.

Todos os itens de reconciliação materiais devem ser identificados e descritos separadamente. Por exemplo, a quantia de cada ajustamento material necessário para reconciliar os lucros ou prejuízos do segmento relatável com os lucros ou prejuízos da entidade, decorrente de diferentes políticas contabilísticas, deve ser identificada e descrita separadamente.

Reexpressão de informação relatada anteriormente

29. Se uma entidade alterar a estrutura da sua organização interna de um modo susceptível de alterar a composição dos seus segmentos relatáveis, devem ser reexpressas as correspondentes informações relativas aos períodos anteriores, incluindo os períodos intercalares, salvo se as informações não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo. A determinação da disponibilidade das informações e do carácter excessivo do custo da sua elaboração deve ser efectuada para cada item de divulgação. Na sequência de uma alteração na composição dos seus segmentos relatáveis, a entidade em causa deve informar se reexpressou ou não os itens correspondentes da informação por segmentos respeitantes aos períodos anteriores.

30. Se uma entidade tiver alterado a estrutura da sua organização interna de um modo susceptível de alterar a composição dos seus segmentos relatáveis e se a informação por segmentos respeitante aos períodos anteriores, incluindo os períodos intercalares, não for reexpressa de modo a reflectir essa alteração, a entidade em causa deve divulgar, no ano em que se verificou a alteração, a informação por segmentos respeitante ao período corrente, tanto para a antiga como para a nova base de segmentação, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

DIVULGAÇÕES RELATIVAS AO CONJUNTO DA ENTIDADE

31. Os parágrafos 32.-34. aplicam-se a todas as entidades sujeitas à presente IFRS, incluindo as que disponham de um único segmento relatável. As actividades de negócio de algumas entidades poderão não se encontrar organizadas em função das diferenças nos produtos e serviços relacionados ou das diferenças nas áreas geográficas das unidades operacionais. Esses segmentos relatáveis das entidades podem relatar réditos de uma ampla gama de produtos e serviços essencialmente diferentes ou mais de um dos seus segmentos relatáveis pode fornecer essencialmente os mesmos produtos e serviços. De igual modo, os

▼B

segmentos relatáveis de uma entidade podem deter activos em diferentes áreas geográficas e relatar réditos provenientes de clientes em diferentes áreas geográficas ou mais de um dos seus segmentos relatáveis pode operar na mesma área geográfica. As informações exigidas nos parágrafos 32.-34. só devem ser prestadas se não forem integradas na informação por segmento relatável exigida pela presente IFRS.

Informações sobre produtos e serviços

32. Uma entidade deve relatar os réditos provenientes dos clientes externos em relação a cada produto e serviço ou a cada grupo de produtos e serviços semelhantes, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, devendo tal facto ser divulgado. As quantias dos réditos relatadas devem basear-se nas informações financeiras utilizadas para elaborar as demonstrações financeiras da entidade.

Informações sobre áreas geográficas

33. Uma entidade deve relatar as seguintes informações geográficas, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo:

a) réditos provenientes de clientes externos i) atribuídos ao país de estabelecimento da entidade e ii) atribuídos globalmente a todos os países estrangeiros de onde a entidade obtém réditos. Se os réditos provenientes de clientes externos atribuídos a um determinado país estrangeiro forem materiais, devem os mesmos ser divulgados separadamente. Uma entidade deve divulgar a base de atribuição dos réditos provenientes de clientes externos aos diferentes países;

b) activos não correntes ([1]), excepto instrumentos financeiros, activos por impostos diferidos, activos por benefícios pós-emprego e direitos provenientes de contratos de seguro i) localizados no país de estabelecimento da entidade e ii) localizados em todos os países estrangeiros em que a entidade detém activos. Se os activos num determinado país estrangeiro forem materiais, devem os mesmos ser divulgados separadamente.

As quantias relatadas devem basear-se nas informações financeiras utilizadas para elaborar as demonstrações financeiras da entidade. Se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, deve tal facto ser divulgado. Uma entidade pode divulgar, para além das informações exigidas pelo presente parágrafo, subtotais de informações geográficas sobre grupos de países.

([1]) Relativamente aos activos classificados de acordo com uma apresentação de liquidez, os activos não correntes são activos que incluem quantias que se espera recuperar mais de doze meses ►M5 após o período de relato ◄.

▼B

Informações sobre os principais clientes

▼M26

34. Uma entidade deve prestar informações sobre o grau da sua dependência relativamente aos seus principais clientes. Se os réditos provenientes das transacções com um único cliente externo representarem 10 % ou mais dos réditos totais de uma entidade, esta deve divulgar tal facto, bem como a quantia total dos réditos provenientes de cada um destes clientes e a identidade do segmento ou segmentos que relatam os réditos. A entidade não está obrigada a divulgar a identidade de um grande cliente nem a quantia de réditos provenientes desse cliente relatados por cada segmento. Para efeitos da presente IFRS, um grupo de entidades que, de acordo com as informações de que a entidade relatora dispõe, se encontram sob um controlo comum deve ser considerado um único cliente. No entanto, será necessário exercer julgamento para avaliar se, ~~assim como~~ uma administração pública (~~nacional, estadual, provincial, territorial, local ou estrangeira~~ incluindo agências estatais e organismos similares, a nível local, nacional ou internacional) e as entidades que, de acordo com as informações de que a entidade relatora dispõe, se encontram sob o controlo dessa administração ~~devem ser~~ são considerados um único cliente Para fins dessa avaliação, a entidade relatora deve tomar em consideração o grau de integração económica entre essas entidades.

▼B

TRANSIÇÃO E DATA DE EFICÁCIA

35. Uma entidade deve aplicar a presente IFRS às suas demonstrações financeiras anuais relativas a períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Caso uma entidade aplique a presente IFRS às suas demonstrações financeiras de um período com início anterior a 1 de Janeiro de 2009, ela deve divulgar esse facto.

▼M22

35.A. O parágrafo 23 foi emendado pelo documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a emenda a um período anterior, deve divulgar esse facto.

36. A informação por segmentos relativa a anos anteriores, relatada como informação comparativa respeitante ao primeiro ano de aplicação (incluindo a aplicação da emenda ao parágrafo 23 feita em Abril de 2009), deve ser reexpressa de modo a cumprir os requisitos da presente IFRS, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

▼M5

36.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 23(f). Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M26

36.B. A IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* (conforme revista em 2009) emendou o parágrafo 34 para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. Se uma entidade aplicar a IAS 24 (revista em 2009) a um período anterior, a emenda do parágrafo 34 deve ser aplicada a esse período anterior.

▼B

RETIRADA DA IAS 14

37. A presente IFRS substitui a IAS 14 *Relato por Segmentos*.

▼B

Apêndice A

Termo definido

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

segmento operacional	Um segmento operacional é um componente de uma entidade: a) que desenvolve actividades de negócio de que obtém réditos e pelas quais incorre em gastos (incluindo réditos e gastos relacionados com transacções com outros componentes da mesma entidade); b) cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais da entidade para efeitos da tomada de decisões sobre a imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho; e c) sobre a qual esteja disponível informação financeira discreta.

▼B

INTERPRETAÇÃO IFRIC 1

Alterações em Passivos por Descomissionamento, Restauro e Outros Semelhantes Existentes

REFERÊNCIAS

▼M5

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)

▼B

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003)

— IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*

— IAS 36 *Imparidade de Activos* (tal como revista em 2004)

— IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

ANTECEDENTES

1. Muitas entidades têm a obrigação de desmantelar, remover e restaurar itens do activo fixo tangível. Nesta Interpretação, essas obrigações são referidas como «passivos por descomissionamento, restauro e outros semelhantes». Segundo a IAS 16, o custo de um item do activo fixo tangível inclui a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período. A IAS 37 contém requisitos sobre como mensurar passivos por descomissionamento, restauro e outros semelhantes. Esta Interpretação proporciona orientação sobre como contabilizar o efeito das alterações na mensuração de passivos por descomissionamento, restauro e outros semelhantes existentes.

ÂMBITO

2. Esta Interpretação aplica-se às alterações na mensuração de qualquer passivo por descomissionamento, restauro ou outro semelhante existente que seja:

   a) reconhecido como parte do custo de um item do activo fixo tangível de acordo com a IAS 16; e

   b) reconhecido como passivo de acordo com a IAS 37.

   Por exemplo, um passivo por descomissionamento, restauro ou outro semelhante pode existir para descomissionar uma fábrica, reabilitar danos ambientais em indústrias extractivas, ou remover equipamento.

QUESTÃO

3. Esta Interpretação trata da forma como o efeito dos seguintes acontecimentos que alteram a mensuração de um passivo por descomissionamento, restauro ou outro semelhante existente deve ser contabilizado:

   a) uma alteração no exfluxo estimado de recursos que incorporam benefícios económicos (por exemplo, fluxos de caixa) necessários para liquidar a obrigação;

▼B

b) uma alteração na taxa de desconto corrente baseada no mercado tal como definida no parágrafo 47. da IAS 37 (isto inclui alterações no valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo); e

c) um aumento que reflecte a passagem do tempo (também referido como o desenrolar do desconto).

CONSENSO

4. As alterações na mensuração de um passivo por descomissionamento, restauro e outro semelhante existente que resultem de alterações na tempestividade ou quantia estimadas do exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos necessários para liquidar a obrigação, ou uma alteração na taxa de desconto, devem ser contabilizadas de acordo com os parágrafos 5.-7. adiante.

5. Se o activo relacionado for mensurado usando o modelo do custo:

a) sujeito à alínea b), as alterações no passivo devem ser adicionadas, ou deduzidas, ao custo do activo relacionado no período corrente;

b) a quantia deduzida do custo do activo não deve exceder a sua quantia escriturada. Se uma redução no passivo exceder a quantia escriturada do activo, o excesso deve ser reconhecido imediatamente nos lucros ou prejuízos;

c) se o ajustamento resultar numa adição ao custo de um activo, a entidade deve considerar se isto é uma indicação de que a nova quantia escriturada do activo poderá não ser totalmente recuperável. Se for essa indicação, a entidade deve testar o activo quanto a imparidade estimando a sua quantia recuperável, e deve contabilizar qualquer perda por imparidade, de acordo com a IAS 36.

6. Se o activo relacionado for mensurado usando o modelo de revalorização:

a) as alterações no passivo alteram o excedente ou o défice de revalorização anteriormente reconhecido para esse activo, de forma que:

►M5 (i) uma redução no passivo seja (sujeito à alínea (b)) reconhecida em outro rendimento integral e aumente o excedente de revalorização no capital próprio, ◄ excepto que deve ser reconhecida nos lucros ou prejuízos na medida em que reverta um défice de revalorização no activo que tenha sido anteriormente reconhecido nos lucros ou prejuízos,

►M5 (ii) um aumento no passivo seja reconhecido nos lucros ou prejuízos, excepto que deve ser reconhecido em outro rendimento integral, e reduza o excedente de revalorização no capital próprio na medida de ◄ qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização a respeito desse activo;

b) no caso de uma redução no passivo exceder a quantia escriturada que teria sido reconhecida se o activo tivesse sido escriturado segundo o modelo do custo, o excesso deve ser reconhecido imediatamente nos lucros ou prejuízos;

▼B

c) uma alteração no passivo é uma indicação de que o activo pode ter de ser revalorizado por forma a assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente da quantia que teria sido determinada usando o justo valor na data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄. ►M5 Uma tal revalorização deve ser tida em conta ao determinar as quantias que devem ser reconhecidas nos lucros ou prejuízos ou em outro rendimento integral segundo a alínea (a). Se for necessária uma revalorização, todos os activos dessa classe devem ser revalorizados; ◄

▼M5

d) a IAS 1 exige a divulgação na demonstração do rendimento integral de cada componente de outro rendimento ou gasto integral. Ao cumprir este requisito, a alteração no excedente de revalorização resultante de uma alteração no passivo deve ser separadamente identificada e divulgada como tal.

▼B

7. A quantia depreciável ajustada do activo é depreciada durante a sua vida útil. Portanto, assim que o activo relacionado tiver atingido o final da sua vida útil, todas as alterações subsequentes no passivo devem ser reconhecidos nos lucros ou prejuízos à medida que forem ocorrendo. Isto aplica-se tanto segundo o modelo do custo como segundo o modelo de revalorização.

▼M1

8. O desenrolar periódico do desconto deve ser reconhecido nos resultados como custo financeiro à medida que for ocorrendo. A capitalização segundo a IAS 23 não é permitida.

▼B

DATA DE EFICÁCIA

9. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Setembro de 2004. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a Interpretação a um período com início antes de 1 de Setembro de 2004, ela deve divulgar esse facto.

▼M5

9.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 6. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼B

TRANSIÇÃO

10. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* ([1]).

([1]) Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2005, a entidade deve seguir os requisitos da versão anterior da IAS 8, intitulada *Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas*, a menos que a entidade esteja a aplicar a versão revista dessa Norma a esse período anterior.

▼B

INTERPRETAÇÃO IFRIC 2

Acções dos Membros em Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes

REFERÊNCIAS

— IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* (tal como revista em 2003) ([1])

— IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003)

ANTECEDENTES

1. As entidades cooperativas e outras entidades semelhantes são constituídas por grupos de pessoas para satisfazer necessidades económicas ou sociais comuns. As leis nacionais normalmente definem uma cooperativa como uma sociedade que se esforça por promover o avanço económico dos seus membros por intermédio de uma unidade operacional de negócios conjunta (o princípio da auto-ajuda). Os interesses dos membros numa cooperativa são muitas vezes caracterizados como acções dos membros, unidades ou algo semelhante, e são referidos adiante como «acções dos membros».

2. A IAS 32 estabelece princípios para a classificação de instrumentos financeiros como passivos financeiros ou capital próprio. Em particular, esses princípios aplicam-se à classificação de instrumentos com opção *put* que permitam ao detentor o direito de entregar de volta esses instrumentos ao emitente em troca de dinheiro ou outro instrumento financeiro. A aplicação desses princípios a acções dos membros de entidades cooperativas e de instrumentos semelhantes é difícil. Alguns constituintes do *International Accounting Standards Board* pediram ajuda para compreenderem de que forma os princípios da IAS 32 se aplicam a acções dos membros e instrumentos semelhantes que tenham certas características, e as circunstâncias em que essas características afectam a classificação como passivos ou capital próprio.

ÂMBITO

3. Esta Interpretação aplica-se a instrumentos financeiros dentro do âmbito da IAS 32, incluindo instrumentos financeiros emitidos a membros de entidades cooperativas que evidenciam o interesse de propriedade de membros na entidade. Esta Interpretação não se aplica a instrumentos financeiros que irão ou possam ser liquidados contra os próprios instrumentos de capital próprio da entidade.

QUESTÃO

4. Muitos instrumentos financeiros, incluindo acções dos membros, têm características de capital próprio, incluindo direitos de voto e direitos de participar em distribuições de dividendos. Alguns instrumentos financeiros dão ao detentor o direito de pedir a remição em dinheiro ou por outro activo financeiro, mas podem incluir ou estar sujeitos a limites em que os instrumentos financeiros serão remidos. Como deverão esses termos de remição ser avaliados ao determinar se os instrumentos financeiros devem ser classificados como passivos ou como capital próprio?

([1]) ►M6 Em Agosto de 2005, a IAS 32 passou a chamar-se IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*. Em Fevereiro de 2008 o IASB alterou a IAS 32 estabelecendo que os instrumentos devem ser classificados como capital próprio no caso de terem todas as características e cumprirem as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32. ◄

▼B

CONSENSO

5. O direito contratual do detentor de um instrumento financeiro (incluindo acções dos membros de entidades cooperativas) de pedir a remição não exige, por si, que o instrumento financeiro seja classificado como passivo financeiro. Pelo contrário, a entidade tem de considerar todos os termos e condições do instrumento financeiro ao determinar a sua classificação como passivo financeiro ou como capital próprio. Esses termos e condições incluem leis locais e regulamentos relevantes e os estatutos da entidade em vigor à data da classificação, mas não emendas futuras esperadas a essas leis, regulamentos ou estatutos.

▼M6

6. As acções dos membros que seriam classificadas como capital próprio se não tivessem um direito de pedir a remição são capital próprio se qualquer uma das condições descritas nos parágrafos 7 e 8 estiver presente ou se as acções dos membros tiverem todas as características e cumprirem as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32. Depósitos à ordem, incluindo contas correntes, contas de depósito a prazo e contratos semelhantes que resultam quando os membros agem como clientes são passivos financeiros da entidade.

▼B

7. As acções dos membros são capital próprio se a entidade tiver um direito incondicional de recusar a remição das acções dos membros.

8. A lei local, os regulamentos ou o organograma que governam a entidade podem impor vários tipos de proibições à remição das acções dos membros, por exemplo, proibições incondicionais ou proibições baseadas em critérios de liquidez. Se a remição for incondicionalmente proibida por lei local, regulamento ou estatutos da entidade, as acções dos membros são situação líquida. Contudo, as disposições na lei local, regulamentos ou estatutos da entidade que proíbam a remição apenas se as condições — tais como restrições de liquidez — forem satisfeitas (ou não satisfeitas) não resultam em que as acções dos membros sejam capital próprio.

▼M6

9. Uma proibição incondicional pode ser absoluta, no sentido de que todas as remições são proibidas. Uma proibição incondicional pode ser parcial, no sentido de que proíbe a remição de acções dos membros se essa remição fizesse com que o número de acções dos membros ou a quantia de capital realizado pelas acções dos membros descesse abaixo de um nível especificado. As acções dos membros que excedam o montante objecto da proibição de remição constituem passivos, a menos que a entidade tenha o direito incondicional de recusar a remição, tal como descrito no parágrafo 7 ou as acções dos membros tenham todas as características e cumpram as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32. Em alguns casos, o número de acções ou a quantia de capital realizado sujeito à proibição de remição pode mudar de tempos a tempos. Tal alteração na proibição de remição leva a uma transferência entre passivos financeiros e capital próprio.

▼B

10. No reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar pelo justo valor os seus passivos financeiros para remição. No caso de acções dos membros com uma característica de remição, a entidade mensura o justo valor do passivo financeiro para remição por um valor não inferior à quantia máxima pagável segundo as disposições de remição dos seus estatutos ou da lei aplicável descontado desde a primeira data em que o pagamento da quantia possa ser exigido (ver exemplo 3).

▼B

11. Tal como exigido pelo parágrafo 35. da IAS 32, as distribuições a detentores de instrumentos de capital próprio são reconhecidas directamente no capital próprio, líquidas de quaisquer benefícios de impostos sobre o rendimento. Os juros, dividendos e outros retornos relacionados com instrumentos financeiros classificados como passivos financeiros são gastos, independentemente de essas quantias pagas serem legalmente caracterizadas como dividendos, juros ou de outra forma.

12. O Apêndice, que é parte integrante do consenso, proporciona exemplos de aplicação deste consenso.

DIVULGAÇÃO

13. Quando uma alteração na proibição de remição leva a uma transferência entre passivos financeiros e capital próprio, a entidade deve divulgar separadamente a quantia, a tempestividade e a razão da transferência.

DATA DE EFICÁCIA

14. A data de eficácia e os requisitos de transição desta Interpretação são os mesmos da IAS 32 (tal como revista em 2003). Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto. Esta Interpretação deve ser aplicada retrospectivamente.

▼M6

14.A. Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos 6, 9, A1 e A12 aos períodos anuais que começam em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar o documento *Instrumentos financeiros com uma opção* put *e obrigações decorrentes de uma liquidação* (Emendas às IAS 32 e IAS 1), emitido em Fevereiro de 2008, em relação a um período anterior, as alterações dos parágrafos 6, 9, A1 e A12 devem ser aplicadas a esse período anterior.

▼B

Apêndice

Exemplos de aplicação do consenso

Este apêndice faz parte integrante da Interpretação.

▼M6

A1 Este apêndice desenvolve sete exemplos de aplicação do consenso da IFRIC. Os exemplos não constituem uma lista exaustiva; são possíveis outras situações com padrões idênticos. Cada exemplo parte do pressuposto de que não existem condições diferentes das enunciadas nos factos do exemplo, susceptíveis de impor a classificação do instrumento financeiro como passivo financeiro e que o instrumento financeiro não tem todas as características ou não cumpre as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D da IAS 32.

▼B

DIREITO INCONDICIONAL DE RECUSAR A REMIÇÃO (parágrafo 7.)

Exemplo 1

Factos

A2 Os estatutos da entidade dispõem que as remições são feitas à exclusiva discrição da entidade. Os estatutos não proporcionam desenvolvimento adicional ou outras limitações a essa discrição. No seu historial, a entidade nunca recusou a remição de acções dos membros, embora o órgão de gestão tenha o direito de o fazer.

▼B

Classificação

A3 A entidade tem o direito incondicional de recusar a remição e as acções dos membros são capital próprio. A IAS 32 estabelece princípios de classificação que se baseiam nos termos do instrumento financeiro e salienta que um historial de, ou a intenção de fazer, pagamentos discricionários não despoleta a classificação como passivo. O parágrafo AG26 da IAS 32 dispõe que:

Quando as acções preferenciais são não remíveis, a classificação apropriada é determinada pelos outros direitos que a elas estejam ligados. A classificação baseia-se numa avaliação da substância dos acordos contratuais e das definições de passivo financeiro e de instrumento de situação líquida. Quando distribuições a detentores das acções preferenciais, cumulativas ou não cumulativas, forem feitas de acordo com a vontade do emitente, as acções são instrumentos de capital próprio. A classificação de uma acção preferencial como instrumento de capital próprio ou passivo financeiro não é afectada, por exemplo, por:

a) um historial de fazer distribuições;

b) uma intenção de fazer distribuições no futuro;

c) um possível impacto negativo no preço de acções ordinárias do emitente se não forem feitas distribuições (devido a restrições no pagamento de dividendos das acções ordinárias se não forem pagos dividendos das acções preferenciais);

d) a quantia das reservas do emitente;

e) a expectativa de um emitente de obter lucros ou prejuízos num período; ou

f) a capacidade ou incapacidade do emitente de influenciar a quantia dos seus lucros ou prejuízos do período.

Exemplo 2

Factos

A4 Os estatutos da entidade dispõem que as remições são feitas à exclusiva discrição da entidade. Contudo, os estatutos também dispõem que a aprovação de um pedido de remição é automática a não ser que a entidade não seja capaz de fazer pagamentos sem violar regulamentos locais relativos a liquidez ou a reservas.

Classificação

A5 A entidade não tem o direito incondicional de recusar a remição e as acções dos membros são um passivo financeiro. As restrições descritas atrás baseiam-se na capacidade da entidade para liquidar o seu passivo. Restringem as remições apenas se os requisitos de liquidez ou das reservas não forem satisfeitos e apenas até ao momento em que sejam satisfeitos. Assim, de acordo com os princípios estabelecidos na IAS 32, não resultam na classificação do instrumento financeiro como capital próprio. O parágrafo AG25 da IAS 32 dispõe que:

Acções preferenciais podem ser emitidas com vários direitos. Ao determinar se uma acção preferencial é um passivo financeiro ou um instrumento de situação líquida, um emitente avalia os direitos específicos associados à acção para determinar se ela exibe ou não a característica fundamental de um passivo financeiro. Por exemplo, uma acção preferencial que proporcione remição numa data específica ou de acordo com a opção do detentor contém um passivo financeiro porque o emitente tem a obrigação de transferir activos financeiros para o detentor da acção. *A potencial incapacidade de um emitente de*

▼B

satisfazer uma obrigação de remir uma acção preferencial quando for contratualmente obrigado a fazê-lo, seja devido a uma falta de fundos, a uma restrição estatutária ou a lucros ou reservas insuficientes, não nega a obrigação. [Ênfase adicionada]

PROIBIÇÕES CONTRA A REMIÇÃO (parágrafos 8. e 9.)

Exemplo 3

Factos

A6 Uma entidade cooperativa emitiu acções aos seus membros em datas diferentes e por quantias diferentes no passado do seguinte modo:

a) 1 de Janeiro de 20X1 100 000 acções a 10 UM cada (1 000 000 UM);

b) 1 de Janeiro de 20X2 100 000 acções a 20 UM cada (2 000 000 UM suplementares, pelo que o total das acções emitidas é 3 000 000 UM).

As acções são remíveis à ordem pela quantia pela qual foram emitidas.

A7 Os estatutos da entidade dispõem que as remições cumulativas não podem exceder 20 % do número mais elevado de acções dos membros já em circulação. A 31 de Dezembro de 20X2, a entidade tem 200 000 acções em circulação, que é o número mais elevado de acções dos membros já em circulação e não foram remidas quaisquer acções no passado. Em 1 de Janeiro de 20X3, a entidade emenda os seus estatutos e aumenta o nível permitido de remições cumulativas para 25 % do número mais elevado de acções dos membros já em circulação.

Classificação

Antes de os estatutos serem emendados

A8 As acções dos membros que excedam a proibição de remição são passivos financeiros. A entidade cooperativa mensura este passivo financeiro pelo justo valor no reconhecimento inicial. Dado que estas acções são remíveis à ordem, a entidade cooperativa determina o justo valor desses passivos financeiros tal como exigido pelo parágrafo 49. da IAS 39, que dispõe que: «O justo valor de um passivo financeiro com uma característica de ser à ordem (por exemplo, um depósito à ordem) não é inferior à quantia pagável à ordem…». Em conformidade, a entidade cooperativa classifica como passivos financeiros a quantia máxima pagável à ordem segundo as disposições de remição.

A9 Em 1 de Janeiro de 20X1, a quantia máxima pagável segundo as disposições de remição é de 20 000 acções a 10 UM cada e em conformidade a entidade classifica 200 000 UM como passivo financeiro e 800 000 UM como capital próprio. Contudo, em 1 de Janeiro de 20X2, devido à nova emissão de acções a 20 UM, a quantia máxima pagável segundo as disposições de remição aumenta para 40 000 acções a 20 UM cada. A emissão de acções adicionais a 20 UM cria um novo passivo que é mensurado no reconhecimento inicial pelo justo valor. Após a emissão destas acções, o passivo é 20 % do total de acções emitidas (200 000), mensuradas a 20 UM, ou 800 000 UM. Isto exige o reconhecimento de um passivo adicional de 600 000 UM. Neste exemplo, não é reconhecido qualquer ganho ou perda. Em conformidade, a entidade classifica agora 800 000 UM como passivos financeiros e 2 200 000 UM como capital próprio. Este exemplo assume que estas quantias não foram alteradas entre 1 de Janeiro de 20X1 e 31 de Dezembro de 20X2.

▼B

Depois de os estatutos serem emendados

A10 Na sequência da alteração dos seus estatutos, pode agora ser exigido à entidade cooperativa que proceda à remição de um máximo de 25 % das suas acções em circulação ou um máximo de 50 000 acções a 20 UM cada. Em conformidade, a 1 de Janeiro de 20x3, a entidade cooperativa classifica como passivos financeiros uma quantia de 1 000 000 UM como sendo a quantia máxima pagável à ordem segundo as disposições de remição, tal como determinado de acordo com o parágrafo 49 da IAS 39. Assim, ela transfere a 1 de Janeiro de 20X3 liquidado capital próprio para passivos financeiros uma quantia de 200 000 UM, deixando 2 000 000 UM classificadas como capital próprio. Neste exemplo, a entidade não reconhece um ganho ou perda com a transferência.

Exemplo 4

Factos

A11 A lei local que regula as operações das cooperativas, ou os termos dos estatutos da entidade, proíbem uma entidade de remir acções dos membros se, ao proceder à remição, reduzir o capital realizado pelas acções dos membros abaixo de 75 % da quantia mais elevada de capital realizado pelas acções dos membros. A quantia mais elevada de uma determinada cooperativa é 1 000 000 UM. ►**M5** No fim do período de relato ◄, o saldo do capital realizado é 900 000 UM.

Classificação

A12 Neste caso, 750 000 UM seriam classificadas como capital próprio e 150 000 UM seriam classificadas como passivos financeiros. Além dos parágrafos já citados, o parágrafo 18.b) da IAS 32 dispõe em parte:

▼M6

um instrumento financeiro que dá ao detentor o direito de entregar de volta o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro activo financeiro (um «instrumento com uma opção *put*») é um passivo financeiro, à excepção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. O instrumento financeiro é um passivo financeiro mesmo que a quantia de dinheiro ou de outros activos financeiros seja determinada com base num índice ou em outro item susceptível de subir ou descer. A existência de uma opção para o detentor de entregar de volta o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro activo financeiro significa que o instrumento com uma opção put corresponde à definição de passivo financeiro, à excepção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D.

▼B

A13 A proibição de remição descrita neste exemplo é diferente das restrições descritas nos parágrafos 19. e AG25 da IAS 32. Essas restrições são limitações à capacidade da entidade para pagar a quantia devida por um passivo financeiro, isto é, impedem o pagamento do passivo apenas se as condições especificadas forem satisfeitas. Por contraste, este exemplo descreve uma proibição incondicional de remições para além de uma quantia especificada, independentemente da capacidade da entidade para remir as acções dos membros (por exemplo, considerando os seus recursos de caixa, lucros ou reservas distribuíveis). Com efeito, a proibição de remição impede a entidade de incorrer em qualquer passivo financeiro para remir mais de uma quantia especificada do capital realizado. Portanto, a parte das acções sujeita a proibição de remição não é um passivo financeiro. Embora as acções de cada membro possam ser individualmente remíveis, uma parte do total das acções em circulação não é remível em qualquer circunstância que não seja a liquidação da entidade.

▼B

Exemplo 5

Factos

A14 Os factos deste exemplo são expressos no exemplo 4. Além disso, ►M5 no fim do período de relato ◄, os requisitos de liquidez impostos pela jurisdição local impedem a entidade de remir quaisquer acções dos membros a não ser que as suas detenções de dinheiro e investimentos a curto prazo sejam superiores a uma quantia especificada. O efeito destes requisitos de liquidez ►M5 no fim do período de relato ◄ é que a entidade não pode pagar mais de 50 000 UM para remir as acções dos membros.

Classificação

A15 Tal como no exemplo 4, a entidade classifica 750 000 UM como capital próprio e 150 000 UM como passivo financeiro. Isto deve-se ao facto de a quantia classificada como passivo basear-se no direito incondicional da entidade de recusar a remição e não em restrições condicionais que impeçam a remição apenas se a liquidez ou outras condições não forem satisfeitas e depois apenas até ao momento em que sejam satisfeitas. As disposições dos parágrafos 19. e AG25 da IAS 32 aplicam-se neste caso.

Exemplo 6

Factos

A16 Os estatutos da entidade proíbem a remição de acções dos membros, excepto até ao ponto de proventos recebidos da emissão de acções adicionais dos membros a membros novos ou existentes durante os três anos anteriores. Os proventos da emissão de acções dos membros têm de ser aplicados para remir as acções para as quais os membros tenham pedido a remição. Durante os três anos anteriores, os proventos da emissão de acções dos membros foram 12 000 UM e não foram remidas quaisquer acções dos membros.

Classificação

A17 A entidade classifica 12 000 UM de acções dos membros como passivos financeiros. Consistentemente com as conclusões descritas no exemplo 4, as acções dos membros sujeitas a uma proibição incondicional de remição não são passivos financeiros. Essa proibição incondicional aplica-se a uma quantia igual aos proventos de acções emitidas antes dos três anos anteriores, e em conformidade, esta quantia é classificada como capital próprio. Contudo, uma quantia igual aos proventos de quaisquer acções emitidas nos três anos anteriores não está sujeita à proibição incondicional de remição. Em conformidade, os proventos da emissão de acções dos membros nos três anos anteriores dão origem a passivos financeiros até que deixem de estar disponíveis para remição de acções dos membros. Como resultado, a entidade tem um passivo financeiro igual aos proventos de acções emitidas durante os três anos anteriores, líquidos de quaisquer remições durante esse período.

Exemplo 7

Factos

A18 A entidade é um banco cooperativo. A lei local que regula as operações de bancos cooperativos dispõe que pelo menos 50 % do total dos «passivos em circulação» (um termo definido nos regulamentos para incluir as contas de acções dos membros) da entidade tem de existir

▼B

na forma de capital realizado pelos membros. O efeito da regulamentação é que se todos os passivos em circulação de uma cooperativa existirem na forma de acções dos membros, a cooperativa pode remir todas as acções. A 31 de Dezembro de 20X1, a entidade tem um total de passivos em circulação de 200 000 UM, das quais 125 000 UM representam contas de acções dos membros. Os termos das contas de acções dos membros permitem ao detentor remir as acções à ordem e não há limitações à remição nos estatutos da entidade.

Classificação

A19 Neste exemplo, as acções dos membros são classificadas como passivos financeiros. Essa restrição é uma limitação condicional à capacidade da entidade para pagar a quantia devida por um passivo financeiro, isto é, impedem o pagamento do passivo apenas se as condições especificadas forem satisfeitas. Mais especificamente, podia ser exigido à entidade que proceda à remição da totalidade da quantia de acções dos membros (125 000 UM) se pagasse todos os seus outros passivos (75 000 UM). Como consequência, a proibição de remição não impede que a entidade incorra num passivo financeiro para remir mais de um número especificado de acções dos membros ou a quantia de capital realizado. Permite que a entidade apenas difira a remição até que uma condição seja satisfeita, isto é, o pagamento de outros passivos. As acções dos membros neste exemplo não estão sujeitas a uma proibição incondicional de remição, sendo portanto classificadas como passivos financeiros.

▼B

INTERPRETAÇÃO IFRIC 4

Determinar se um Acordo contém uma Locação

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003)

— IAS 17 *Locações* (tal como revista em 2003)

— IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004)

ANTECEDENTES

1. Uma entidade pode celebrar um acordo, compreendendo uma transacção ou uma série de transacções relacionadas, que não assuma a forma legal de uma locação mas transmita um direito de usar um activo (por exemplo, um item do activo fixo tangível) em retorno de um pagamento ou de uma série de pagamentos. Exemplos de acordos em que uma entidade (o fornecedor) pode transmitir a outra entidade (o comprador) um tal direito de usar um activo, muitas vezes juntamente com serviços relacionados, incluem:

   — acordos de fornecimentos exteriores (por exemplo, os fornecimentos exteriores das funções de processamento de dados de uma entidade).

   — acordos no sector das telecomunicações, nos quais os fornecedores de capacidade de rede celebram contratos para fornecer aos compradores direitos de capacidade.

   — contratos *take-or-pay* ou semelhantes, em que os compradores têm de fazer pagamentos especificados independentemente de receberem os produtos contratados ou serviços contratados (por exemplo, um contrato *take-or-pay* para adquirir substancialmente toda a produção de um gerador de energia de um fornecedor).

2. Esta Interpretação proporciona orientação para determinar se esses acordos são, ou contêm, locações que devam ser contabilizadas de acordo com a IAS 17. Não proporciona orientação para determinar de que forma essa locação deverá ser classificada de acordo com essa Norma.

3. Em alguns acordos, o activo subjacente que é o objecto da locação é uma parte de um activo de maiores dimensões. Esta Interpretação não trata da forma como se determina quando é que uma parte de um activo de maiores dimensões é ela própria o activo subjacente para a finalidade de aplicar a IAS 17. Não obstante, os acordos em que o activo subjacente representaria uma unidade de conta quer na IAS 16 quer na IAS 38 estão dentro do âmbito desta Interpretação.

ÂMBITO

▼M9

4. Esta Interpretação não se aplica a acordos que:

   (a) sejam, ou contenham, locações excluídas do âmbito da IAS 17;ou

   (b) sejam acordos de concessão de serviços pelo sector público ao privado no âmbito da IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviços*.

▼B

QUESTÕES

5. As questões tratadas nesta Interpretação são:

a) como determinar se um acordo é, ou contém, uma locação conforme definido na IAS 17;

b) quando deve ser feita a avaliação ou uma reavaliação de se um acordo é, ou contém, uma locação; e

c) se um acordo for, ou contiver, uma locação, como devem ser separados os pagamentos da locação dos pagamentos por quaisquer outros elementos do acordo.

CONSENSO

Determinar se um acordo é, ou contém, uma locação

6. Determinar se um acordo é, ou contém, uma locação deve basear-se na substância do acordo e exige uma avaliação de se:

a) o cumprimento do acordo está dependente do uso de um activo ou activos específicos (o activo); e

b) o acordo transmite um direito de usar o activo.

O cumprimento do acordo está dependente do uso de um activo específico

7. Embora um activo específico possa ser explicitamente identificado num acordo, não é o objecto de uma locação se o cumprimento do acordo não está dependente do uso do activo especificado. Por exemplo, se o fornecedor for obrigado a entregar uma quantidade especificada de bens ou serviços e tiver o direito e a capacidade de fornecer esses bens ou serviços pelo uso de outros activos não especificados no acordo, então o cumprimento do acordo não está dependente do activo especificado e o acordo não contém uma locação. Uma obrigação de garantia que permita ou exija a substituição do mesmo activo ou de activos semelhantes quando o activo especificado não estiver a funcionar correctamente não exclui o tratamento de locação. Além disso, uma disposição contratual (contingente ou outra) que permita ou exija que o fornecedor substitua outros activos por qualquer razão em ou após uma data especificada não exclui o tratamento por locação antes da data de substituição.

8. Um activo foi implicitamente especificado se, por exemplo, o fornecedor detiver ou locar apenas um activo para cumprir a obrigação e isso não for economicamente viável ou praticável para o fornecedor cumprir a sua obrigação através do uso de activos alternativos.

O acordo transmite um direito de usar o activo

9. Um acordo transmite o direito de usar o activo se o acordo transmitir ao comprador (locatário) o direito de controlar o uso do activo subjacente. O direito de controlar o uso do activo subjacente é transmitido se qualquer uma das condições seguintes for satisfeita:

a) O comprador tem a capacidade ou o direito de operar o activo ou de mandar outros operar o activo da forma que ele determinar enquanto obtém ou controla mais do que uma quantia insignificante da produção ou de outra utilidade do activo.

▼B

b) O comprador tem a capacidade ou o direito de controlar o acesso físico ao activo subjacente enquanto obtém ou controla mais do que uma quantia insignificante da produção ou de outra utilidade do activo.

c) Os factos e as circunstâncias indicam que é uma hipótese remota que uma ou mais partes que não o comprador assumam mais do que um volume insignificante da produção ou de outro serviço público que será produzido ou gerado pelo activo durante o prazo do acordo, e o preço que o comprador irá pagar pela produção não está nem contratualmente fixado por unidade de produção nem é igual ao preço de mercado corrente por unidade de produção no momento da entrega da produção.

Avaliar ou reavaliar se um acordo é, ou contém, uma locação

10. A avaliação de se um acordo contém uma locação deve ser feita no início do acordo, que é a data mais antiga entre a data do acordo e a data do compromisso pelas partes em relação aos principais termos do acordo, com base em todos os factos e circunstâncias. A reapreciação de se o acordo contém uma locação após o início do acordo só deve ser feita se qualquer das seguintes condições for satisfeita:

a) Há uma alteração nos termos contratuais, a não ser que a alteração apenas renove ou estenda o acordo.

b) uma opção de renovação é exercida ou uma extensão do acordo é acordada pelas partes, a não ser que o prazo da renovação ou extensão tenha sido inicialmente incluído no prazo da locação de acordo com o parágrafo 4. da IAS 17. Uma renovação ou extensão do acordo que não inclua a modificação de quaisquer termos do acordo original antes do final do prazo do acordo original deve ser avaliada segundo os parágrafos 6.-9. apenas no que respeita ao período de renovação ou de extensão.

c) Há uma alteração na determinação sobre se o cumprimento está dependente de um activo especificado.

d) Há uma alteração substancial no activo, por exemplo, uma alteração física substancial em activos fixos tangíveis.

11 Uma reapreciação de um acordo deve basear-se nos factos e circunstâncias à data da reavaliação, incluindo o restante prazo do acordo. As alterações na estimativa (por exemplo, a quantia estimada de produção a ser entregue ao comprador ou outros potenciais compradores) não iriam despoletar uma reavaliação. Se um acordo for reavaliado e se for determinado que contém uma locação (ou não contém uma locação), deve aplicar-se (ou deixar de aplicar) a contabilização de locações a partir do seguinte momento:

a) no caso das alíneas a), c) ou d) do parágrafo 10., quando ocorrer a alteração nas circunstâncias que dá origem à reavaliação;

b) no caso da alínea b) do parágrafo 10., no início do período de renovação ou de extensão.

▼B

Separar pagamentos da locação de outros pagamentos

12. Se um acordo contiver uma locação, as partes do acordo devem aplicar os requisitos da IAS 17 ao elemento de locação do acordo, a não ser que estejam dispensadas desses requisitos de acordo com o parágrafo 2. da IAS 17. Em conformidade, se um acordo contiver uma locação, essa locação deve ser classificada como locação financeira ou como locação operacional de acordo com os parágrafos 7.-19. da IAS 17. Outros elementos do acordo que não estejam no âmbito da IAS 17 devem ser contabilizados de acordo com outras Normas.

13. Para a finalidade de aplicar os requisitos da IAS 17, os pagamentos e outras retribuições exigidos pelo acordo devem ser separados no início do acordo ou no momento de uma reavaliação do acordo naqueles que dizem respeito à locação e naqueles que dizem respeito a outros elementos com base nos seus justos valores relativos. Os pagamentos mínimos de locação conforme definido no parágrafo 4. da IAS 17 incluem apenas os pagamentos da locação (i.e., o direito de usar o activo) e excluem os pagamentos de outros elementos do acordo (por exemplo, por serviços e o custo dos inputs).

14. Em alguns casos, a separação dos pagamentos da locação dos pagamentos de outros elementos do acordo vai exigir que o comprador use uma técnica de estimativa. Por exemplo, um comprador pode estimar os pagamentos da locação com referência a um acordo de locação relativo a um activo comparável que não contenha outros elementos, ou estimando os pagamentos dos outros elementos do acordo com referência a acordos comparáveis e depois deduzindo esses pagamentos do total de pagamentos segundo o acordo.

15. Se um comprador concluir que é impraticável separar os pagamentos com fiabilidade, ele deve:

a) no caso de uma locação financeira, reconhecer um activo e um passivo por uma quantia igual ao justo valor do activo subjacente que foi identificado nos parágrafos 7. e 8. como o objecto da locação. Posteriormente, o passivo deve ser reduzido à medida que os pagamentos vão sendo feitos e um débito financeiro imputado sobre o passivo deve ser reconhecido usando a taxa de juro de empréstimo incremental do comprador ([1]);

b) no caso de uma locação operacional, tratar todos os pagamentos segundo o acordo como pagamentos de locação para a finalidade de cumprir os requisitos de divulgação da IAS 17, mas

   i) divulgar esses pagamentos separadamente dos pagamentos mínimos de locação de outros acordos que não incluam pagamentos de elementos que não sejam de locação, e

   ii) declarar que os pagamentos divulgados também incluem pagamentos de elementos do acordo que não são de locação.

DATA DE EFICÁCIA

16. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela deve divulgar esse facto.

([1]) I.e., a taxa de juro de empréstimo incremental do locatário conforme definido no parágrafo 4. da IAS 17.

▼B

TRANSIÇÃO

17. A IAS 8 especifica como uma entidade aplica uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Interpretação. A uma entidade não é exigido que se conforme com esses requisitos quando aplicar esta Interpretação pela primeira vez. Se uma entidade usar esta dispensa, ela deve aplicar os parágrafos 6.-9. da Interpretação aos acordos existentes no início do primeiro período para o qual seja apresentada informação comparativa segundo as IFRS com base nos factos e circunstâncias existentes no início desse período.

▼B

INTERPRETAÇÃO IFRIC 5

Direitos a Interesses resultantes de Fundos de Descomissionamento, Restauro e Reabilitação Ambiental

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*

— IAS 28 *Investimentos em Associadas*

— IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*

— IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

— IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003)

— SIC12 *Consolidação — Entidades com Finalidade Especial* (tal como revista em 2004)

ANTECEDENTES

1. A finalidade dos fundos de descomissionamento, restauro e reabilitação ambiental, daqui por diante referidos como «fundos de descomissionamento» ou «fundos», é segregar activos para financiar alguns ou todos os custos de descomissionamento de fábricas (como uma central nuclear) ou de determinado equipamento (como carros), ou de levar a cabo a reabilitação ambiental (como rectificar a poluição da água ou restaurar terreno minado), referidos em conjunto como «descomissionamento».

2. As contribuições para estes fundos podem ser voluntárias ou exigidas por regulamentação ou por lei. Os fundos podem ter uma das seguintes estruturas:

   a) fundos que sejam estabelecidos por um único contribuinte para financiar as suas próprias obrigações de descomissionamento, seja para um local em particular, ou para um número de locais geograficamente dispersos;

   b) fundos que sejam estabelecidos por vários contribuintes para financiar as suas obrigações individuais ou conjuntas de descomissionamento, quando os contribuintes têm direito a reembolso dos gastos de descomissionamento até ao ponto das suas contribuições mais quaisquer ganhos reais sobre essas contribuições menos a sua parte dos custos de administrar o fundo. Os contribuintes podem ter uma obrigação de fazer contribuições adicionais, por exemplo, no caso de falência de um outro contribuinte;

   c) fundos que sejam estabelecidos com vários contribuintes para financiar as suas obrigações individuais ou conjuntas de descomissionamento quando o nível de contribuições exigido se baseia na actividade corrente de um contribuinte e o benefício obtido pelo contribuinte se baseia na sua actividade passada. Nesses casos, há uma potencial falta de balanceamento entre a quantia de contribuições feita por um contribuinte (com base na actividade corrente) e o valor realizável pelo fundo (com base na actividade passada).

3. Esses fundos têm geralmente as seguintes características:

   a) o fundo é administrado separadamente por trustees independentes;

▼B

b) as entidades (contribuintes) fazem contribuições para o fundo, que são investidas numa variedade de activos que podem incluir tanto investimentos em dívida como em capital próprio, e estão disponíveis para ajudar a pagar os custos de descomissionamento dos contribuintes. Os trustees determinam a forma como as contribuições são investidas, dentro das restrições definidas pelos documentos estatutários do fundo e qualquer legislação ou outros regulamentos aplicáveis;

c) os contribuintes ficam com a obrigação de pagar os custos de descomissionamento. Contudo, os contribuintes podem obter do fundo um reembolso dos custos de descomissionamento até ao mais baixo dos custos de descomissionamento incorridos e da parte do contribuinte dos activos do fundo;

d) os contribuintes podem ter acesso restrito ou nenhum acesso a qualquer excedente de activos do fundo sobre os usados para satisfazer os custos de descomissionamento elegíveis.

ÂMBITO

4. Esta Interpretação aplica-se à contabilização, nas demonstrações financeiras de um contribuinte, dos interesses resultantes de fundos de descomissionamento que tenham ambas as seguintes características:

a) os activos são administrados separadamente (quer detidos numa entidade legal separada, quer como activos segregados noutra entidade); e

b) o direito de um contribuinte de aceder aos activos é restrito.

5. Um interesse residual num fundo que se estenda para além do direito a reembolso, tal como um direito contratual a distribuições uma vez que todo o descomissionamento esteja concluído ou no momento de encerramento do fundo, pode ser um instrumento de capital próprio dentro do âmbito da IAS 39 e não está dentro do âmbito desta Interpretação.

QUESTÕES

6. As questões tratadas nesta Interpretação são:

a) como deve um contribuinte contabilizar o seu interesse num fundo?;

b) quando um contribuinte tem a obrigação de fazer contribuições adicionais, por exemplo, no caso de falência de um outro contribuinte, como deve essa obrigação ser contabilizada?

CONSENSO

Contabilizar um interesse num fundo

7. O contribuinte deve reconhecer a sua obrigação de pagar custos de descomissionamento como um passivo e reconhecer o seu interesse no fundo separadamente a não ser que o contribuinte não seja responsável por pagar custos de descomissionamento mesmo que o fundo não pague.

8. O contribuinte deve determinar se tem controlo, controlo conjunto ou influência significativa sobre o fundo por referência à IAS 27, IAS 28, IAS 31 e SIC-12. Se tiver, o contribuinte deve contabilizar o seu interesse no fundo de acordo com essas Normas.

▼B

9. Se um contribuinte não tiver controlo, controlo conjunto ou influência significativa sobre o fundo, o contribuinte deve reconhecer o direito de receber reembolso do fundo como um reembolso de acordo com a IAS 37. Este reembolso deve ser mensurado pelo valor mais baixo entre:

a) a quantia da obrigação de descomissionamento reconhecida; e

b) a parte do contribuinte do justo valor dos activos líquidos do fundo atribuível aos contribuintes.

As alterações na quantia escriturada do direito de receber reembolso que não sejam contribuições para e pagamentos do fundo devem ser reconhecidas nos lucros ou prejuízos no período em que essas alterações ocorram.

Contabilizar obrigações de fazer contribuições adicionais

10. Quando um contribuinte tem uma obrigação de fazer potenciais contribuições adicionais, por exemplo, no caso de falência de outro contribuinte ou se o valor dos activos de investimento detidos pelo fundo diminuir até ao ponto de ser insuficiente para cumprir as obrigações de reembolso do fundo, esta obrigação é um passivo contingente dentro do âmbito da IAS 37. O contribuinte deve reconhecer um passivo apenas se for provável que serão feitas contribuições adicionais.

Divulgação

11. Um contribuinte deve divulgar a natureza do seu interesse num fundo e quaisquer restrições no acesso aos activos do fundo.

12. Quando um contribuinte tiver uma obrigação de fazer potenciais contribuições adicionais que não seja reconhecida como passivo (ver parágrafo 10.), ele deve fazer as divulgações exigidas pelo parágrafo 86. da IAS 37.

13. Quando um contribuinte contabilizar o seu interesse no fundo de acordo com o parágrafo 9., ele deve fazer as divulgações exigidas pelo parágrafo 85.c) da IAS 37.

DATA DE EFICÁCIA

14. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela deve divulgar esse facto.

TRANSIÇÃO

15. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8.

▼B

INTERPRETAÇÃO IFRIC 6

Passivos decorrentes da Participação em Mercados Específicos — Resíduos de Equipamento Eléctrico e Electrónico

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

ANTECEDENTES

1. O parágrafo 17. da IAS 37 especifica que um acontecimento que cria obrigações é um acontecimento passado que conduz a uma obrigação presente, desde que a entidade não tenha uma alternativa realista senão a de liquidar a obrigação.

2. O parágrafo 19. da IAS 37 estabelece que apenas são reconhecidas provisões para as «obrigações que surjam de acontecimentos passados que existam independentemente de acções futuras de uma entidade».

3. A Directiva relativa aos resíduos de equipamentos eléctricos e electrónicos (REEE) da União Europeia, que regula a recolha, tratamento, valorização e eliminação sem danos para o ambiente dos resíduos de equipamentos suscitou a questão de saber em que momento deverão ser reconhecidos os passivos associados ao descomissionamento de REEE. A Directiva distingue entre resíduos «novos» e «históricos» e entre resíduos de particulares e de outras fontes. Os resíduos novos dizem respeito a produtos vendidos após 13 de Agosto de 2005. Para efeitos da Directiva, considera-se que todos os equipamentos domésticos vendidos antes dessa data darão origem a resíduos históricos.

4. A Directiva estabelece que o custo da gestão de resíduos de equipamentos domésticos históricos deve ser suportado por produtores desse tipo de equipamento, que estejam no mercado durante um período a ser especificado pela legislação aplicável dos Estados-Membros (o período de mensuração). A Directiva estabelece que cada Estado-Membro estabelecerá um mecanismo que assegure que os produtores contribuam proporcionalmente para os custos, isto é, «na proporção da respectiva quota do mercado por tipo de equipamento».

5. Vários termos utilizados na Interpretação, tais como «quota do mercado» e «período de mensuração», podem ser definidos de forma muito diferenciada na legislação aplicável dos Estados-Membros. Por exemplo, a duração do período de mensuração poderá ser de um ano ou de apenas um mês. De igual modo, a determinação da quota de mercado e as fórmulas para o cálculo do valor da obrigação poderão divergir nas várias legislações nacionais. Todavia, todos estes exemplos afectam apenas a mensuração do passivo, que não está dentro do âmbito da Interpretação.

ÂMBITO

6. Esta Interpretação proporciona orientações sobre o reconhecimento, nas demonstrações financeiras dos produtores, dos passivos associados à gestão dos resíduos, segundo a Directiva REEE da União Europeia, relativamente às vendas de equipamentos domésticos históricos.

▼B

7. A Interpretação nem trata os novos resíduos nem os resíduos históricos de fontes que não sejam os particulares. Os passivos decorrentes da gestão desse tipo de resíduos estão devidamente cobertos na IAS 37. Todavia, se os novos resíduos de particulares forem tratados, na legislação nacional, de uma maneira semelhante à dos resíduos históricos domésticos, os princípios da Interpretação aplicam-se por referência à hierarquia dos parágrafos 10.-12. da IAS 8. A hierarquia estabelecida na IAS 8 é também relevante para outras regulamentações que imponham obrigações de uma forma similar ao modelo de atribuição do custo especificado na Directiva da União Europeia.

QUESTÃO

8. Foi pedido ao IFRIC que determinasse, no contexto do descomissionamento de REEE, aquilo que constitui, de acordo com a alínea a) do parágrafo 14. da IAS 37, o acontecimento que obriga a reconhecer uma provisão para custos de gestão de resíduos:

— Produção ou venda de equipamentos domésticos históricos?

— Participação no mercado durante o período de mensuração?

— Incorrer em custos por força das actividades de gestão de resíduos?

CONSENSO

9. A participação no mercado durante o período de mensuração é o acontecimento que obriga de acordo com a alínea a) do parágrafo 14. da IAS 37. Consequentemente, a produção ou venda de equipamentos domésticos históricos não dá lugar a um passivo associado aos custos de gestão de resíduos. Uma vez que a obrigação decorrente dos equipamentos domésticos históricos está ligada à participação no mercado durante o período de mensuração, e não à produção ou à venda dos itens a serem eliminados, não há a obrigação, a menos que, ou até que, exista uma quota de mercado durante o período de mensuração. A tempestividade do acontecimento que cria as obrigações pode também ser independente do período particular em que as actividades para executar a gestão de resíduos sejam empreendidas e dos custos relacionados incorridos.

DATA DE EFICÁCIA

10. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Dezembro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a Interpretação a um período com início antes de 1 de Dezembro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

TRANSIÇÃO

11. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

▼B

INTERPRETAÇÃO IFRIC 7

Aplicar a Abordagem da Reexpressão Prevista na IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias

REFERÊNCIAS

— IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*

— IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*

ANTECEDENTES

1. Esta Interpretação proporciona orientação sobre como aplicar os requisitos previstos na IAS 29, num período de relato em que uma entidade identifica [1] a existência de hiperinflação na economia da sua moeda funcional, quando essa economia não era hiperinflacionária no período anterior, e, por isso, a entidade reexpressa as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29.

QUESTÕES

2. As questões tratadas nesta Interpretação são as seguintes:

   a) Como deve ser interpretado o requisito «… expressas em termos da unidade de mensuração corrente ►M5 no fim do período de relato ◄», previsto no ponto 8. da IAS 29, quando uma entidade aplicar a norma?;

   b) Como deve uma entidade contabilizar os itens por impostos diferidos de abertura nas suas demonstrações financeiras reexpressas?

CONSENSO

3. No período de relato em que uma entidade identifica a existência de hiperinflação na economia da sua moeda funcional, não tendo sido hiperinflacionária no período anterior, a entidade deve aplicar os requisitos previstos na IAS 29 como se a economia tivesse sido sempre hiperinflacionária. Por conseguinte, relativamente a itens não monetários mensurados pelo custo histórico, ►M5 a demonstração da posição financeira ◄ de abertura da entidade no início do primeiro período apresentado nas demonstrações financeiras deve ser reexpresso, para reflectir o efeito da inflação a partir da data em que os activos foram adquiridos e os passivos foram incorridos ou assumidos até ►M5 ao fim do período de relato ◄. Relativamente a itens não monetários escriturados ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ de abertura pelas quantias correntes em datas que não a de aquisição ou daquela em que foram incorridas, essa reexpressão deve reflectir, em vez disso, o efeito da inflação desde as datas em que essas quantias escrituradas foram determinadas até ►M5 ao fim do período de relato ◄.

4. ►M5 No fim do período de relato ◄, os itens por impostos diferidos são reconhecidos e mensurados de acordo com a IAS 12. No entanto, as quantias de impostos diferidos ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ de abertura do período de relato devem ser determinadas como se segue:

   a) A entidade torna a mensurar os itens por impostos diferidos de acordo com a IAS 12, após ter reexpresso as quantias nominais escrituradas dos seus itens não monetários ►M5 no fim do período de relato ◄ de abertura do período de relato ao aplicar a unidade de mensuração nessa data;

[1] A identificação de hiperinflação baseia-se no julgamento da entidade dos critérios previstos no parágrafo 3. da IAS 29.

▼B

b) Os itens por impostos diferidos remensurados de acordo com a alínea a) são reexpressos em função da alteração da unidade de mensuração, a partir da data ►M5 da demonstração da posição financeira ◄ de abertura do período de relato até ►M5 ao fim desse período de relato ◄.

A entidade aplica a abordagem das alíneas a) e b) aquando da reexpressão dos itens por impostos diferidos ►M5 na demonstração da posição financeira ◄ de abertura de quaisquer períodos comparativos apresentados nas demonstrações financeiras reexpressas do período de relato em que a entidade aplicar a IAS 29.

5. Após uma entidade ter reexpresso as suas demonstrações financeiras, todas as quantias correspondentes das demonstrações financeiras de um período de relato subsequente, incluindo itens por impostos diferidos, serão reexpressos pela entidade, ao aplicar a alteração da unidade de mensuração desse período de relato subsequente apenas às demonstrações financeiras reexpressas do período de relato anterior.

DATA DE EFICÁCIA

6. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Março de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Interpretação às demonstrações financeiras de um período com início anterior a 1 de Março de 2006, ela deve divulgar esse facto.

▼M23

_____

▼B

INTERPRETAÇÃO IFRIC 9

Reavaliação de Derivados Embutidos

REFERÊNCIAS

— IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*

— IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*

— IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*

ANTECEDENTES

1. O parágrafo 10. da IAS 39 descreve um derivado embutido como «um componente de um instrumento híbrido (combinado) que também inclui um contrato de acolhimento não derivado — com o efeito de que alguns dos fluxos de caixa do instrumento combinado variam de forma semelhante a um derivado autónomo».

2. O parágrafo 11. da IAS 39 exige que os derivados embutidos sejam separados do contrato de acolhimento e contabilizados como um derivado se, e apenas se:

   a) as características económicas e os riscos do derivado embutido não estiverem intimamente relacionados com as características económicas e os riscos do contrato de acolhimento;

   b) um instrumento separado com os mesmos termos que o derivado embutido satisfizesse a definição de um derivado; e

   c) o instrumento híbrido (combinado) não for mensurado pelo justo valor com as alterações no justo valor reconhecidas nos lucros ou prejuízos (i.e., um derivado que esteja embutido num activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou prejuízos não se separa).

ÂMBITO

3. Sem prejuízo do disposto nos parágrafos 4. e 5., a presente Interpretação aplica-se a todos os derivados embutidos no âmbito da IAS 39.

4. Esta Interpretação não trata as questões associadas a uma nova mensuração decorrentes de uma reavaliação de derivados embutidos.

▼M22

5. Esta interpretação não se aplica a derivados embutidos em contratos adquiridos:

   a) numa concentração de actividades empresariais (tal como definida na IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* conforme revista em 2008);

   b) numa concentração de entidades ou actividades empresariais sob controlo comum conforme descrito nos parágrafos B1–B4 da IFRS 3 (revista em 2008); ou

   c) na formação de um empreendimento conjunto conforme definido na IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*

   nem à sua possível reavaliação à data de aquisição [1].

[1] A IFRS 3 (conforme revista em 2008) trata a aquisição de contratos com derivados embutidos numa concentração de actividades empresariais.

▼B

QUESTÕES

6. A IAS 39 exige que uma entidade avalie, quando se tornar uma parte de um contrato, se quaisquer derivados embutidos contidos no contrato devem ser separados do contrato de acolhimento e contabilizados como derivados segundo a Norma. Esta Interpretação trata as seguintes questões:

a) Exige a IAS 39 que uma tal avaliação seja efectuada apenas quando a entidade se torna pela primeira vez parte do contrato ou a avaliação deve ser revista ao longo de toda a vigência do contrato?;

b) Deve um adoptante pela primeira vez efectuar a sua avaliação com base nas condições existentes quando se tornou parte do contrato ou com base nas condições prevalecentes aquando da adopção pela primeira vez das IFRS?

CONSENSO

▼M20

7. Uma entidade deve avaliar se um derivado embutido deve ser separado do contrato de acolhimento e contabilizado como um derivado quando se tornar parte do contrato. A reavaliação subsequente é proibida, salvo se existir (a) uma alteração nos termos do contrato que modifique significativamente os fluxos de caixa que de outro modo seriam exigidos ao abrigo do contrato ou (b) uma reclassificação de um activo financeiro retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, casos em que se exige uma avaliação. Uma entidade determina se uma modificação nos fluxos de caixa é significativa ao considerar a extensão em que os fluxos de caixa futuros esperados, associados ao derivado embutido, ao contrato de acolhimento ou a ambos, se alteraram e se a alteração é significativa em relação aos fluxos de caixa previstos anteriormente com base no contrato.

7.A. A avaliação que determina se é necessário que um derivado embutido seja separado do contrato de acolhimento e contabilizado como um derivado no momento da reclassificação de um activo financeiro, retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, em conformidade com o parágrafo 7 deve ser feita com base nas circunstâncias que existiam à data mais recente das duas seguintes:

(a) quando a entidade se tornou parte do contrato; e

(b) quando uma alteração nos termos do contrato modificou significativamente os fluxos de caixa que de outro modo seriam exigidos ao abrigo do contrato.

Para efeitos desta avaliação, o parágrafo 11(c) da IAS 39 não deve ser aplicado (i.e., o contrato híbrido (combinado) deve ser tratado como se não tivesse sido mensurado pelo justo valor com as alterações no justo valor reconhecidas nos lucros ou prejuízos). Se uma entidade não puder fazer esta avaliação, o contrato híbrido (combinado) permanece classificado, na sua totalidade, na categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos.

▼B

8. Um adoptante pela primeira vez deve avaliar se é necessário que um derivado embutido seja separado do contrato de acolhimento e contabilizado como um derivado com base nas condições que existiam à data em que se tornou pela primeira vez parte do contrato e à data em que é exigida uma reavaliação por força do parágrafo 7., consoante aquela que ocorrer mais tarde.

▼B

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

9. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Junho de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a Interpretação a um período com início antes de 1 de Junho de 2006, ela deve divulgar esse facto. A interpretação será aplicada retroactivamente.

▼M20

10. O documento intitulado *Derivados Embutidos* (Emendas à IFRIC 9 e à IAS 39), emitido em Março de 2009, emendou o parágrafo 7 e adicionou o parágrafo 7A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais que terminem em ou após 30 de Junho de 2009.

▼M22

11. O parágrafo 5 foi emendado pelo documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009. Uma entidade deve aplicar essa emenda prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (conforme revista em 2008) a um período anterior, deve aplicar a emenda a esse período anterior e divulgar esse facto.

▼B

INTERPRETAÇÃO IFRIC 10

Relato Financeiro Intercalar e Imparidade

REFERÊNCIAS

— IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar*

— IAS 36 *Imparidade de Activos*

— IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*

ANTECEDENTES

1. Exige-se que uma entidade avalie a imparidade do *goodwill* ►M5 no fim de cada período de relato ◄, a imparidade dos investimentos em instrumentos de capital próprio e em activos financeiros escriturados pelo custo ►M5 no fim de cada período de relato ◄ e, se necessário, reconheça uma perda por imparidade nessas datas, em conformidade com a IAS 36 e a IAS 39. Todavia, ►M5 no fim de um período de relato posterior ◄, as condições poderão ter-se alterado a ponto tal que a perda por imparidade se teria reduzido ou mesmo evitado se avaliação da imparidade tivesse sido feita apenas nessa data. A presente Interpretação contém orientações quanto à eventualidade de tais perdas por imparidade poderem ser revertidas.

2. A presente Interpretação trata a interacção entre os requisitos da IAS 34 e o reconhecimento das perdas por imparidade no *goodwill*, em conformidade com a IAS 36, e em certos activos financeiros, em conformidade com a IAS 39. Trata também o efeito dessa interacção em posteriores demonstrações financeiras intercalares e anuais.

QUESTÃO

3. O parágrafo 28. da IAS 34 dispõe que as entidades apliquem nas suas demonstrações financeiras intercalares as mesmas políticas contabilísticas das suas demonstrações financeiras anuais. Estipula igualmente que «a frequência do relato de uma entidade (anual, semestral ou trimestral) não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais. Para conseguir esse objectivo, as mensurações para finalidades de relato intercalar devem ser feitas na base desde o início do ano até à data».

4. O parágrafo 124. da IAS 36 estipula que «uma perda por imparidade reconhecida para o *goodwill* não deve ser revertida num período posterior».

5. O parágrafo 69. da IAS 39 estipula que «as perdas por imparidade reconhecidas nos lucros ou prejuízos para um investimento num instrumento de capital próprio classificado como disponível para venda não devem ser revertidas através dos lucros ou prejuízos».

6. O parágrafo 66. da IAS 39 exige que as perdas por imparidade em activos financeiros escriturados pelo custo (tais como uma perda por imparidade num instrumento de capital próprio não cotado que não seja escriturado pelo justo valor porque o seu justo valor não pode ser fiavelmente mensurado) não devem ser revertidas.

▼B

7. A presente Interpretação trata a seguinte questão:

Deve uma entidade reverter perdas por imparidade, reconhecidas num período intercalar, no *goodwill* e em investimentos em instrumentos de capital próprio e em activos financeiros escriturados pelo custo, se uma perda não tivesse sido reconhecida, ou tivesse sido reconhecida uma perda menor, caso a avaliação da imparidade tivesse sido feita apenas ►M5 no fim de um período de relato posterior ◄?

CONSENSO

8. Uma entidade não deve reverter uma perda por imparidade reconhecida num período intercalar anterior a respeito do *goodwill* ou de um investimento num instrumento de capital próprio ou num activo financeiro escriturado pelo custo.

9. Uma entidade não deve alargar este consenso, por analogia, a outras áreas de conflito potencial entre a IAS 34 e outras normas.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

10. Uma entidade deve aplicar a Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Novembro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a Interpretação a um período com início antes de 1 de Novembro de 2006, ela deve divulgar esse facto. Uma entidade deve aplicar a Interpretação ao *goodwill* prospectivamente a partir da data em que aplicar pela primeira vez a IAS 36; e deve aplicar a Interpretação a investimentos em instrumentos de capital próprio ou em activos financeiros escriturados pelo custo prospectivamente a partir da data em que aplicar pela primeira vez os critérios de mensuração da IAS 39.

▼M23

———————

▼M9

INTERPRETAÇÃO IFRIC 12

Acordos de Concessão de Serviços

REFERÊNCIAS

— *Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras*

— IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*

— IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgação de Informações*

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 11 *Contratos de construção*

— IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*

— IAS 17 *Locações*

— IAS 18 *Rédito*

— IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*

— IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*

— IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*

— IAS 36 *Imparidade de Activos*

— IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

— IAS 38 *Activos Intangíveis*

— IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*

— IFRIC 4 *Determinar se um Acordo contém uma Locação*

— SIC-29 *Divulgações - Acordos de Concessão de Serviço*

ANTECEDENTES

1 Em muitos países, as infra-estruturas dos serviços públicos — como estradas, pontes, túneis, prisões, hospitais, aeroportos, infra-estruturas de distribuição de água e redes de fornecimento de energia e de telecomunicações — têm sido tradicionalmente construídas, exploradas e mantidas pelo sector público e financiadas com base em dotações orçamentais.

2 Em alguns países, os Governos introduziram acordos de prestação contratual de serviços, com vista a incentivar a participação do sector privado no desenvolvimento, financiamento, operação e manutenção dessas infra-estruturas. As infra-estruturas podem já existir ou podem ser construídas durante a vigência do acordo de prestação de serviços. Um acordo na acepção desta interpretação envolve tipicamente uma entidade do sector privado (um concessionário) que constrói as infra-estruturas utilizadas para prestar o serviço público ou para a sua melhoria (por exemplo, ao aumentar a sua capacidade) e que explora e mantém essas infra-estruturas durante um período especificado. O concessionário é pago pelos seus serviços durante a vigência do acordo. O acordo rege-se por um contrato que estabelece os padrões de desempenho, os mecanismos de ajustamento dos preços e as disposições para a resolução de litígios. Um tal acordo é frequentemente designado como um acordo de concessão de serviços do tipo «construção-exploração-transferência» de «recuperação-exploração--transferência» ou «pelo sector público ao privado».

▼M9

3 Uma característica destes acordos de prestação de serviços é a natureza de serviço público da obrigação assumida pelo concessionário. A política pública vai no sentido de que os serviços relacionados com as infra-estruturas devem ser disponibilizados ao público, independentemente da identidade da parte que presta os serviços. O acordo de prestação de serviços obriga contratualmente o concessionário a prestar os serviços ao público por conta da entidade do sector público. As características comuns são, nomeadamente, as seguintes:

(a) A parte que atribui o acordo de prestação de serviços (entidade concedente) é uma entidade do sector público, nomeadamente um organismo da administração pública, ou uma entidade do sector privado a quem foi delegada a responsabilidade pela prestação do serviço.

(b) O concessionário é responsável, pelo menos, pela gestão de uma parte das funções de gestão das infra-estruturas e serviços conexos e não actua apenas como um agente por conta da entidade concedente.

(c) O contrato fixa os preços iniciais a cobrar pelo concessionário e regulamenta as revisões de preços durante a vigência do acordo de prestação de serviços.

(d) O concessionário está obrigado a transferir as infra-estruturas para a entidade concedente, no final da vigência do acordo, que devem estar numa condição especificada, sem qualquer retribuição ou uma retribuição adicional reduzida, independentemente da parte que assegurou o seu financiamento inicial.

ÂMBITO DE APLICAÇÃO

4 A presente interpretação proporciona orientações quanto à contabilização pelos concessionários dos acordos de concessão de serviços pelo sector público ao privado.

5 A presente interpretação aplica-se aos acordos de concessão de serviços pelo sector público ao privado, se:

(a) A entidade concedente controla ou regulamenta os serviços que o concessionário deve prestar com as infra-estruturas, a quem os deve prestar e a que preço;

(b) A entidade concedente controla — através da propriedade, de direitos de beneficiário ou de outro modo — qualquer interesse residual significativo nas infra-estruturas no final da vigência do acordo.

6 As infra-estruturas utilizadas, no quadro de um acordo de concessão de serviços pelo sector público ao privado, durante a totalidade da sua vida útil (a totalidade da vida dos activos) estão abrangidas pelo âmbito da presente interpretação, caso sejam respeitadas as condições previstas no parágrafo 5(a). Os parágrafos AG1–AG8 proporcionam orientações para determinar se e em que medida os acordos de concessão de serviços pelo sector público ao privado são abrangidos pelo âmbito da presente interpretação.

7 A presente interpretação aplica-se:

(a) Às infra-estruturas que o concessionário constrói ou adquire a um terceiro para efeitos do acordo de prestação de serviços;

(b) Às infra-estruturas já existentes, cujo acesso ao concessionário é proporcionado pela entidade adjacente para efeitos do acordo de prestação de serviços.

▼M9

8 A presente interpretação não especifica a contabilização das infra-estruturas detidas e reconhecidas como activos fixos tangíveis pelo concessionário antes da conclusão do acordo de prestação de serviços. Os requisitos em matéria de anulação do reconhecimento previstos nas IFRS (estabelecidos na IAS 16) aplicam-se a essas infra-estruturas.

9 A presente interpretação não especifica a contabilização por parte dos entidade concedentes.

QUESTÕES

10 A presente interpretação estabelece princípios gerais em matéria de reconhecimento e mensuração das obrigações e direitos conexos no quadro dos acordos de concessão de serviços. Os requisitos em matéria de divulgação de informações sobre acordos de concessão de serviços estão contidos na SIC-29 *Acordos de Concessão de Serviços: Divulgações*. As questões tratadas na presente interpretação são as seguintes:

(a) Tratamento dos direitos do concessionário relativamente às infra-estruturas;

(b) Reconhecimento e mensuração da retribuição prevista nos acordos;

(c) Serviços de construção ou de valorização;

(d) Serviços operacionais;

(e) Custos de empréstimos obtidos;

(f) Tratamento contabilístico subsequente de um activo financeiro e de um activo intangível;

(g) Itens disponibilizados ao concessionário pela entidade concedente.

CONSENSO

Tratamento dos direitos do concessionário relativamente às infra-estruturas

11 No âmbito da presente interpretação, as infra-estruturas não devem ser reconhecidas como activos fixos tangíveis do concessionário, dado que o acordo de prestação contratual de serviços não confere ao concessionário o direito de controlar o uso das infra-estruturas de serviço público. O concessionário tem acesso às infra-estruturas, a fim de prestar o serviço público por conta da entidade concedente, de acordo com as condições especificadas no contrato.

Reconhecimento e mensuração da retribuição dos acordos

12 Nos termos dos acordos contratuais concluídos, abrangidos pela presente interpretação, o concessionário actua como um prestador de serviços. O concessionário constrói ou valoriza as infra-estruturas (serviços de construção ou de valorização) utilizadas para prestar um serviço público e opera e mantém essas infra-estruturas (serviços operacionais) durante um período especificado.

▼M9

13 O concessionário deve reconhecer e mensurar o rédito, de acordo com as IAS 11 e 18, relativamente aos serviços que presta. Caso o concessionário preste mais do que um serviço (ou seja, serviços de construção ou de valorização e serviços operacionais) no quadro de um único contrato ou acordo, a retribuição recebida ou a receber deve ser imputada por referência aos justos valores relativos dos serviços prestados, quando as quantias forem identificáveis separadamente. A natureza da retribuição determina o seu tratamento contabilístico subsequente. A contabilização subsequente da retribuição recebida como um activo financeiro e como um activo intangível encontra-se descrita em pormenor nos parágrafos 23–26.

Serviços de construção ou de valorização

14 O concessionário deve contabilizar o rédito e os custos relativos aos serviços de construção ou de valorização, de acordo com a IAS 11.

Retribuição prestada pela entidade concedente ao concessionário

15 Caso o concessionário preste serviços de construção ou de valorização, a retribuição recebida ou a receber pelo concessionário deve ser reconhecida pelo seu justo valor. A retribuição pode corresponder a direitos sobre:

(a) Um activo financeiro;

(b) Um activo intangível.

16 O concessionário deve reconhecer um activo financeiro na medida em que tenha um direito contratual incondicional de receber dinheiro ou outro activo financeiro relativamente aos serviços de construção, da parte da entidade concedente, ou segundo as instruções desta. A entidade concedente dispõe de poucos ou nenhuns poderes discricionários para evitar o pagamento, em virtude de o acordo ser, em geral, legalmente vinculativo. O concessionário tem um direito incondicional de receber dinheiro, caso a entidade concedente garanta contratualmente o pagamento ao concessionário do seguinte: (a) quantias especificadas ou determináveis ou (b) a diferença que subsista entre as quantias recebidas dos utentes do serviço público e as quantias especificadas ou determináveis, mesmo que o pagamento dependa do facto de o concessionário assegurar que as infra-estruturas respeitem requisitos especificados em matéria de qualidade ou eficiência.

17 O concessionário deve reconhecer um activo intangível na medida em que lhe seja conferido o direito (licença) de cobrar um preço aos utentes do serviço público. O direito de impor um pagamento aos utentes do serviço público não é um direito incondicional de receber dinheiro, dado que as quantias dependem da medida em que o público utiliza o serviço.

18 Caso o concessionário seja pago em relação aos serviços de construção com base, em parte, num activo financeiro e, em parte, num activo intangível, é necessário contabilizar separadamente cada componente da retribuição do concessionário. A retribuição recebida ou a receber relativamente às duas componentes deve ser reconhecida inicialmente pelo seu justo valor.

19 A natureza da retribuição fornecida pela entidade concedente ao concessionário deve ser determinada por referência às condições contratuais e, se aplicável, ao direito dos contratos relevante.

▼M9

Serviços operacionais

20 O concessionário deve contabilizar o rédito e os custos relativos aos serviços operacionais, de acordo com a IAS 18.

Obrigações contratuais de conferir às infra-estruturas um nível especificado de capacidade para a prestação de serviços

21 O concessionário pode ter obrigações contratuais a respeitar a título de condição subjacente à sua licença, a fim de: (a) manter as infra-estruturas em função de um nível especificado de capacidade para a prestação de serviços ou (b) restabelecer as infra-estruturas uma condição especificada, antes da sua transferência para a entidade concedente no final da vigência do acordo de prestação de serviços. Estas obrigações contratuais de manter ou restabelecer as condições das infra-estruturas, com excepção de qualquer elemento de valorização (ver o parágrafo 14), devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37, ou seja, de acordo com a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

Custos de empréstimos obtidos incorridos pelo concessionário

22 De acordo com a IAS 23, os custos de empréstimos obtidos que sejam imputáveis ao acordo devem ser reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos, salvo se o concessionário tiver um direito contratual de receber um activo intangível (o direito de cobrar um preço aos utentes do serviço público). Neste caso, os custos de empréstimos obtidos, que sejam atribuíveis ao acordo, devem ser capitalizados durante a fase de construção do acordo, em conformidade com essa norma.

Activos financeiros

23 As IAS 32 e 39 e a IFRS 7 aplicam-se aos activos financeiros reconhecidos de acordo com os parágrafos 16 e 18.

24 A quantia devida da entidade concedente, ou segundo as instruções deste, é contabilizada de acordo com a IAS 39 como:

(a) Um empréstimo ou conta a receber;

(b) Um activo financeiro disponível para venda;

(c) Caso assim designados no reconhecimento inicial, um activo financeiro pelo justo valor por via dos resultados, se forem satisfeitas as condições para essa classificação.

25 Caso a quantia devida da entidade concedente seja contabilizada como um empréstimo ou conta a receber ou como um activo financeiro disponível para venda, a IAS 39 requer que os juros calculados pelo método do juro efectivo sejam reconhecidos nos resultados.

Activos intangíveis

26 A IAS 38 aplica-se aos activos intangíveis reconhecidos de acordo com os parágrafos 17 e 18. Os parágrafos 45–47 da IAS 38 proporcionam orientações quanto à mensuração dos activos intangíveis adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários ou de uma combinação de activos monetários e não monetários.

▼M9

Itens postos à disposição do concessionário pela entidade concedente

27 De acordo com o parágrafo 11, os itens de infra-estruturas aos quais a entidade concedente deu acesso ao concessionário, para efeitos do acordo de prestação de serviços, não são reconhecidos como activos fixos tangíveis do concessionário. A entidade concedente pode disponibilizar igualmente outros itens ao concessionário, que este pode manter ou conferir-lhes o uso que pretender. Caso esses activos façam parte da retribuição a prestar pela entidade concedente a título da prestação dos serviços, não constituirão subsídios do governo de acordo com a definição que lhes é dada na IAS 20. São reconhecidos como activos do concessionário e mensurados pelo justo valor no reconhecimento inicial. O concessionário deve reconhecer um passivo em relação a obrigações não cumpridas que assumiu em troca dos activos.

DATA DE EFICÁCIA

28 As entidades aplicarão a presente interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2008. No entanto, é permitido que a sua aplicação tenha início numa data anterior. Se uma entidade aplicar a presente interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2008, deve divulgar esse facto.

TRANSIÇÃO

29 Sem prejuízo do parágrafo 30, as alterações das políticas contabilísticas são contabilizadas em consonância com a IAS 8, ou seja, retrospectivamente.

30 Caso, no que diz respeito a qualquer acordo de prestação de serviços específico, seja impraticável para um concessionário aplicar a presente interpretação retrospectivamente no início do primeiro período apresentado, este deve:

(a) Reconhecer os activos financeiros e os activos intangíveis existentes no início do primeiro período apresentado;

(b) Utilizar a quantia anteriormente escriturada desses activos financeiros e intangíveis (independentemente da classificação anterior) como as suas quantias a escriturar nessa data;

(c) Testar os activos financeiros e intangíveis reconhecidos nessa data no que diz respeito à imparidade, salvo se não for praticável, sendo, nesse caso, as quantias sujeitas a este teste em condições idênticas às da imparidade no início do período corrente.

Apêndice A

GUIA DE APLICAÇÃO

Este apêndice faz parte integrante da interpretação.

ÂMBITO (parágrafo 5)

AG1 O parágrafo 5 da presente interpretação especifica que as infra-estruturas se enquadram no âmbito da interpretação, sempre que estiverem reunidas as seguintes condições:

a) A entidade concedente controla ou regulamenta os serviços que o concessionário deve prestar com as infra-estruturas, a quem os deve prestar e a que preço;

▼M9

b) A entidade concedente controla — através da propriedade, de direitos de beneficiário ou de outro modo — qualquer interesse residual significativo nas infra-estruturas no final da vigência do acordo.

AG2 O controlo ou regulamentação referidos na condição (a) podem ser assegurados com base nas disposições contratuais ou de outro modo (como uma autoridade de regulamentação) e abrangerem as circunstâncias em que a entidade concedente compra a totalidade da produção assim como as circunstâncias em que uma parte ou a totalidade da produção é adquirida por outros utentes. Na aplicação desta condição, a entidade concedente e quaisquer partes relacionadas devem ser consideradas colectivamente. Caso a entidade concedente seja uma entidade do sector público, o sector público no seu conjunto, juntamente com quaisquer autoridades de regulamentação que actuem no interesse público, deve ser considerado como relacionado com uma entidade concedente, para efeitos da presente interpretação.

AG3 Para efeitos da condição (a), a entidade concedente não necessita de ter pleno controlo do preço: é suficiente que o preço seja regulamentado pela entidade concedente, pelas disposições contratuais ou pela autoridade de regulamentação, por exemplo através de um mecanismo de aplicação de tectos. No entanto, a condição deve ser aplicada à substância do acordo. As características não substantivas, como um tecto que só se aplicará em circunstâncias excepcionais, devem ser ignoradas. Inversamente, caso, por exemplo, um contrato implique conceder ao concessionário a liberdade de fixação de preços, sendo contudo quaisquer lucros em excesso devolvidos à entidade concedente, é imposto um tecto ao retorno do concessionário e é satisfeito o elemento do teste relativo ao controlo dos preços.

AG4 Para efeitos da condição (b), o controlo da entidade concedente sobre qualquer interesse residual significativo deve restringir a capacidade prática do concessionário para vender ou dar em garantia as infra-estruturas e deve conceder à entidade concedente um direito de uso contínuo ao longo de toda a vigência do acordo. O interesse residual nas infra-estruturas consiste no seu valor corrente estimado, no pressuposto de já terem a idade e de estarem nas condições previstas no final da vigência do acordo.

AG5 Deve distinguir-se o controlo da gestão. Caso a entidade concedente retenha o grau de controlo descrito no parágrafo 5(a) e qualquer interesse residual significativo nas infra-estruturas, o concessionário apenas gere as infra-estruturas por conta da entidade concedente — apesar de, em muitos casos, pode dispor de poderes discricionários amplos em matéria de gestão.

AG6 As condições (a) e (b) identificam conjuntamente quando as infra-estruturas, incluindo as eventuais substituições necessárias (ver o parágrafo 21), são controladas pela entidade concedente durante a totalidade da sua vida económica. Por exemplo, caso o concessionário tenha de substituir uma parte de um item das infra-estruturas durante a vigência do acordo (por exemplo, o pavimento de uma estrada ou a cobertura de um edifício), o item das infra-estruturas deve ser considerado como um conjunto. Por conseguinte, a condição (b) é respeitada relativamente à totalidade das infra-estruturas, incluindo a parte substituída, caso a entidade concedente tenha um controlo sobre qualquer interesse residual significativo na derradeira substituição dessa parte.

AG7 O uso das infra-estruturas é por vezes regulamentado parcialmente do modo descrito no parágrafo 5(a) e parcialmente desregulamentado. No entanto, estes acordos assumem uma variedade de formas:

▼**M9**

(a) Quaisquer infra-estruturas fisicamente separáveis e capazes de serem exploradas independentemente e que respeitem a definição de unidade geradora de caixa, definida na IAS 36, devem ser analisadas separadamente, caso sejam exclusivamente utilizadas para fins não regulamentados. Por exemplo, tal poder-se-á aplicar a uma ala privada de um hospital, sendo a parte restante do hospital utilizada pela entidade concedente para o tratamento de doentes no âmbito do sistema público de saúde.

(b) Sempre que as actividades puramente acessórias (como a loja de um hospital) estejam desregulamentadas, os testes de controlo devem ser aplicados como se esses serviços não existissem, dado que, nos casos em que a entidade concedente controla os serviços do modo descrito no parágrafo 5, a existência de actividades acessórias não afecta o controlo da entidade concedente sobre as infra-estruturas.

AG8 O concessionário pode ter o direito de utilizar as infra-estruturas separáveis descritas no parágrafo AG7(a) ou as instalações utilizadas para prestar os serviços desregulamentados acessórios descritos no parágrafo AG7(b). Em qualquer um dos casos pode existir, em termos substantivos, uma locação da entidade concedente ao concessionário. Em caso afirmativo, essa locação deve ser contabilizada de acordo com a IAS 17.

▼M3

INTERPRETAÇÃO IFRIC 13

Programas de Fidelidade do Cliente

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 18 *Rédito*

— IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

ANTECEDENTES

1. Os programas de fidelidade do cliente são usados pelas entidades para proporcionar incentivos aos clientes para comprarem os seus bens ou serviços. Se um cliente comprar bens ou serviços, a entidade concede-lhe créditos de prémio (muitas vezes designados por «pontos»). O cliente pode resgatar os créditos por prémios como bens ou serviços gratuitos ou com desconto.

2. Os programas funcionam de várias formas. Os clientes poderão ter de acumular um determinado número ou valor mínimo de créditos de prémio para poderem resgatá-los. Os créditos de prémio poderão estar associados a compras ou grupos de compras individuais ou a um clientelismo continuado durante um período especificado. A entidade pode operar o programa de fidelidade do cliente ela própria ou pode participar num programa operado por terceiros. Os prémios oferecidos podem incluir produtos ou serviços fornecidos pela própria entidade e/ou direitos a reclamar bens ou serviços de terceiros.

ÂMBITO

3. Esta Interpretação aplica-se aos créditos de prémio por fidelidade do cliente que:

   a) uma entidade concede aos seus clientes como parte de uma transacção de venda, *i.e.* a venda de bens, a prestação de serviços ou o uso de activos da entidade pelo cliente; e

   b) sujeito ao cumprimento de outras condições de qualificação, os clientes podem resgatar no futuro bens ou serviços gratuitos ou com desconto.

   A Interpretação trata da contabilização pela entidade que concede créditos de prémio aos seus clientes.

QUESTÕES

4. As questões tratadas nesta Interpretação são:

   a) se a obrigação de a entidade proporcionar bens ou serviços gratuitos ou com desconto («prémios») no futuro deverá ser reconhecida e mensurada:

      i) imputando uma parte da importância recebida ou a receber da transacção de venda aos créditos de prémio e diferindo o reconhecimento de rédito (aplicando o parágrafo 13 da IAS 18); ou

      ii) provisionando os futuros custos estimados do fornecimento dos prémios (aplicando o parágrafo 19 da IAS 18); e

   b) se for imputada uma importância aos créditos de prémio:

      i) quanto lhes deve ser imputado;

▼**M3**

ii) quando é que o rédito deve ser reconhecido; e

iii) se for um terceiro a fornecer os prémios, como é que o rédito deve ser mensurado.

CONSENSO

5. Uma entidade deverá aplicar o parágrafo 13 da IAS 18 e contabilizar os créditos de prémio como componente separadamente identificável da(s) transacção(ões) de venda em que sejam concedidos (a «venda inicial»). O justo valor da importância recebida ou a receber relativamente à venda inicial deverá ser imputado aos créditos de prémio e aos outros componentes da venda.

6. A importância imputada aos créditos de prémio deverá ser mensurada por referência ao justo valor destes, *i.e.* a quantia pela qual os créditos de prémio poderiam ser vendidos separadamente.

7. Se for a própria entidade a fornecer os prémios, ela deverá reconhecer a importância atribuída a créditos de prémio como rédito quando os créditos de prémio forem resgatados e cumprir as suas obrigações de fornecer os prémios. A quantia de rédito reconhecida deverá basear-se no número de créditos de prémio que tenham sido resgatados em troca de prémios, relativamente ao número total que se espera que venha a ser resgatado.

8. Se for um terceiro a fornecer os prémios, a entidade deverá avaliar se vai cobrar a importância imputada aos créditos de prémio por sua própria conta (*i.e.* como o principal responsável da transacção) ou por conta do terceiro (*i.e.* como agente do terceiro).

a) Se a entidade cobrar a importância por conta do terceiro, deverá:

i) mensurar o seu rédito como a quantia líquida retida por sua própria conta, *i.e.* a diferença entre a importância imputada aos créditos de prémio e a quantia a pagar ao terceiro por fornecer os prémios; e

ii) reconhecer esta quantia líquida como rédito quando o terceiro tiver a obrigação de fornecer os prémios e tiver o direito de receber a importância pela execução dessa obrigação. Estes acontecimentos podem ocorrer assim que os créditos de prémio forem concedidos. Como alternativa, se o cliente puder escolher entre reclamar os prémios junto da entidade ou junto de um terceiro, estes acontecimentos apenas podem ocorrer quando o cliente optar por reclamar os prémios junto do terceiro.

b) Se a entidade cobrar a importância por sua própria conta, ela deverá mensurar o seu rédito pela importância bruta imputada aos créditos de prémio e reconhecer o rédito quando cumprir as suas obrigações relativamente aos prémios.

9. Se, em qualquer momento, for expectável que os custos inevitáveis do cumprimento das obrigações de fornecer os prémios venham a exceder a importância recebida e a receber por eles (*i.e.* a importância imputada aos créditos de prémio na altura da venda inicial que ainda não foi reconhecida como rédito mais qualquer outra importância a receber quando o cliente resgatar os créditos de prémio), a entidade tem contratos onerosos. Deverá ser reconhecido um passivo pelo excesso em conformidade com a IAS 37. A necessidade de reconhecer esse passivo poderá surgir se os custos esperados pelo fornecimento dos prémios aumentarem, por exemplo, se a entidade proceder à revisão em alta das suas expectativas relativas ao número de créditos de prémio que será resgatado.

▼M3

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

10. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação a períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2008. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a Interpretação a um período com início antes de 1 de Julho de 2008, ela deve divulgar esse facto.

11. As alterações na política contabilística devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

Apêndice

Guia de Aplicação

Este apêndice faz parte integrante da Interpretação.

Mensurar o justo valor dos créditos de prémio

AG1 O parágrafo 6 do consenso exige que a importância imputada aos créditos de prémio seja mensurada por referência ao seu justo valor, *i.e.* a quantia pela qual os créditos de prémio poderiam ser vendidos separadamente. Se o justo valor não for directamente observável, tem de ser estimado.

AG2 Uma entidade poderá estimar o justo valor dos créditos de prémio por referência ao justo valor dos prémios pelo qual eles poderiam ser resgatados. O justo valor destes prémios seriam reduzidos para tomar em consideração:

(a) o justo valor dos prémios que seriam oferecidos aos clientes que não ganharam créditos de prémio numa venda inicial; e

(b) a proporção dos créditos de prémio que não se espera que venham a ser resgatados por clientes.

Se os clientes puderem escolher entre uma gama de diferentes prémios, o justo valor dos créditos de prémio irá reflectir os justos valores da gama de prémios disponíveis, ponderados pela frequência com que cada prémio se espera vir a ser seleccionado.

AG3 Em algumas circunstâncias, poderão estar disponíveis outras técnicas de estimativa. Por exemplo, se um terceiro fornecer os prémios e a entidade pagar ao terceiro por cada crédito de prémio que conceder, ela poderia estimar o justo valor dos créditos de prémio por referência à quantia que pagar ao terceiro, acrescentando uma margem de lucro razoável. É necessário exercer juízos de valor para seleccionar e aplicar a técnica de estimativa que satisfaça os requisitos do parágrafo 6 do consenso e que seja a mais apropriada, tendo em conta as circunstâncias.

▼M4

INTERPRETAÇÃO IFRIC 14

IAS 19 — O Limite Sobre Um Activo de Benefícios Definidos, Requisitos de Financiamento Mínimo e Respectiva Interacção

REFERÊNCIAS

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 19 *Benefícios dos Empregados*

— IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

ANTECEDENTES

1. O parágrafo 58 da IAS 19 limita a mensuração de um activo de benefícios definidos ao «valor presente de benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou de reduções em futuras contribuições para o plano» mais ganhos e perdas não reconhecidos. Têm surgido dúvidas quanto às situações em que as restituições ou as reduções em futuras contribuições deverão ser consideradas disponíveis, sobretudo quando existe um requisito de financiamento mínimo.

2. Existem requisitos de financiamento mínimo em muitos países para melhorar a segurança da promessa de benefícios pós-emprego feita aos membros de um plano de benefícios de empregados. Esses requisitos normalmente estipulam uma quantia ou nível mínimo de contribuições que têm de ser feitas para um plano durante um determinado período. Portanto, um requisito de financiamento mínimo pode limitar a capacidade da entidade para reduzir futuras contribuições.

3. Além disso, o limite sobre a mensuração de um activo de benefícios definidos pode tornar oneroso o requisito de financiamento mínimo. Normalmente, um requisito para fazer contribuições para um plano não afectaria a mensuração do activo ou passivo de benefícios definidos. Isto explica-se porque as contribuições, uma vez pagas, tornam-se activos do plano, pelo que o passivo líquido adicional é nulo. Porém, um requisito de financiamento mínimo pode dar origem a um passivo, se as contribuições obrigatórias não ficarem disponíveis para a entidade uma vez que tenham sido pagas.

▼M27

3.A. Em Novembro de 2009, o *International Accounting Standards Board* emendou a IFRIC 14 de modo a eliminar uma consequência não intencional decorrente do tratamento de pré-pagamentos de futuras contribuições em determinadas circunstâncias em que é aplicável um requisito de financiamento mínimo.

▼M4

ÂMBITO

4. Esta Interpretação aplica-se a todos os benefícios definidos pós-emprego e a outros benefícios definidos a longo prazo de empregados.

5. Para a finalidade desta Interpretação, os requisitos de financiamento mínimo referem-se a qualquer requisito de financiar um plano de benefícios definidos pós-emprego ou outro plano de benefícios definidos a longo prazo.

▼M4

QUESTÕES

6. As questões tratadas nesta Interpretação são:

a) quando é que as restituições ou reduções em futuras contribuições devem ser consideradas como disponíveis, de acordo com o parágrafo 58 da IAS 19.

b) de que forma um requisito de financiamento mínimo pode afectar a disponibilidade de reduções em futuras contribuições.

c) quando é que um requisito de financiamento mínimo pode dar origem a um passivo.

CONSENSO

Disponibilidade de uma restituição ou redução em futuras contribuições

7. Uma entidade deverá determinar a disponibilidade de uma restituição ou de uma redução em futuras contribuições em conformidade com os termos e condições do plano e com quaisquer exigências legais na jurisdição do plano.

8. Um benefício económico, na forma de uma restituição ou de uma redução em futuras contribuições, está disponível se a entidade puder realizá-lo em algum momento durante a vida do plano ou quando os passivos do plano forem liquidados. Em particular, esse benefício económico pode estar disponível mesmo que não seja imediatamente realizável na data do balanço.

9. O benefício económico disponível não depende da forma como a entidade pretende usar o excedente. Uma entidade deverá determinar o máximo benefício económico que esteja disponível resultante de restituições, reduções em futuras contribuições ou de uma combinação de ambas. Uma entidade não deverá reconhecer benefícios económicos resultantes de uma combinação de restituições e de reduções em futuras contribuições com base em pressupostos que sejam mutuamente exclusivos.

10. De acordo com a IAS 1, a entidade deverá divulgar informações acerca das principais fontes de incerteza das estimativas à data do balanço que tenham um risco significativo de provocar um ajustamento material na quantia escriturada do ►M5 activo ou passivo líquido reconhecido na demonstração da posição financeira ◄. Isto pode incluir a divulgação de quaisquer restrições sobre a capacidade corrente de realização do excedente ou a divulgação da base usada para determinar a quantia do benefício económico disponível.

O benefício económico disponível como uma restituição

O direito a uma restituição

11. Uma restituição só está disponível para uma entidade se esta tiver um direito incondicional de receber uma restituição:

a) durante a vida do plano, sem o pressuposto de que os passivos do plano têm de estar liquidados para a entidade obter a restituição (p. ex., em algumas jurisdições, a entidade poderá ter direito a uma restituição durante a vida do plano, independentemente de os passivos do plano estarem ou não liquidados); ou

b) presumindo a liquidação gradual dos passivos do plano durante o tempo até que todos os membros tenham abandonado o plano; ou

▼M4

c) presumindo a total liquidação dos passivos do plano num único acontecimento (i.e. como encerramento do plano).

Um direito incondicional de receber uma restituição pode existir independentemente do nível de financiamento de um plano à data do balanço.

12. Se o direito de uma entidade à restituição de um excedente depender da ocorrência ou não ocorrência de um ou mais futuros acontecimentos incertos não totalmente sob o seu controlo, a entidade não tem um direito incondicional e não deverá reconhecer um activo.

13. Uma entidade deverá mensurar o benefício económico disponível como restituição como a quantia do excedente à data do balanço (sendo o justo valor dos activos do plano menos o valor presente da obrigação de benefícios definidos) que a entidade tenha o direito de receber como restituição, menos quaisquer custos associados. Por exemplo, se uma restituição estiver sujeita a um imposto que não o imposto sobre o rendimento, uma entidade deverá mensurar a quantia da restituição líquida do imposto.

14. Ao mensurar a quantia de uma restituição disponível quando o plano for encerrado [parágrafo 11(c)], uma entidade deverá incluir os custos, para o plano, de liquidar os passivos do plano e de realizar a restituição. Por exemplo, uma entidade deverá deduzir os honorários profissionais, se estes forem pagos pelo plano e não pela entidade, e os custos de quaisquer prémios de seguros que possam ser necessários para assegurar o passivo na altura do encerramento.

15. Se a quantia de uma restituição for determinada como a quantia total ou como uma proporção do excedente, em vez de uma quantia fixa, uma entidade não deverá fazer qualquer ajustamento para o valor temporal do dinheiro, mesmo que a restituição apenas seja realizável numa data futura.

O benefício económico disponível como redução da contribuição

▼M27

16. Se não houver um requisito de financiamento mínimo para as contribuições relativas a futuros serviços, o benefício económico disponível como redução em futuras contribuições é:

(a) [suprimida]

(b) o futuro custo do serviço para a entidade em cada período durante a vida esperada do plano ou a vida esperada da entidade, consoante o que for mais curto. o futuro custo do serviço para a entidade exclui as quantias que serão suportadas pelos empregados.

17. Uma entidade deverá determinar os custos futuros do serviço usando pressupostos consistentes com os usados para determinar a obrigação de benefícios definidos e com a situação que exista no final do período de relato, tal como determinado pela IAS 19. Portanto, uma entidade não deverá assumir qualquer alteração nos benefícios a serem proporcionados por um plano no futuro enquanto o plano não for emendado e deverá assumir um número de empregados estável no futuro, a menos que a entidade esteja claramente comprometida, no final do período de relato, a fazer uma redução no número de empregados abrangidos pelo plano. No último caso, o pressuposto sobre o futuro número de empregados deverá incluir a redução.

▼M27

O efeito de um requisito de financiamento mínimo no benefício económico disponível como redução em futuras contribuições

18. Uma entidade deverá analisar qualquer requisito de financiamento mínimo, em qualquer data, para contribuições que sejam necessárias para cobrir (a) qualquer carência existente na base do financiamento mínimo por serviços passados, e (b) futuros serviços.

▼M4

19. As contribuições para cobrir qualquer carência existente na base do financiamento mínimo a respeito de serviços já recebidos não afectam contribuições futuras para serviço futuro. Poderão dar origem a um passivo, de acordo com os parágrafos 23–26.

▼M27

20. Se houver um requisito de financiamento mínimo para contribuições relacionadas com futuros serviços, o benefício económico disponível como redução em futuras contribuições é a soma de:

(a) qualquer quantia que reduza os futuros requisitos de financiamento mínimo para contribuições relativas a futuros serviços pelo facto de a entidade ter procedido a um pré-pagamento (ou seja, ter pago essa quantia antes da data exigida); e

(b) o futuro custo do serviço estimado para cada período, de acordo com os parágrafos 16 e 17, menos as contribuições estimadas do financiamento mínimo necessárias para futuros serviços nesses períodos, caso não ocorra qualquer pré-pagamento como descrito na alínea a).

21. Uma entidade deverá estimar as futuras contribuições do financiamento mínimo necessárias para os futuros serviços tomando em consideração o efeito de qualquer excedente determinado na base do requisito do financiamento mínimo mas excluindo o pré-pagamento descrito no parágrafo 20(a). Uma entidade deverá usar pressupostos consistentes com a base de financiamento mínimo e, relativamente a quaisquer factores não especificados por essa base, pressupostos consistentes com os usados para determinar a obrigação de benefícios definidos e com a situação que exista no final do período de relato, tal como determinado pela IAS 19. A estimativa deverá incluir quaisquer alterações esperadas como resultado de a entidade pagar as contribuições mínimas no momento em que são devidas. Contudo, a estimativa não deverá incluir o efeito de alterações esperadas nos termos e condições da base do financiamento mínimo que não estejam substancialmente adoptadas ou contratualmente acordadas no final do período de relato.

22. Quando uma entidade determina a quantia descrita no parágrafo 20(b), se as contribuições futuras do financiamento mínimo relativas a futuros serviços excederem o futuro custo do serviço nos termos da IAS 19 num determinado período, o valor desse excesso reduz a quantia do benefício económico disponível como redução em contribuições futuras. Porém, a quantia referida no parágrafo 20(b) nunca pode ser inferior a zero.

▼M4

Situações em que um requisito de financiamento mínimo pode dar origem a um passivo

23. Se uma entidade tiver a obrigação, ao abrigo de um requisito de financiamento mínimo, de pagar contribuições para cobrir uma carência existente na base do financiamento mínimo relativamente a serviços já recebidos, a entidade deverá determinar se as contribuições a pagar ficarão disponíveis como restituição ou como redução em contribuições futuras depois de serem pagas ao plano.

▼M4

24. Na medida em que as contribuições a pagar não ficarão disponíveis depois de serem pagas ao plano, a entidade deverá reconhecer um passivo quando a obrigação surgir. O passivo deverá reduzir o activo de benefícios definidos ou aumentar o passivo de benefícios definidos, de modo que nenhum ganho ou perda seja esperado em resultado da aplicação do parágrafo 58 da IAS 19 quando as contribuições forem pagas.

25. Uma entidade deverá aplicar o parágrafo 58A da IAS 19 antes de determinar o passivo, em conformidade com o parágrafo 24.

26. O passivo relativo ao requisito de financiamento mínimo e qualquer nova mensuração posterior desse passivo deverão ser imediatamente reconhecidos em conformidade com a política adoptada pela entidade para reconhecer o efeito do limite estipulado no parágrafo 58 da IAS 19 sobre a mensuração do activo de benefícios definidos. Em particular:

a) uma entidade que reconheça o efeito do limite estipulado no parágrafo 58 nos resultados, em conformidade com o parágrafo 61(g) da IAS 19, deverá reconhecer o ajustamento imediatamente nos resultados.

b) uma entidade que reconheça o efeito do limite estipulado no parágrafo 58 ►M5 outro rendimento integral ◄, em conformidade com o parágrafo 93C da IAS 19, deverá reconhecer o ajustamento imediatamente na demonstração de rendimentos e gastos reconhecidos.

DATA DE EFICÁCIA

27. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2008. É permitida a aplicação mais cedo.

▼M5

27.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 26. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M27

27.B. O documento *Pré-pagamento de um requisito de financiamento mínimo* aditou o parágrafo 3A e emendou os parágrafos 16-18 e 20-22. Uma entidade deve aplicar estas emendas a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2011. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

▼M4

TRANSIÇÃO

28. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação desde o início do primeiro período apresentado nas primeiras demonstrações financeiras às quais se aplique a Interpretação. Uma entidade deve reconhecer qualquer ajustamento inicial resultante da aplicação desta Interpretação nos resultados retidos no início desse período.

▼M27

29. Uma entidade deve aplicar as emendas constantes dos parágrafos 3A, 16-18 e 20-22 desde o início do primeiro período de comparação apresentado nas primeiras demonstrações financeiras às quais a entidade aplique a presente Interpretação. Se uma entidade já tinha aplicado a presente interpretação antes de aplicar as emendas, deve reconhecer o ajustamento resultante da aplicação dessas emendas nos resultados retidos no início do primeiro período de comparação apresentado.

▼**M13**

INTERPRETAÇÃO IFRIC 15

Acordos para a Construção de Imóveis

REFERÊNCIAS

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 11 *Contratos de Construção*

— IAS 18 *Rédito*

— IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

— IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviços*

— IFRIC 13 *Programas de Fidelidade do Cliente*

ANTECEDENTES

1 No sector imobiliário, as entidades que empreendem a construção de imóveis, directamente ou através de subempreiteiros, podem celebrar acordos com um ou mais compradores antes da conclusão da construção. Esses acordos assumem diversas formas.

2 Por exemplo, as entidades que empreendem a construção de imóveis residenciais podem começar a comercializar unidades individuais (apartamentos ou moradias) em «off plan», p. ex., com a construção ainda em curso ou até mesmo antes de ter começado. Cada comprador celebra um acordo com a entidade para adquirir uma determinada unidade quando estiver pronta para ser habitada. Tipicamente, o comprador paga um depósito à entidade, o qual é reembolsável apenas se a entidade não entregar a unidade concluída em conformidade com os termos contratados. O saldo do preço de compra é normalmente pago à entidade apenas no momento da conclusão do contrato, quando o comprador obtém a posse da unidade.

3 As entidades que empreendem a construção de imóveis comerciais ou industriais podem celebrar um acordo com um único comprador. O comprador pode ter de fazer pagamentos progressivos entre o momento do acordo inicial e a conclusão do contrato. A construção pode realizar-se em terreno que o comprador possua ou arrende antes do início da construção.

ÂMBITO

4 Esta Interpretação aplica-se à contabilização de réditos e gastos associados de entidades que empreendem a construção de imóveis directamente ou através de subempreiteiros.

5 Os acordos no âmbito desta Interpretação são acordos para a construção de imóveis. Além da construção de imóveis, estes acordos podem incluir a entrega ou prestação de outros bens ou serviços.

QUESTÕES

6 A presente Interpretação aborda duas questões:

a) O acordo está dentro do âmbito da IAS 11 ou da IAS 18?

b) Quando é que o rédito proveniente da construção de imóveis deve ser reconhecido?

▼**M13**

CONSENSO

7 A seguinte discussão parte do princípio de que a entidade analisou previamente o acordo para a construção de imóveis e outros eventuais acordos relacionados e que concluiu que não vai manter nem um envolvimento de gestão continuado na medida geralmente associada à propriedade nem o controlo efectivo dos imóveis construídos numa medida que impedisse o reconhecimento de uma parte ou da totalidade da retribuição como rédito. Se o reconhecimento de uma parte da retribuição como rédito for impedido, a seguinte discussão aplica-se apenas à parte do acordo cujo rédito será reconhecido.

8 Num único acordo, uma entidade pode contratar a entrega de bens ou a prestação de serviços além da construção de imóveis (por exemplo, a venda de terreno ou a prestação de serviços de gestão de propriedade). Em conformidade com o parágrafo 13 da IAS 18, este tipo de acordo pode ter de ser dividido em componentes separadamente identificáveis, incluindo um para a construção de imóveis. O justo valor da retribuição total recebida ou a receber relativamente ao acordo deve ser imputado a cada componente. Se forem identificados componentes separados, a entidade aplica os parágrafos 10-12 desta Interpretação ao componente da construção de imóveis por forma a determinar se esse componente está dentro do âmbito da IAS 11 ou da IAS 18. Os critérios de segmentação da IAS 11 aplicam-se então a qualquer componente do acordo que esteja determinado como sendo um contrato de construção.

9 A seguinte discussão refere-se a um acordo para a construção de imóveis, mas também se aplica a um componente para a construção de imóveis identificado num acordo que inclui outros componentes.

Determinar se o acordo está dentro do âmbito da IAS 11 ou da IAS 18

10 Determinar se um acordo para a construção de imóveis está dentro do âmbito da IAS 11 ou da IAS 18 depende dos termos do acordo e de todos os factos e circunstâncias envolventes. Esta determinação exige o julgamento de cada acordo.

11 A IAS 11 aplica-se quando o acordo cumpre a definição de contrato de construção estabelecida no parágrafo 3 da IAS 11: «um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos …». Um acordo para a construção de imóveis cumpre a definição de contrato de construção quando o comprador consegue especificar os principais elementos estruturais da concepção do imóvel antes do início da construção e/ou especificar as principais alterações estruturais quando a construção estiver em curso (independentemente de ele exercer ou não essa capacidade). Quando se aplicar a IAS 11, o contrato de construção também inclui quaisquer contratos ou componentes para a prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção dos imóveis em conformidade com o parágrafo 5(a) da IAS 11 e o parágrafo 4 da IAS 18.

12 Por contraste, um acordo para a construção de imóveis em que os compradores têm apenas capacidade limitada para influenciar a concepção dos imóveis, por exemplo, para seleccionar uma concepção de entre uma selecção de opções especificada pela entidade ou para especificar apenas pequenas variações na concepção básica, é um contrato para a venda de bens dentro do âmbito da IAS 18.

Contabilizar o rédito proveniente da construção de imóveis

O acordo é um contrato de construção

13 Quando o acordo estiver dentro do âmbito da IAS 11 e for possível estimar fiavelmente o seu desfecho, a entidade deve reconhecer o rédito por referência à fase de acabamento da actividade do contrato em conformidade com a IAS 11.

▼M13

14 O acordo poderá não cumprir a definição de contrato de construção e, portanto, estar dentro do âmbito da IAS 18. Neste caso, a entidade deve determinar se o acordo é para a prestação de serviços ou para a venda de bens.

O acordo é um acordo para a prestação de serviços

15 Se a entidade não tiver de comprar e fornecer materiais de construção, o acordo poderá ser apenas um acordo para a prestação de serviços em conformidade com a IAS 18. Neste caso, se os critérios do parágrafo 20 da IAS 18 forem satisfeitos, a IAS 18 exige que o rédito seja reconhecido por referência à fase de acabamento da transacção usando o método da percentagem de acabamento. Os requisitos da IAS 11 são geralmente aplicáveis ao reconhecimento do rédito e gastos associados deste tipo de transacção (parágrafo 21 da IAS 18).

O acordo é um acordo para a venda de bens

16 Se a entidade tiver de prestar serviços em conjunto com o fornecimento de materiais de construção para poder desempenhar a sua obrigação contratual de entregar o imóvel ao comprador, o acordo é um acordo para a venda de bens e aplicam-se os critérios para o reconhecimento do rédito estabelecidos no parágrafo 14 da IAS 18.

17 A entidade pode transferir para o comprador o controlo e os riscos e vantagens significativos da propriedade da obra em curso no seu estado actual à medida que a construção vai progredindo. Neste caso, se todos os critérios do parágrafo 14 da IAS 18 forem satisfeitos continuamente e à medida que a construção vai progredindo, a entidade deve reconhecer o rédito por referência à fase de acabamento usando o método da percentagem de acabamento. Os requisitos da IAS 11 são geralmente aplicáveis ao reconhecimento do rédito e gastos associados deste tipo de transacção.

18 A entidade poderá transferir para o comprador o controlo e os riscos e vantagens significativos da propriedade do imóvel na sua totalidade e num único momento (por exemplo, no momento da conclusão, no momento da entrega ou após a entrega). Neste caso, a entidade deve reconhecer o rédito apenas quando todos os critérios do parágrafo 14 da IAS 18 forem satisfeitos.

19 Quando a entidade tiver de realizar mais obras no imóvel já entregue ao comprador, ela deve reconhecer um passivo e um gasto em conformidade com o parágrafo 19 da IAS 18. O passivo deve ser mensurado de acordo com a IAS 37. Quando a entidade tiver de entregar mais bens ou prestar mais serviços que sejam identificáveis separadamente do imóvel já entregue ao comprador, ela deve identificar os restantes bens ou serviços como componente separado da venda, em conformidade com o parágrafo 8 desta Interpretação.

Divulgações

20 Quando uma entidade reconhece o rédito usando o método da percentagem de acabamento para acordos que satisfazem todos os critérios do parágrafo 14 da IAS 18 continuamente e à medida que a construção vai progredindo (ver parágrafo 17 da Interpretação), ela deve divulgar:

a) Como é que determina os acordos que satisfazem todos os critérios do parágrafo 14 da IAS 18 continuamente e à medida que a construção vai progredindo;

b) A quantia de rédito resultante desses acordos durante o período; e

c) Os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos acordos em curso.

▼**M13**

21 Relativamente aos acordos descritos no parágrafo 20 que estejam em curso à data de relato, a entidade também deve divulgar:

a) A quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data; e

b) A quantia de adiantamentos recebidos.

EMENDAS AO APÊNDICE DA IAS 18

22-23 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas e numeradas]

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

24 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2009, ela deve divulgar esse facto.

25 As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas retrospectivamente de acordo com a IAS 8.

▼M10

INTERPRETAÇÃO IFRIC 16

Coberturas de um Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*

— IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*

ANTECEDENTES

1 Muitas entidades que relatam têm investimentos em unidades operacionais estrangeiras (tal como definido no parágrafo 8 da IAS 21). Essas unidades operacionais estrangeiras podem ser subsidiárias, associadas, empreendimentos conjuntos ou sucursais. A IAS 21 exige que uma entidade determine a moeda funcional de cada uma das suas unidades operacionais estrangeiras como a moeda do contexto económico principal dessa unidade operacional. Quando transpuser os resultados e a posição financeira de uma unidade operacional estrangeira para uma moeda de apresentação, a entidade é obrigada a reconhecer diferenças cambiais em outro rendimento integral até alienar a unidade operacional estrangeira.

2 A contabilidade de cobertura do risco cambial decorrente de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira apenas se aplica quando os activos líquidos dessa unidade operacional estrangeira forem incluídos nas demonstrações financeiras. ([1]) O item coberto devido ao risco cambial decorrente do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira pode ser uma quantia de activos líquidos igual ou inferior à quantia escriturada dos activos líquidos da unidade operacional estrangeira.

3 A IAS 39 exige a designação de um item coberto elegível e de instrumentos de cobertura elegíveis num relacionamento de contabilidade de cobertura. Se houver um relacionamento de cobertura designado, no caso da cobertura de um investimento líquido, o ganho ou perda decorrente do instrumento de cobertura que seja determinado como cobertura eficaz do investimento líquido é reconhecido em outro rendimento integral e é incluído com as diferenças cambiais decorrentes da transposição dos resultados e posição financeira da unidade operacional estrangeira.

4 Uma entidade com muitas unidades operacionais estrangeiras pode ser exposta a uma série de riscos cambiais. Esta Interpretação proporciona orientação sobre a identificação dos riscos cambiais que se qualificam como risco coberto na cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira.

5 A IAS 39 permite que uma entidade designe um instrumento financeiro derivado ou um não derivado (ou uma combinação de instrumentos financeiros derivados e não derivados) como instrumentos de cobertura para o risco cambial. Esta Interpretação proporciona orientação sobre as situações, no seio de um grupo, em que os instrumentos de cobertura que sejam coberturas de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira se possam qualificar para contabilidade de cobertura.

([1]) Será o caso das demonstrações financeiras consolidadas, demonstrações financeiras em que os investimentos são contabilizados usando o método da equivalência patrimonial, demonstrações financeiras em que os interesses dos empreendedores em empreendimentos conjuntos são consolidados proporcionalmente [sujeito a alterações conforme proposto no ED 9 *Joint Arrangements* (Acordos Conjuntos) publicado pelo *International Accounting Standards Board* em Setembro de 2007] e demonstrações financeiras que incluam uma sucursal.

▼**M10**

6 A IAS 21 e a IAS 39 exigem que quantias cumulativas reconhecidas em outro rendimento integral, relacionadas tanto com as diferenças cambiais decorrentes da transposição dos resultados e da posição financeira da unidade operacional estrangeira como com o ganho ou perda decorrente do instrumento de cobertura que seja determinado como cobertura eficaz do investimento líquido, sejam reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação quando a empresa-mãe alienar a unidade operacional estrangeira. Esta Interpretação proporciona orientação sobre a forma como uma entidade deve determinar as quantias a serem reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos tanto para o instrumento de cobertura como para o item coberto.

ÂMBITO

7 Esta Interpretação aplica-se a uma entidade que cubra o risco cambial decorrente dos seus investimentos líquidos em unidades operacionais estrangeiras e queira qualificar-se para contabilidade de cobertura em conformidade com a IAS 39. Por conveniência, esta Interpretação refere-se a este tipo de entidade como uma empresa-mãe e às demonstrações financeiras nas quais se incluem os activos líquidos de unidades operacionais estrangeiras como demonstrações financeiras consolidadas. Todas as referências a uma empresa-mãe aplicam-se igualmente a uma entidade que tenha um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que seja um empreendimento conjunto, uma associada ou uma sucursal.

8 Esta Interpretação aplica-se apenas a coberturas de investimentos líquidos em unidades operacionais estrangeiras; não deve ser aplicada por analogia a outros tipos de contabilidade de cobertura.

QUESTÕES

9 Os investimentos em unidades operacionais estrangeiras podem ser detidos directamente por uma empresa-mãe ou indirectamente pela sua subsidiária ou subsidiárias. As questões tratadas nesta Interpretação são:

a) *a natureza do risco coberto e a quantia do item coberto relativamente aos quais possa ser designado um relacionamento de cobertura:*

i) se a empresa-mãe pode designar como risco coberto apenas as diferenças cambiais decorrentes de uma diferença entre as moedas funcionais da empresa-mãe e da sua unidade operacional estrangeira, ou se pode também designar como risco coberto as diferenças cambiais decorrentes da diferença entre a moeda de apresentação das demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe e a moeda funcional da unidade operacional estrangeira;

ii) se a empresa-mãe detiver a unidade operacional estrangeira indirectamente, se o risco coberto pode incluir apenas as diferenças cambiais decorrentes de diferenças nas moedas funcionais entre a unidade operacional estrangeira e a sua empresa-mãe imediata, ou se o risco coberto também pode incluir quaisquer diferenças cambiais entre a moeda funcional da unidade operacional estrangeira e qualquer empresa-mãe intermédia ou final (i.e., se o facto de o investimento líquido na unidade operacional estrangeira ser detido através de uma empresa-mãe intermédia afecta o risco económico para a empresa-mãe final);

▼**M10**

b) *em que parte de um grupo pode ser detido o instrumento de cobertura:*

i) se só é possível estabelecer um relacionamento de contabilidade de cobertura que se qualifica se a entidade que dá cobertura ao seu investimento líquido é parte do instrumento de cobertura ou se qualquer entidade do grupo, independentemente da sua moeda funcional, pode deter o instrumento de cobertura;

ii) se a natureza do instrumento de cobertura (derivado ou não derivado) ou o método de consolidação afecta a avaliação da eficácia de cobertura;

c) *que quantias devem ser reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos como ajustamentos de reclassificação no momento da alienação da unidade operacional estrangeira:*

i) quando uma unidade operacional estrangeira que tenha sido coberta for alienada, que quantias da reserva de transposição de moeda estrangeira da empresa-mãe relativamente ao instrumento de cobertura e relativamente a essa unidade operacional estrangeira devem ser reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe;

ii) se o método de consolidação afecta a determinação das quantias a serem reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos.

CONSENSO

Natureza do risco coberto e quantia do item coberto relativamente aos quais possa ser designado um relacionamento de cobertura

10 A contabilidade de cobertura só pode ser aplicada às diferenças cambiais que surjam entre a moeda funcional da unidade operacional estrangeira e a moeda funcional da empresa-mãe.

11 Numa cobertura dos riscos cambiais decorrentes de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, o item coberto pode ser uma quantia de activos líquidos igual ou inferior à quantia escriturada dos activos líquidos da unidade operacional estrangeira nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa mãe. A quantia escriturada dos activos líquidos de uma unidade operacional estrangeira que possa ser designada como o item coberto nas demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa-mãe depende do facto de uma empresa-mãe de nível inferior da unidade operacional estrangeira ter aplicado a contabilidade de cobertura à totalidade ou a uma parte dos activos líquidos dessa unidade operacional estrangeira e de essa contabilidade ter sido mantida nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe.

12 O risco coberto pode ser designado como a exposição cambial que surja entre a moeda funcional da unidade operacional estrangeira e a moeda funcional de qualquer empresa-mãe (a empresa-mãe imediata, intermédia ou final) dessa unidade operacional estrangeira. O facto de o investimento líquido ser detido através de uma empresa-mãe intermédia não afecta a natureza do risco económico decorrente da exposição cambial à empresa mãe final.

▼M10

13 Uma exposição ao risco cambial decorrente de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira pode qualificar-se para contabilidade de cobertura apenas uma vez nas demonstrações financeiras consolidadas. Por isso, se os mesmos activos líquidos de uma unidade operacional estrangeira forem cobertos por mais de uma empresa-mãe de um grupo (por exemplo, tanto por uma empresa-mãe directa como por uma indirecta) para o mesmo risco, apenas um relacionamento de cobertura se qualifica para contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe final. Um relacionamento de cobertura designado por uma empresa-mãe nas suas demonstrações financeiras consolidadas não tem de ser mantido por outra empresa mãe de nível superior. Contudo, se não for mantido pela empresa-mãe de nível superior, a contabilidade de cobertura aplicada pela empresa-mãe de nível inferior tem de ser revertida antes de a contabilidade de cobertura da empresa-mãe de nível superior ser reconhecida.

Onde é que o instrumento de cobertura pode ser detido

▼M22

14 Um instrumento derivado ou não derivado (ou uma combinação de instrumentos derivados e não derivados) pode ser designado como instrumento de cobertura numa cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. O(s) instrumento(s) de cobertura pode(m) ser detido(s) por qualquer entidade ou entidades de um grupo, desde que sejam satisfeitos os requisitos de designação, documentação e eficácia do parágrafo 88 da IAS 39 relacionados com a cobertura de um investimento líquido. Em particular, a estratégia de cobertura do grupo deve estar claramente documentada devido à possibilidade de diferentes designações a diferentes níveis do grupo.

▼M10

15 Para a finalidade de avaliar a eficácia, a alteração no valor do instrumento de cobertura relativamente ao risco cambial é calculada por referência à moeda funcional da empresa-mãe em função da qual é mensurado o risco coberto, em conformidade com a documentação da contabilidade de cobertura. Dependendo de onde o instrumento de cobertura seja detido, na ausência de contabilidade de cobertura, a alteração total no valor pode ser reconhecida nos lucros ou prejuízos, em outro rendimento integral ou em ambos. Porém, a avaliação da eficácia não é afectada conforme a alteração no valor do instrumento de cobertura seja reconhecida nos lucros ou prejuízos ou em outro rendimento integral. Como parte da aplicação da contabilidade de cobertura, a porção efectiva total da alteração é incluída em outro rendimento integral. A avaliação da eficácia não é afectada conforme o instrumento de cobertura seja um instrumento derivado ou não derivado nem é afectada pelo método de consolidação.

Alienação de uma unidade operacional estrangeira coberta

16 Quando uma unidade operacional estrangeira que tenha sido coberta for alienada, a quantia reclassificada da reserva de transposição de moeda estrangeira para os lucros ou prejuízos como ajustamento de reclassificação nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe relativamente ao instrumento de cobertura é a quantia que o parágrafo 102 da IAS 39 exige que seja identificada. Essa quantia é o ganho ou perda cumulativo decorrente do instrumento de cobertura que foi determinado como sendo uma cobertura eficaz.

17 A quantia reclassificada da reserva de transposição de moeda estrangeira para os lucros ou prejuízos nas demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa-mãe relativamente ao investimento líquido nessa unidade operacional estrangeira em conformidade com o parágrafo 48 da IAS 21 é a quantia incluída na reserva de transposição de moeda estrangeira dessa empresa-mãe relativamente a essa unidade

▼M10

operacional estrangeira. Nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe final, a quantia líquida agregada reconhecida na reserva de transposição de moeda estrangeira relativamente a todas as unidades operacionais estrangeiras não é afectada pelo método de consolidação. Porém, conforme a empresa-mãe final use o método de consolidação directo ou o método de consolidação passo a passo ([1]), a quantia incluída na sua reserva de transposição de moeda estrangeira relativamente a uma unidade operacional estrangeira individual pode ser afectada. O uso do método de consolidação passo a passo pode resultar na reclassificação para os lucros ou prejuízos de uma quantia diferente da usada para determinar a eficácia de cobertura. Esta diferença pode ser eliminada determinando a quantia relacionada com essa unidade operacional estrangeira que teria resultado se o método de consolidação directo tivesse sido usado. A IAS 21 não exige este ajustamento. Contudo, é uma opção de política contabilística que deve ser seguida consistentemente para todos os investimentos líquidos.

DATA DE EFICÁCIA

▼M22

18 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Outubro de 2008. Uma entidade deve aplicar a emenda no parágrafo 14 feita pelo documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em Abril de 2009 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo de ambas. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 Outubro 2008, ou a emenda feita no parágrafo 14 antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto.

▼M10

TRANSIÇÃO

19 A IAS 8 especifica como uma entidade aplica uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Interpretação. A uma entidade não é exigido que se conforme com esses requisitos quando aplicar a Interpretação pela primeira vez. Se uma entidade tiver designado um instrumento de cobertura como uma cobertura de um investimento líquido mas a cobertura não satisfizer as condições da contabilidade de cobertura nesta Interpretação, a entidade deve aplicar a IAS 39 para descontinuar essa contabilidade de cobertura prospectivamente.

Apêndice

Guia de aplicação

Este apêndice faz parte integrante da Interpretação.

AG1 Este apêndice ilustra a aplicação da Interpretação usando a estrutura empresarial ilustrada abaixo. Em todos os casos, os relacionamentos de cobertura descritos seriam testados quanto à eficácia em conformidade com a IAS 39, embora esses testes não sejam discutidos neste apêndice. A Empresa-Mãe, sendo a empresa-mãe final, apresenta as suas demonstrações financeiras consolidadas na sua moeda funcional

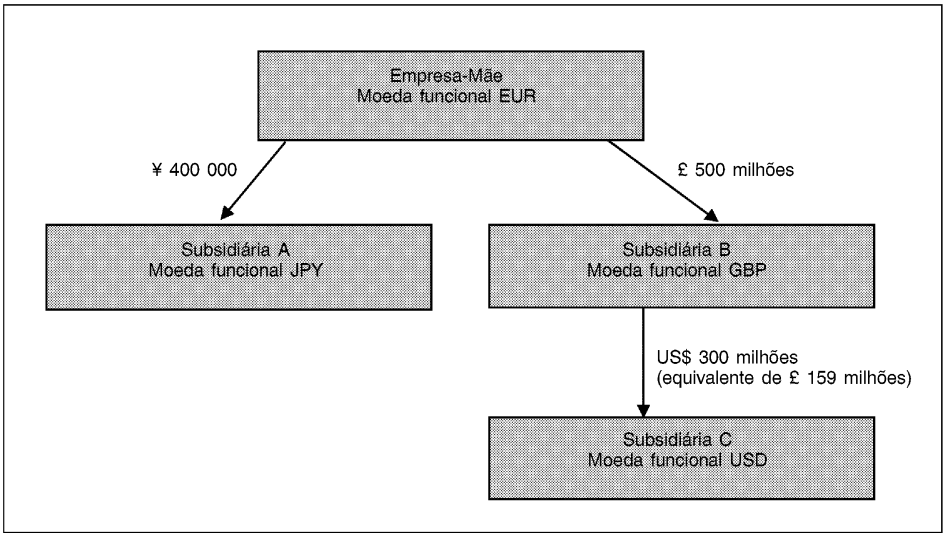
([1]) O método directo é o método de consolidação pelo qual as demonstrações financeiras da unidade operacional estrangeira são transpostas directamente para a moeda funcional da empresa-mãe final. O método passo a passo é o método de consolidação pelo qual as demonstrações financeiras da unidade operacional estrangeira são pela primeira vez transpostas para a moeda funcional de quaisquer empresas-mãe intermédias e depois transpostas para a moeda funcional da empresa-mãe final (ou para a moeda de apresentação se for diferente).

▼M10

do euro (EUR). Cada uma das subsidiárias é totalmente detida. O investimento líquido de £500 milhões da Empresa-Mãe na Subsidiária B [moeda funcional libra esterlina (GBP)] inclui o equivalente de £159 milhões do investimento líquido de US$300 milhões da Subsidiária B na Subsidiária C [moeda funcional dólares norte-americanos (USD)]. Por outras palavras, os activos líquidos da Subsidiária B que não sejam o seu investimento na Subsidiária C equivalem a £341 milhões.

Natureza do risco coberto relativamente ao qual possa ser designado um relacionamento de cobertura (parágrafos 10-13)

AG2 A Empresa-Mãe pode dar cobertura ao seu investimento líquido em cada uma das Subsidiárias A, B e C para o risco cambial entre as respectivas moedas funcionais (iene japonês (JPY), libra esterlina e dólar norte-americano) e o euro. Além disso, a Empresa-Mãe pode dar cobertura ao risco cambial USD/GBP entre as moedas funcionais da Subsidiária B e da Subsidiária C. Nas suas demonstrações financeiras consolidadas, a Subsidiária B pode dar cobertura ao seu investimento líquido na Subsidiária C para o risco cambial entre as suas moedas funcionais do dólar norte-americano e da libra esterlina. Nos exemplos que se seguem, o risco designado é o risco cambial à vista porque os instrumentos de cobertura não são derivados. Se os instrumentos de cobertura fossem contratos forward, a Empresa-Mãe poderia designar o risco cambial forward.



Quantia do item coberto relativamente ao qual possa ser designado um relacionamento de cobertura (parágrafos 10–13)

AG3 A Empresa-Mãe pretende dar cobertura ao risco cambial decorrente do seu investimento líquido na Subsidiária C. Vamos assumir que a Subsidiária A tem um empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões. Os activos líquidos da Subsidiária A no início do período de relato correspondem a ¥400 000 milhões, incluindo os proventos do empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões.

▼**M10**

AG4 O item coberto pode ser uma quantia de activos líquidos igual ou inferior à quantia escriturada do investimento líquido da Empresa-Mãe na Subsidiária C (US$300 milhões) nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Nas suas demonstrações financeiras consolidadas, a Empresa-Mãe pode designar o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A como uma cobertura do risco cambial à vista EUR/USD associado ao seu investimento líquido nos US $300 milhões de activos líquidos da Subsidiária C. Neste caso, tanto a diferença cambial EUR/USD sobre o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A como a diferença cambial EUR/USD sobre o investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C são incluídas na reserva de transposição de moeda estrangeira nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe após a aplicação da contabilidade de cobertura.

AG5 Na ausência de contabilidade de cobertura, a diferença cambial USD/-EUR total sobre o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A seria reconhecida nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe da seguinte forma:

— alteração na taxa de câmbio à vista USD/JPY, transposta para euros, nos lucros ou prejuízos; e

— alteração na taxa de câmbio à vista JPY/EUR em outro rendimento integral.

Em vez da designação no parágrafo AG4, nas suas demonstrações financeiras consolidadas, a Empresa-Mãe pode designar o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A como cobertura do risco cambial à vista GBP/USD entre a Subsidiária C e a Subsidiária B. Neste caso, a diferença cambial USD/EUR total sobre o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A seria então reconhecida nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe da seguinte forma:

— a alteração na taxa de câmbio à vista GBP/USD na reserva de transposição de moeda estrangeira relativa à Subsidiária C;

— alteração na taxa de câmbio à vista GBP/JPY, transposta para euros, nos lucros ou prejuízos; e

— alteração na taxa de câmbio à vista JPY/EUR em outro rendimento integral.

AG6 A Empresa-Mãe não pode designar o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A como cobertura tanto do risco cambial à vista EUR/USD como do risco cambial à vista GBP/-USD nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Um único instrumento de cobertura pode dar cobertura ao mesmo risco designado apenas uma vez. A Subsidiária B não pode aplicar contabilidade de cobertura às suas demonstrações financeiras consolidadas porque o instrumento de cobertura é detido fora do grupo que integra a Subsidiária B e a Subsidiária C.

▼M10

Em que parte de um grupo pode ser detido o instrumento de cobertura (parágrafos 14 e 15)?

AG7 Conforme indicado no parágrafo AG5, a alteração total no valor relativamente ao risco cambial do empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões na Subsidiária A seria registada tanto nos lucros ou prejuízos (risco à vista USD/JPY) como em outro rendimento integral (risco à vista EUR/JPY) nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe na ausência de contabilidade de cobertura. Ambas as quantias são incluídas para a finalidade de avaliar a eficácia da cobertura designada no parágrafo AG4 porque a alteração no valor tanto do instrumento de cobertura como do item coberto é calculada por referência à moeda funcional do euro da Empresa-Mãe contra a moeda funcional do dólar norte-americano da Subsidiária C, em conformidade com a documentação de cobertura. O método de consolidação (i.e., o método directo ou o método passo a passo) não afecta a avaliação da eficácia da cobertura.

Quantias reclassificadas para os lucros ou prejuízos no momento da alienação de uma unidade operacional estrangeira (parágrafos 16 e 17)

AG8 Quando a Subsidiária C for alienada, as quantias reclassificadas da sua reserva de transposição de moeda estrangeira (FCTR) para os lucros ou prejuízos nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe são:

a) a respeito do empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões da Subsidiária A, a quantia que a IAS 39 exige que seja identificada, i.e., a alteração total no valor relativamente ao risco cambial que foi reconhecido em outro rendimento integral como a porção eficaz da cobertura; e

b) a respeito do investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C, a quantia determinada pelo método de consolidação da entidade. Se a Empresa-Mãe usar o método directo, a sua FCTR relativamente à Subsidiária C será determinada directamente pela taxa de câmbio EUR/USD. Se a Empresa-Mãe usar o método passo a passo, a sua FCTR relativamente à Subsidiária C será determinada pela FCTR reconhecida pelo facto de a Subsidiária B reflectir a taxa de câmbio GBP/USD, transposta para a moeda funcional da Empresa-Mãe usando a taxa de câmbio EUR/GBP. O facto de a Empresa-Mãe ter usado o método de consolidação passo a passo em períodos anteriores não a obriga nem a impede de determinar a quantia de FCTR a ser reclassificada quando alienar a Subsidiária C como a quantia que teria reconhecido se tivesse sempre usado o método directo, dependendo da sua política contabilística.

Dar cobertura a mais de uma unidade operacional estrangeira (parágrafos 11, 13 e 15)

AG9 Os exemplos que se seguem ilustram que, nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe, o risco que pode ser coberto é sempre o risco entre a sua moeda funcional (euro) e as moedas funcionais das Subsidiárias B e C. Independentemente da forma como as coberturas são designadas, as quantias máximas que podem ser coberturas eficazes a serem incluídas na reserva de transposição de moeda estrangeira nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe quando ambas as unidades operacionais estrangeiras estiverem cobertas são US$300 milhões para o risco EUR/USD e £341 milhões para o risco EUR/GBP. Outras alterações no valor devido a alterações nas taxas de câmbio são incluídas nos lucros ou prejuízos consolidados da Empresa-Mãe. Obviamente, seria possível à Empresa-Mãe designar US$300 milhões apenas por alterações na taxa de câmbio à vista USD/GBP ou £500 milhões apenas por alterações na taxa de câmbio à vista GBP/EUR.

▼M10

A Empresa-Mãe detém instrumentos de cobertura tanto em USD como em GBP

AG10 A Empresa-Mãe pode querer dar cobertura ao risco cambial em relação com os seus investimentos líquidos tanto na Subsidiária B como na Subsidiária C. Vamos assumir que a Empresa-Mãe detém instrumentos de cobertura adequados denominados em dólares norte-americanos e libras esterlinas que poderia designar como coberturas dos seus investimentos líquidos na Subsidiária B e na Subsidiária C. As designações que a Empresa-Mãe pode fazer nas suas demonstrações financeiras consolidadas incluem, entre outras, as seguintes:

a) Instrumento de cobertura de US$300 milhões designado como cobertura do investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C sendo o risco a exposição cambial à vista (EUR/USD) entre a Empresa-Mãe e a Subsidiária C e até ao instrumento de cobertura de £341 milhões designado como cobertura do investimento líquido de £341 milhões na Subsidiária B sendo o risco a exposição cambial à vista (EUR/GBP) entre a Empresa-Mãe e a Subsidiária B.

b) Instrumento de cobertura de US$300 milhões designado como cobertura do investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C sendo o risco a exposição cambial à vista (GBP/USD) entre a Subsidiária B e a Subsidiária C e até ao instrumento de cobertura de £500 milhões como cobertura do investimento líquido de £500 milhões na Subsidiária B sendo o risco a exposição cambial à vista (EUR/GBP) entre a Empresa-Mãe e a Subsidiária B.

AG11 O risco EUR/USD decorrente do investimento líquido da Empresa-Mãe na Subsidiária C é um risco diferente do risco EUR/-GBP decorrente do investimento líquido da Empresa-Mãe na Subsidiária B. Porém, no caso descrito no parágrafo AG10(a), pelo facto de designar o instrumento de cobertura em USD que detém, a Empresa-Mãe já deu total cobertura ao risco EUR/USD decorrente do seu investimento líquido na Subsidiária C. Se a Empresa-Mãe também designou um instrumento em GBP que detém como cobertura do seu investimento líquido de £500 milhões na Subsidiária B, £159 milhões desse investimento líquido, representando o equivalente em GBP do seu investimento líquido em USD na Subsidiária C, seriam cobertos duas vezes pelo risco GBP/EUR nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe.

AG12 No caso descrito no parágrafo AG10(b), se a Empresa-Mãe designar o risco coberto como a exposição cambial à vista (GBP/USD) entre a Subsidiária B e a Subsidiária C, apenas a parte GBP/USD da alteração no valor do seu instrumento de cobertura de US$300 milhões é incluída na reserva de transposição de moeda estrangeira da Empresa-Mãe relativa à Subsidiária C. O restante da alteração (equivalente à alteração GBP/EUR nos £159 milhões) é incluído nos lucros ou prejuízos consolidados da Empresa-Mãe, tal como no parágrafo AG5. Dado que a designação do risco USD/GBP entre as Subsidiárias B e C não inclui o risco GBP/EUR, a Empresa-Mãe também consegue designar até £500 milhões do seu investimento líquido na Subsidiária B sendo o risco a exposição cambial à vista (GBP/EUR) entre a Empresa-Mãe e a Subsidiária B.

▼M10

A Subsidiária B detém o instrumento de cobertura em USD

AG13 Vamos assumir que a Subsidiária B detém US$300 milhões em dívida externa, cujos proventos foram transferidos para a Empresa-Mãe através de um empréstimo interempresas denominado em libras esterlinas. Dado que tanto os seus activos como passivos aumentaram £159 milhões, os activos líquidos da Subsidiária B permanecem inalterados. A Subsidiária B poderia designar a dívida externa como cobertura do risco GBP/USD do seu investimento líquido na Subsidiária C nas suas demonstrações financeiras consolidadas. A Empresa-Mãe poderia manter a designação da Subsidiária B desse instrumento de cobertura como cobertura do seu investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C para o risco GBP/USD (ver parágrafo 13) e a Empresa-Mãe poderia designar o instrumento de cobertura em GBP que detém como cobertura de todo o seu investimento líquido de £500 milhões na Subsidiária B. A primeira cobertura, designada pela Subsidiária B, seria avaliada por referência à moeda funcional da Subsidiária B (libras esterlinas) e a segunda cobertura, designada pela Empresa-Mãe, seria avaliada por referência à moeda funcional da Empresa-Mãe (euros). Neste caso, apenas o risco GBP/USD decorrente do investimento líquido da Empresa-Mãe na Subsidiária C foi coberto nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe pelo instrumento de cobertura em USD e não a totalidade do risco EUR/USD. Portanto, a totalidade do risco EUR/GBP decorrente do investimento líquido de £500 milhões da Empresa-Mãe na Subsidiária B pode ser coberto nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe.

AG14 Todavia, a contabilização do empréstimo de £159 milhões da Empresa-Mãe a pagar à Subsidiária B também tem de ser considerada. Se o empréstimo a pagar da Empresa-Mãe não for considerado como parte integrante do seu investimento líquido na Subsidiária B por não satisfazer as condições estipuladas no parágrafo 15 da IAS 21, a diferença cambial GBP/EUR decorrente da sua transposição seria incluída nos lucros ou prejuízos consolidados da Empresa-Mãe. Se o empréstimo de £159 milhões a pagar à Subsidiária B for considerado como parte integrante do investimento líquido da Empresa-Mãe, esse investimento líquido seria apenas de £341 milhões e a quantia que a Empresa-Mãe poderia designar como o item coberto para o risco GBP/EUR seria reduzida de £500 milhões para £341 milhões, em conformidade.

AG15 Se a Empresa-Mãe revertesse o relacionamento de cobertura designado pela Subsidiária B, a Empresa-Mãe poderia designar o empréstimo contraído no exterior de US$300 milhões detido pela Subsidiária B como cobertura do seu investimento líquido de US$300 milhões na Subsidiária C para o risco EUR/USD e designar o instrumento de cobertura em GBP que ela própria detém como cobertura de apenas um máximo de £341 milhões do investimento líquido na Subsidiária B. Neste caso, a eficácia de ambas as coberturas seria calculada por referência à moeda funcional da Empresa-Mãe (euro). Consequentemente, tanto a alteração USD/GBP no valor do empréstimo contraído no exterior detido pela Subsidiária B como a alteração GBP/EUR no valor do empréstimo da Empresa-Mãe a pagar à Subsidiária B (equivalente a USD/EUR no total) seriam incluídas na reserva de transposição de moeda estrangeira nas demonstrações financeiras consolidadas da Empresa-Mãe. Dado que a Empresa-Mãe já deu total cobertura ao risco EUR/USD decorrente do seu investimento líquido na Subsidiária C, ela só pode dar cobertura até ao máximo de £341 milhões para o risco EUR/GBP do seu investimento líquido na Subsidiária B.

▼**M17**

INTERPRETAÇÃO IFRIC 17

Distribuições aos Proprietários de Activos que Não São Caixa

REFERÊNCIAS

— IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* (conforme revista em 2008)

— IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*

— IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)

— IAS 10 *Acontecimentos após o Período de Relato*

— IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (conforme emendada em Maio de 2008)

ANTECEDENTES

1 Por vezes, uma entidade distribui dividendos sob a forma de activos que não são caixa aos seus proprietários ([1]) que agem nessa qualidade. Nessas situações, uma entidade também pode dar aos seus proprietários a opção de receberem ou activos que não são caixa ou uma alternativa a caixa. O IFRIC recebeu pedidos de orientação sobre a forma como uma entidade deve contabilizar estas distribuições.

2 As Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) não proporcionam orientação sobre a forma como uma entidade deve mensurar as distribuições aos seus proprietários (normalmente denominadas dividendos). A IAS 1 exige que uma entidade apresente detalhes sobre os dividendos reconhecidos como distribuições aos proprietários, na demonstração das alterações no capital próprio ou nas notas às demonstrações financeiras.

ÂMBITO

3 Esta Interpretação aplica-se aos seguintes tipos de distribuições não recíprocas de activos por parte de uma entidade aos seus proprietários que agem nessa qualidade:

(a) distribuições de activos que não são caixa (por exemplo, itens do activo fixo tangível, actividades empresariais tal como definidas na IFRS 3, interesses de propriedade noutra entidade ou grupos para alienação tal como definidos na IFRS 5); e

(b) distribuições que dão aos proprietários a opção de receberem ou activos que não são caixa ou uma alternativa a caixa.

4 Esta Interpretação apenas se aplica a distribuições em que todos os proprietários da mesma classe de instrumentos de capital próprio são tratados de forma igual.

5 Esta Interpretação não se aplica a uma distribuição de um activo que não é caixa que, em última análise, é controlado pela mesma parte ou partes antes e depois da distribuição. Esta exclusão aplica-se às demonstrações financeiras separadas, individuais e consolidadas de uma entidade que faça a distribuição.

([1]) O parágrafo 7 da IAS 1 define proprietários como detentores de instrumentos classificados como capital próprio.

▼M17

6 Em conformidade com o parágrafo 5, esta Interpretação não se aplica quando o activo que não seja de caixa é em última análise controlado pelas mesmas partes tanto antes como depois da distribuição. O parágrafo B2 da IFRS 3 estabelece que «deve considerar-se um grupo de indivíduos como estando a controlar uma entidade quando, como resultado de acordos contratuais, tiver colectivamente o poder de gerir as suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter benefícios das suas actividades.». Portanto, para que uma distribuição esteja fora do âmbito desta Interpretação com base no facto de que ambas as partes controlam o activo tanto antes como depois da distribuição, um grupo de accionistas individuais que recebam a distribuição tem de ter, como resultado de acordos contratuais, esse poder colectivo final sobre a entidade que faz a distribuição.

7 Em conformidade com o parágrafo 5, esta Interpretação não se aplica quando uma entidade distribui alguns dos seus interesses de propriedade numa subsidiária, mas retém o controlo sobre a subsidiária. A entidade que faz uma distribuição que resulte no reconhecimento, por parte da entidade, de um interesse que não controla na sua subsidiária contabiliza a distribuição em conformidade com a IAS 27 (conforme emendada em 2008).

8 Esta Interpretação apenas trata da contabilização por parte de uma entidade relativamente a uma distribuição de activos que não são caixa, não tratando da contabilização realizada pelos accionistas que recebem essa distribuição.

QUESTÕES

9 Quando uma entidade declara uma distribuição e tem uma obrigação de distribuir os activos em causa aos seus proprietários, deve reconhecer um passivo pelo dividendo a pagar. Consequentemente, esta Interpretação trata das seguintes questões:

(a) Quando é que uma entidade deve reconhecer o dividendo a pagar?

(b) Como é que uma entidade deve mensurar o dividendo a pagar?

(c) Quando uma entidade liquida o dividendo a pagar, como é que deve contabilizar qualquer diferença entre a quantia escriturada dos activos distribuídos e a quantia escriturada do dividendo a pagar?

CONSENSO

Quando deve ser reconhecido um dividendo a pagar

10 A responsabilidade de pagar um dividendo deve ser reconhecida quando o dividendo estiver adequadamente autorizado e já não estiver sujeito ao critério da entidade, o que corresponde à data em que:

(a) a declaração do dividendo, por exemplo, pela gerência ou pelo órgão de direcção, é aprovada pela autoridade relevante, isto é, os accionistas, se a jurisdição exigir essa aprovação, ou

(b) o dividendo é declarado, por exemplo, pela gerência ou pelo órgão de direcção, se a jurisdição não exigir qualquer outra aprovação.

Mensuração de um dividendo a pagar

11 Uma entidade deve mensurar uma responsabilidade pela distribuição de activos que não são caixa como dividendo aos seus proprietários pelo justo valor dos activos a serem distribuídos.

▼M17

12 Se uma entidade der aos seus proprietários a opção de receberem um activo que não é caixa ou outra alternativa a caixa, a entidade deve estimar o dividendo a pagar considerando, tanto o justo valor de cada alternativa como a probabilidade associada à escolha pelos proprietários de cada alternativa.

13 No final de cada período de relato e à data de liquidação, a entidade deve rever e ajustar a quantia escriturada do dividendo a pagar, e quaisquer alterações na quantia escriturada do dividendo a pagar devem ser reconhecidas no capital próprio como ajustamentos à quantia da distribuição.

Contabilização de qualquer diferença entre a quantia escriturada dos activos distribuídos e a quantia escriturada do dividendo a pagar quando uma entidade liquida os dividendos a pagar

14 Quando uma entidade liquida os dividendos a pagar, deve reconhecer nos lucros ou prejuízos qualquer eventual diferença entre a quantia escriturada dos activos distribuídos e a quantia escriturada do dividendo a pagar.

Apresentação e divulgação

15 Uma entidade deve apresentar a diferença descrita no parágrafo 14 como uma linha separada nos lucros ou prejuízos.

16 Quando aplicável, uma entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) a quantia escriturada do dividendo a pagar no início e no fim do período; e

(b) o aumento ou a redução na quantia escriturada reconhecida no período, em conformidade com o parágrafo 13, como resultado de uma alteração no justo valor dos activos a serem distribuídos.

17 Se, após o fim de um período de relato mas antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, uma entidade declarar como dividendo a distribuição de um activo que não é caixa, deve divulgar:

(a) a natureza do activo a ser distribuído;

(b) a quantia escriturada do activo a ser distribuído no final do período de relato; e

(c) o justo valor estimado do activo a ser distribuído no final do período de relato, se for diferente da sua quantia escriturada, bem como a informação sobre o método usado para determinar esse justo valor, conforme exigido pelo parágrafo 27(a) e (b) da IFRS 7.

DATA DE EFICÁCIA

18 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Não é permitida a aplicação retrospectiva. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Julho de 2009, deve divulgar esse facto e também aplicar a IFRS 3 (conforme revista em 2008), a IAS 27 (conforme emendada em Maio de 2008) e a IFRS 5 (conforme emendada por esta Interpretação).

▼M18

INTERPRETAÇÃO IFRIC 18

Transferências de Activos Provenientes de Clientes

REFERÊNCIAS

— *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras*

— IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* (conforme revista em 2008)

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*

— IAS 18 *Rédito*

— IAS 20 *Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais*

— IFRIC 12 *Acordos de Concessão de Serviços*

ANTECEDENTES

1 No sector dos serviços de utilidade pública, uma entidade pode receber dos seus clientes itens do activo fixo tangível que tenham de ser utilizados para ligar esses clientes a uma rede e lhes proporcionar acesso contínuo ao fornecimento de bens, tais como electricidade, gás ou água. Como alternativa, uma entidade pode receber dinheiro dos clientes para a aquisição ou construção dos referidos itens do activo fixo tangível. Tipicamente, os clientes têm de pagar quantias adicionais pela compra de bens ou serviços em função do consumo.

2 A transferência de activos provenientes de clientes também pode ocorrer noutros sectores que não o dos serviços de utilidade pública. Por exemplo, uma entidade que proceda à externalização (outsourcing) das suas funções no domínio das tecnologias de informação pode transferir os seus itens existentes do activo fixo tangível para o fornecedor externo de tais serviços.

3 Nalguns casos, a entidade que transfere o activo pode não ser a entidade que terá acesso contínuo ao fornecimento de bens ou serviços e que será o destinatário desses bens ou serviços. Contudo, por conveniência, esta Interpretação refere-se à entidade que transfere o activo como o cliente.

ÂMBITO

4 Esta Interpretação aplica-se à contabilização de transferências de itens do activo fixo tangível por parte de entidades que recebem essas transferências dos seus clientes.

5 Os acordos abrangidos por esta Interpretação são os acordos através dos quais uma entidade recebe de um cliente um item do activo fixo tangível que a entidade terá então de utilizar, seja para ligar o cliente a uma rede ou para proporcionar ao cliente acesso contínuo ao fornecimento de bens ou serviços, ou ainda para ambos os fins.

6 Esta Interpretação também se aplica a acordos através dos quais uma entidade recebe dinheiro de um cliente quando essa quantia de dinheiro tem de ser utilizada apenas para construir ou adquirir um item do activo fixo tangível, sendo que a entidade terá então de utilizar o item do activo fixo tangível para ligar o cliente a uma rede ou para proporcionar ao cliente acesso contínuo a um fornecimento de bens ou serviços, ou ainda para ambas as situações.

▼M18

7 Esta Interpretação não se aplica aos acordos em que o objecto da transferência seja um subsídio governamental, tal como definido na IAS 20, ou uma infra-estrutura utilizada num acordo de concessão de serviços que esteja dentro do âmbito da IFRIC 12.

QUESTÕES

8 A presente Interpretação aborda as seguintes questões:

(a) A definição de activo está satisfeita?

(b) Se a definição de activo estiver satisfeita, como é que o item do activo fixo tangível transferido deve ser mensurado no reconhecimento inicial?

(c) Se o item do activo fixo tangível for mensurado pelo justo valor no reconhecimento inicial, como é que o correspondente crédito deve ser contabilizado?

(d) Como é que a entidade deve contabilizar uma transferência de dinheiro proveniente do seu cliente?

CONSENSO

A definição de activo está satisfeita?

9 Quando uma entidade receber de um cliente uma transferência de um item do activo fixo tangível, deve avaliar se o item transferido corresponde à definição de activo estabelecida na *Estrutura Conceptual*. O parágrafo 49(a) da *Estrutura Conceptual* dispõe que «um activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros». Na maior parte das circunstâncias, a entidade obtém o direito de propriedade do item do activo fixo tangível transferido. Porém, ao determinar se um activo existe, o direito de propriedade não é essencial. Portanto, se o cliente continuar a controlar o item transferido, a definição de activo não estará satisfeita, apesar da transferência de propriedade.

10 Uma entidade que controle um activo pode, em geral, utilizar esse activo como quiser. Por exemplo, a entidade pode trocar esse activo por outros activos, utilizá-lo para produzir bens ou serviços, cobrar um preço para outros o utilizarem, utilizá-lo para liquidar passivos, detê-lo ou distribuí-lo aos proprietários. A entidade que receber de um cliente, mediante transferência, um item do activo fixo tangível deve considerar todos os factos e circunstâncias relevantes ao avaliar o controlo do item transferido. Por exemplo, embora a entidade tenha de utilizar o item do activo fixo tangível transferido para prestar um ou mais serviços ao cliente, poderá ter a capacidade para decidir como é que o item do activo fixo tangível transferido é operado e mantido e quando é que é substituído. Neste caso, a entidade deve normalmente concluir que controla o item do activo fixo tangível transferido.

Como é que o item do activo fixo tangível transferido deve ser mensurado no reconhecimento inicial?

11 Se a entidade concluir que a definição de activo está satisfeita, deve reconhecer o activo transferido como item do activo fixo tangível em conformidade com o parágrafo 7 da IAS 16 e mensurar o seu custo no reconhecimento inicial pelo justo valor em conformidade com o parágrafo 24 dessa Norma.

▼M18

Como é que o crédito deve ser contabilizado?

12 A discussão que se segue parte do princípio de que a entidade que recebe um item do activo fixo tangível concluiu que o item transferido deve ser reconhecido e mensurado em conformidade com os parágrafos 9–11.

13 O parágrafo 12 da IAS 18 dispõe que «Quando os bens sejam vendidos ou os serviços sejam prestados em troca de bens ou serviços dissemelhantes, a troca é vista como uma transacção que gera rédito.» Nos termos dos acordos alcançados e que abrangidos pela presente Interpretação, uma transferência de um item do activo fixo tangível é considerada uma troca por bens ou serviços dissemelhantes. Consequentemente, a entidade deve reconhecer o rédito em conformidade com a IAS 18.

Identificar os serviços separadamente identificáveis

14 Uma entidade pode aceitar prestar um ou mais serviços em troca do item do activo fixo tangível transferido, tais como ligar o cliente a uma rede, proporcionar ao cliente acesso contínuo ao fornecimento de bens ou serviços ou ambas as situações. Em conformidade com o parágrafo 13 da IAS 18, a entidade deve identificar os serviços separadamente identificáveis incluídos no acordo.

15 As características que indicam que ligar o cliente a uma rede constitui um serviço separadamente identificável incluem:

(a) é proporcionada ao cliente uma ligação de serviço, que representa um valor autónomo para esse cliente;

(b) o justo valor da ligação de serviço pode ser fiavelmente mensurado.

16 Uma característica indicativa de que a disponibilização ao cliente de acesso contínuo a um fornecimento de bens ou serviços constitui um serviço separadamente identificável consiste no facto de, no futuro, o cliente que fizer a transferência receber o acesso contínuo, os bens ou serviços ou ambas as coisas a um preço inferior ao que seria cobrado sem a transferência do item do activo fixo tangível.

17 Inversamente, uma característica indicativa de que a obrigação de proporcionar ao cliente acesso contínuo ao fornecimento de bens ou serviços resulta dos termos da licença de exploração da entidade ou de outro regulamento e não do acordo relativo à transferência de um item do activo fixo tangível consiste no facto de os clientes que fazem uma transferência pagarem o mesmo preço, pelo acesso contínuo, pelos bens ou serviços ou por ambas as coisas, que aqueles que não o fazem.

Reconhecimento do rédito

18 Se apenas for identificado um serviço, a entidade deve reconhecer o rédito quando o serviço for prestado, em conformidade com o parágrafo 20 da IAS 18.

19 Se for identificado mais de um serviço separadamente identificável, o parágrafo 13 da IAS 18 exige que o justo valor da retribuição total recebida ou a receber pelo acordo seja imputado a cada serviço, sendo então aplicados a cada um deles os critérios de reconhecimento da IAS 18.

20 Se for identificado um serviço contínuo como parte do acordo, o período durante o qual se deve reconhecer o rédito por esse serviço é geralmente determinado pelos termos do acordo com o cliente. Se o acordo não especificar um período, o rédito deve ser reconhecido durante um período que não exceda a vida útil do activo transferido utilizado para proporcionar o serviço contínuo.

▼**M18**

Como é que a entidade deve contabilizar uma transferência de dinheiro do seu cliente?

21 Quando uma entidade receber uma transferência de dinheiro proveniente de um cliente, deve avaliar se o acordo está abrangida por esta Interpretação em conformidade com o parágrafo 6. Se estiver, a entidade deve avaliar se o item do activo fixo tangível construído ou adquirido corresponde à definição de activo em conformidade com os parágrafos 9 e 10. Se a definição de activo estiver satisfeita, a entidade deve reconhecer o item do activo fixo tangível pelo seu custo em conformidade com a IAS 16 e deve reconhecer o rédito em conformidade com os parágrafos 13–20 pela quantia de dinheiro recebida do cliente.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

22 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação prospectivamente a transferências de activos provenientes de clientes recebidas em ou após 1 de Julho de 2009. É permitida a aplicação mais cedo, desde que as valorizações e outras informações necessárias para aplicar a Interpretação a transferências passadas tenham sido obtidas no momento da ocorrência dessas transferências. Uma entidade deve divulgar a data a partir da qual a Interpretação foi aplicada.

▼M28

INTERPRETAÇÃO IFRIC 19

Extinção de passivos financeiros através de instrumentos de capital próprio

REFERÊNCIAS

— *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras*

— IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*

— IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*

— IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*

ANTECEDENTES

1 Um devedor e um credor podem renegociar os termos de um passivo financeiro de modo a que o devedor extinga o passivo total ou parcialmente através da emissão de instrumentos de capital próprio em favor do credor. Essas transacções são por vezes referidas como «*debt for equity swaps*» (conversão da dívida em capital). A IFRIC recebeu pedidos de orientação quanto à contabilização desse tipo de transacções.

ÂMBITO DE APLICAÇÃO

2 A presente Interpretação trata o modo como uma entidade deve contabilizar as transacções em que os termos de um passivo financeiro são renegociados e resultam numa emissão pela entidade de instrumentos de capital próprio em favor de um seu credor com a resultante extinção da totalidade ou de parte desse passivo financeiro. Não trata a questão da contabilização pelo credor.

3 Uma entidade não deve aplicar esta Interpretação a transacções numa situação em que:

(a) o credor é também accionista, directa ou indirectamente, e actua na sua capacidade de accionista directo ou indirecto actual;

(b) o credor e a entidade são controlados pela mesma parte ou partes antes e após a transacção e esta inclui, na sua substância, uma distribuição de capitais próprios pela entidade ou uma contribuição para os capitais próprios da entidade;

(c) a extinção do passivo financeiro através da emissão de títulos de capital próprio está em conformidade com os termos originais do passivo financeiro.

QUESTÕES

4 Esta interpretação examina as seguintes questões:

(a) os instrumentos de capital próprio emitidos com vista à extinção total ou parcial de um passivo financeiro são «retribuições pagas» de acordo com o parágrafo 41 da IAS 39?

(b) como deve uma entidade mensurar inicialmente os instrumentos de capital próprio emitidos com vista à extinção desse passivo financeiro?

(c) como deve uma entidade contabilizar qualquer diferença entre a quantia escriturada do passivo financeiro extinto e a quantia inicial mensurada dos instrumentos de capital próprio emitidos?

▼**M28**

CONSENSO

5 A emissão de instrumentos de capital próprio por uma entidade em favor de um credor com vista à extinção total ou parcial de um passivo financeiro é uma retribuição paga de acordo com o parágrafo 41 da IAS 39. Uma entidade deve eliminar um passivo financeiro (ou parte de um passivo financeiro) das demonstrações da sua posição financeira quando, e apenas quando, esse passivo tenha sido extinta de acordo com o parágrafo 39 da IAS 39.

6 Quando os instrumentos de capital próprio emitidos em favor de um credor com vista à extinção total ou parcial de um passivo financeiro forem reconhecidos inicialmente, uma entidade deve mensurá-los pelo justo valor dos instrumentos de capital próprio emitidos, excepto quando esse justo valor não possa ser mensurado de forma fiável.

7 Se o justo valor dos instrumentos de capital próprio emitidos não puder ser mensurado de forma fiável, esses instrumentos devem ser mensurados de modo a reflectir o justo valor do passivo financeiro extinto. Para a mensuração pelo justo valor de um passivo financeiro extinto que inclua um elemento à ordem (por exemplo um depósito à ordem), não é aplicável o parágrafo 49 da IAS 39.

8 Se apenas for extinta parte do passivo financeiro, a entidade deve avaliar se alguma da retribuição paga está relacionada com uma modificação dos termos do passivo que continua pendente. Se parte da retribuição paga estiver relacionada com uma modificação dos termos do passivo que continua pendente, a entidade deve discriminar que parte dessa retribuição paga corresponde ao passivo que foi extinto e que parte corresponde ao passivo que continua pendente. Na determinação dessa repartição, a entidade deve tomar em consideração todas as circunstâncias e factos relevantes ligados à transacção.

9 A diferença entre a quantia escriturada do passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) extinto e a retribuição paga deve ser reconhecida como lucro ou prejuízo de acordo com o parágrafo 41 da IAS 39. Os instrumentos de capital próprio emitidos devem ser reconhecidos inicialmente e mensurados à data em que o passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) é extinto.

10 Quando o passivo financeiro só for parcialmente extinto, a retribuição deve ser repartida de acordo com o parágrafo 8. A retribuição correspondente ao passivo que continua pendente deve ser tomada em consideração para avaliar se os termos desse passivo foram substancialmente modificados. Se o passivo que continua pendente tiver sido substancialmente modificado, a entidade deve contabilizar essa modificação sob a forma da extinção do passivo original e do reconhecimento de um novo passivo, como exigido pelo parágrafo 40 da IAS 39.

11 Uma entidade deve divulgar os lucros ou prejuízos reconhecidos de acordo com os parágrafos 9 e 10 numa linha separada de lucros ou prejuízos ou nas notas.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

12 As entidades aplicarão esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Julho de 2010, deve divulgar esse facto.

13 As entidades aplicarão uma alteração da política contabilística de acordo com a IAS 8 a partir do início do período comparativo mais antigo apresentado.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 7

Introdução do Euro

REFERÊNCIAS

▼M5

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)

▼B

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 10 *Acontecimentos* ►M5 *após o período de relato* ◄ (tal como revista em 2003)

— IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* (tal como revista em 2003)

▼M11

— IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* (tal como emendada em 2008)

▼B

QUESTÃO

1. A partir de 1 de Janeiro de 1999, a data do início efectivo da União Monetária e Económica (UME), o euro tornar-se-á uma moeda de seu pleno direito e as taxas de conversão entre o euro e as moedas nacionais participantes estarão irrevogavelmente fixadas, isto é, o risco de diferenças de câmbio subsequentes relacionadas com essas moedas fica eliminado a partir dessa data.

2. A questão é a aplicação da IAS 21 à mudança das moedas nacionais dos Estados-Membros participantes da União Europeia para o euro («a mudança»).

CONSENSO

3. Os requisitos da IAS 21 respeitantes à transposição de transacções e de demonstrações financeiras em moeda estrangeira de unidades operacionais estrangeiras devem ser aplicados de forma estrita à mudança. O mesmo raciocínio se aplica à fixação de taxas de câmbio quando países aderirem à UME em fases posteriores.

4. Isto significa que, em particular:

a) activos e passivos monetários em moeda estrangeira resultantes de transacções devem continuar a ser transpostos para a moeda funcional à taxa de fecho. Quaisquer diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como rendimento ou gasto imediatamente, excepto que uma entidade deve continuar a aplicar a sua política contabilística existente para ganhos e perdas cambiais relacionados com as coberturas do Risco de Moeda de uma transacção prevista;

▼M11

b) diferenças de câmbio acumuladas relacionadas com a transposição de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras, reconhecidas em outro rendimento integral, devem ser acumuladas no capital próprio e devem ser reclassificadas do capital próprio para lucros ou prejuízos apenas em caso de alienação ou alienação parcial do investimento líquido na unidade operacional estrangeira; e

▼B

c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição de passivos denominados em moedas participantes não devem ser incluídas na quantia escriturada de activos relacionados.

DATA DO CONSENSO

Outubro de 1997

DATA DE EFICÁCIA

Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Junho de 1998. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8.

▼M5

A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 4. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼M11

A IAS 27 (tal como emendada pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou o parágrafo 4(b). Uma entidade deve aplicar essa emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, a emenda deverá ser aplicada a esse período anterior.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 10

Apoios Governamentais — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 20 *Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais*

QUESTÃO

1. Nalguns países, o apoio governamental a entidades pode ter como fim o encorajamento ou o apoio a longo prazo de actividades empresariais quer em determinadas regiões quer em sectores industriais. As condições para receber tal apoio podem não estar especificamente relacionadas com as actividades operacionais da entidade. São exemplos de tal apoio as transferências de recursos por governos para entidades que:

   a) operem num determinado sector;

   b) continuem a operar em sectores recentemente privatizados; ou

   c) iniciem ou continuem a gerir os seus negócios em áreas subdesenvolvidas.

2. A questão é se tal apoio governamental é um «subsídio governamental» no âmbito da IAS 20 e, portanto, deve ser contabilizado de acordo com esta Norma.

CONSENSO

3. O apoio governamental a entidades satisfaz a definição de subsídios governamentais da IAS 20, mesmo se não existirem condições especificamente relacionadas com as actividades operacionais da entidade que não seja o requisito de operar em determinadas regiões ou sectores industriais. Tais subsídios não devem portanto ser creditados directamente nos ►M5 interesses dos accionistas ◄.

DATA DO CONSENSO

Janeiro de 1998

DATA DE EFICÁCIA

Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Agosto de 1998. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 12

Consolidação — Entidades com Finalidade Especial

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 19 *Benefícios dos Empregados*

— IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*

— IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Apresentação*

— IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*

QUESTÃO

1. Uma entidade pode ser criada para cumprir um objectivo restrito e bem definido (por exemplo, efectuar actividades de locação, de pesquisa e desenvolvimento ou uma titularização de activos financeiros). Tal entidade com finalidade especial («SPE») pode tomar a forma de uma sociedade, uma parceria ou um trust. As SPE são muitas vezes criadas com acordos jurídicos que impõem limites estritos e por vezes permanentes aos poderes de tomada de decisão do seu órgão directivo, trustee ou gerência sobre as operações da SPE. Frequentemente, estas cláusulas especificam que a política que guia as actividades contínuas da SPE não podem ser modificadas, a não ser talvez pelo seu criador ou patrocinador (isto é, funcionam no chamado «autopilot»).

2. O patrocinador (ou a entidade a favor de quem a SPE foi criada) frequentemente transfere activos para a SPE, obtém o direito de usar activos detidos pela SPE ou executa serviços para a SPE, embora outras partes («fornecedores de capital») possam proporcionar o financiamento da SPE. Uma entidade que entre em transacções com uma SPE (frequentemente o criador ou o patrocinador) pode em substância controlar a SPE.

3. Um interesse de benefícios numa SPE pode, por exemplo, tomar a forma de um instrumento de dívida, de um instrumento de capital próprio, de um direito de participação, de um interesse residual ou de uma locação. Tais interesses de benefícios podem simplesmente proporcionar ao detentor uma taxa de retorno fixada ou declarada, enquanto outros dão ao detentor direitos ou o acesso a outros benefícios económicos futuros das actividades da SPE. Na maioria dos casos, o criador ou o patrocinador (ou a entidade a favor de quem a SPE foi criada) retém um interesse de benefícios significativos nas actividades da SPE, mesmo que possa possuir pouco ou nenhum do capital próprio da SPE.

4. A IAS 27 exige a consolidação de entidades que sejam controladas pela entidade que relata. Porém, a Norma não proporciona orientação específica sobre a consolidação de SPE.

5. A questão é em que circunstâncias uma entidade deve consolidar uma SPE.

6. Esta Interpretação não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios a longo prazo de empregados aos quais se aplica a IAS 19.

▼B

7. Uma transferência de activos de uma entidade para uma SPE pode qualificar-se como uma venda por essa entidade. Mesmo se a transferência se qualificar como uma venda, as disposições da IAS 27 e esta Interpretação podem significar que a entidade deve consolidar a SPE. Esta Interpretação não trata das circunstâncias pelas quais o tratamento de venda se deve aplicar à entidade ou da eliminação das consequências de tal venda após a consolidação.

CONSENSO

8. Uma SPE deve ser consolidada quando a substância do relacionamento entre uma entidade e a SPE indiciar que a SPE é controlada por essa entidade.

9. No contexto de uma SPE, o controlo pode surgir por via da predeterminação das actividades da SPE (operando em «autopilot») ou de outra forma. O parágrafo 13. da IAS 27 indica várias circunstâncias que resultam em controlo mesmo em casos em que uma entidade possua metade ou menos do poder de voto de outra entidade. De forma similar, pode existir controlo mesmo em casos em que uma entidade possui pouco ou nenhum do capital próprio da SPE. A aplicação do conceito de controlo exige, em cada caso, julgamento no contexto de todos os factores relevantes.

10. Além das situações descritas no parágrafo 13. da IAS 27, as circunstâncias seguintes, por exemplo, podem indiciar um relacionamento em que uma entidade controla uma SPE e consequentemente devia consolidar a SPE (dá-se orientação adicional no Apêndice a esta Interpretação):

a) em substância, as actividades da SPE estão a ser conduzidas em nome da entidade de acordo com as suas necessidades específicas de negócio de forma que a entidade obtenha benefícios do funcionamento da SPE;

b) em substância, a entidade tem os poderes de tomada de decisão para obter a maioria dos benefícios das actividades da SPE ou, ao estabelecer um mecanismo de «autopilot», a entidade delegou estes poderes de tomada de decisão;

c) em substância, a entidade tem direitos para obter a maioria dos benefícios da SPE e pode por conseguinte estar exposta a riscos inerentes às actividades da SPE; ou

d) em substância, a entidade retém a maioria dos riscos residuais ou de propriedade relativos à SPE ou aos seus activos a fim de obter benefícios das suas actividades.

11. [Eliminado]

DATA DO CONSENSO

Junho de 1998

▼B

DATA DE EFICÁCIA

Esta Interpretação torna-se eficaz para períodos financeiros anuais com início em ou após 1 de Julho de 1999. É encorajada a aplicação mais cedo. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

Uma entidade deve aplicar a emenda do parágrafo 6. aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar a IFRS 2 a um período anterior, esta emenda deve ser aplicada a esse período anterior.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 13

Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não Monetárias por Empreendedores

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*

— IAS 18 *Rédito*

— IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*

QUESTÃO

1. O parágrafo 48. da IAS 31 refere-se tanto às contribuições como às vendas entre um empreendedor e um empreendimento conjunto como segue: «Quando um empreendedor contribuir ou vender activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer parcela de um ganho ou de uma perda resultante da transacção deve reflectir a substância da transacção». Além disso, o parágrafo 24. da IAS 31 diz que «uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse». Não há orientação explícita no reconhecimento de ganhos e perdas resultantes de contribuições de activos não monetários a entidades conjuntamente controladas («ECC»).

2. Contribuições para uma ECC são transferências de activos por empreendedores em troca de um interesse de capital próprio na ECC. Tais contribuições podem tomar várias formas. As contribuições podem ser feitas simultaneamente pelos empreendedores seja após o estabelecimento da ECC seja subsequentemente. A retribuição recebida pelo(s) empreendedor(es) em troca dos activos contribuídos para a ECC podem também incluir dinheiro ou outra remuneração que não dependa dos futuros fluxos de caixa da ECC («retribuição adicional»).

3. As questões são:

   a) quando deve ser reconhecida pelo empreendedor ►**M5** nos lucros ou prejuízos ◄ a porção apropriada de ganhos ou perdas que resultem de uma contribuição de um activo não monetário para uma ECC em troca de um interesse de capital próprio na ECC;

   b) como deve ser contabilizada pelo empreendedor a remuneração adicional; e

   c) como deve ser apresentado qualquer ganho, ou perda, não realizado nas demonstrações financeiras do empreendedor.

4. Esta Interpretação trata da contabilização pelo empreendedor das contribuições não monetárias para uma ECC em troca de um interesse de capital próprio na ECC que seja contabilizado usando quer o método da equivalência patrimonial, quer a consolidação proporcional.

CONSENSO

5. Ao aplicar o parágrafo 48. da IAS 31 a contribuições não monetárias para uma ECC em troca de um interesse de capital próprio na ECC, um empreendedor deve reconhecer nos lucros ou prejuízos do período a porção do ganho ou da perda atribuível aos interesses de capital próprio dos outros empreendedores, excepto quando:

▼B

a) os riscos e vantagens significativos de propriedade do(s) activo(s) não monetário(s) não tenham sido transferido(s) para a ECC; ou

b) o ganho ou perda sobre a contribuição não monetária não possa ser mensurado fiavelmente; ou

c) a transacção de contribuição carecer de substância comercial, de acordo com a descrição do termo na IAS 16.

Caso se aplique qualquer das excepções a), b) ou c), ou ganho ou perda é considerado como não realizado e portanto não é reconhecido nos lucros ou prejuízos a menos que também se aplique o parágrafo 6.

6. Se, além de receber um interesse de capital próprio na ECC, um empreendedor receber activos monetários ou não monetários, deve ser reconhecido pelo empreendedor nos lucros ou prejuízos uma porção apropriada do ganho ou perda na transacção.

7. Ganhos ou perdas não realizados em activos não monetários contribuídos para a ECC devem ser eliminados reduzindo os activos subjacentes segundo o método da consolidação proporcional ou reduzindo o investimento segundo o método da equivalência patrimonial. Tais ganhos ou perdas não realizados não devem ser apresentados como ganhos ou perdas ►M5 na demonstração da posição financeira consolidada ◄ do empreendedor.

8.-13. [Não aplicável à Interpretação propriamente dita]

DATA DO CONSENSO

Junho de 1998

DATA DE EFICÁCIA

Esta Interpretação torna-se eficaz para períodos financeiros anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 1999. É encorajada a aplicação mais cedo. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

14. As emendas à contabilização de transacções de contribuições não monetárias especificadas no parágrafo 5. devem ser aplicadas prospectivamente a futuras transacções.

15. Uma entidade deve aplicar as emendas a esta Interpretação feitas pela IAS 16 aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar essa Norma a um período anterior, ela deve também aplicar estas emendas a esse período anterior.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 15

Locações operacionais — incentivos

REFERÊNCIAS

▼M5

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)

▼B

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 17 *Locações* (tal como revista em 2003)

QUESTÃO

1. Ao negociar uma locação operacional nova ou renovada, o locador pode proporcionar incentivos ao locatário para celebrar o acordo. São exemplos de tais incentivos um pagamento em dinheiro inicial ao locatário ou o reembolso ou assunção pelo locador de custos do locatário (tais como custos de relocalização, melhorias do objecto de locação e custos associados a um compromisso de locação preexistente do locatário). Alternativamente, pode ser acordado que períodos iniciais da locação sejam isentos de renda ou uma renda reduzida.

2. A questão é como devem ser reconhecidos incentivos de uma locação operacional nas demonstrações financeiras tanto do locatário como do locador.

CONSENSO

3. Todos os incentivos relativos ao acordo de uma locação operacional nova ou renovada devem ser reconhecidos como uma parte integrante da retribuição líquida acordada para o uso do activo locado, independentemente da natureza ou forma do incentivo ou da tempestividade dos pagamentos.

4. O locador deve reconhecer o custo agregado dos incentivos como uma redução do rendimento das rendas durante o período do contrato, numa base de linha recta salvo se outra base sistemática for representativa do quadro temporal durante o qual o benefício do activo locado é diminuído.

5. O locatário deve reconhecer o benefício agregado dos incentivos como uma redução do gasto de renda durante o período da locação, numa base de linha recta salvo se outra base sistemática for representativa do quadro temporal do benefício do locatário a partir do uso do activo locado.

6. Os custos incorridos pelo locatário, incluindo custos em ligação com uma locação preexistente (por exemplo, custos por cessação de emprego, relocalização ou melhorias do bem locado), devem ser contabilizados pelo locatário de acordo com as Normas aplicáveis a esses custos, incluindo custos que sejam efectivamente reembolsados por meio de um acordo de incentivos.

DATA DO CONSENSO

Junho de 1998

DATA DE EFICÁCIA

Esta Interpretação torna-se eficaz para prazos de locação com início em ou após 1 de Janeiro de 1999.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 21

Impostos sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Não Depreciáveis Revalorizados

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*

— IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003)

— IAS 40 *Propriedades de Investimento* (tal como revista em 2003)

QUESTÃO

1. Pelo parágrafo 51. da IAS 12, a mensuração de passivos e activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais devido à maneira pela qual a entidade espera, ►**M5** no fim do período de relato ◄, recuperar ou liquidar a quantia escriturada desses activos e passivos que dão origem a diferenças temporárias.

2. O parágrafo 20. da IAS 12 nota que a revalorização de um activo não afecta sempre o lucro tributável (perda fiscal) no período da revalorização e que a base fiscal do activo pode não ser ajustada em consequência da revalorização. Se a recuperação futura da quantia escriturada vier a ser tributável, qualquer diferença entre a quantia escriturada do activo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por imposto diferido.

3. A questão é como interpretar o termo «recuperação» em relação com um activo que não seja depreciado (activo não depreciável) e seja revalorizado segundo o parágrafo 31. da IAS 16.

4. Esta Interpretação também se aplica a propriedades de investimento que sejam escrituradas por quantias revalorizadas segundo o parágrafo 33. da IAS 40, mas que seriam consideradas não depreciáveis se a IAS 16 fosse aplicada.

CONSENSO

5. O passivo ou activo por impostos diferidos que provenha da revalorização de um activo não depreciável segundo o parágrafo 31. da IAS 16 deve ser mensurado com base nas consequências fiscais que adviriam da recuperação da quantia escriturada desse activo por meio da venda, independentemente da base de mensuração da quantia escriturada desse activo. Em conformidade, se a lei fiscal especificar uma taxa fiscal aplicável à quantia tributável derivada da venda de um activo que difira da taxa fiscal aplicável à quantia tributável derivada do uso de um activo, a anterior taxa é aplicada na mensuração do activo ou passivo por impostos diferidos relacionado com um activo não depreciável.

DATA DO CONSENSO

Agosto de 1999

DATA DE EFICÁCIA

Este consenso torna-se eficaz em 15 de Julho de 2000. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 25

Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Entidade ou dos seus Accionistas

REFERÊNCIAS

▼M5

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)

▼B

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*

QUESTÃO

1. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou dos seus accionistas pode ter consequências para uma entidade por aumentar ou por diminuir os seus activos e passivos fiscais. Isto pode, por exemplo, ocorrer após a entrada na Bolsa dos instrumentos de capital próprio de uma entidade ou após a reestruturação do capital próprio de uma entidade. Pode também ocorrer após um movimento do controlo accionista para um país estrangeiro. Como consequência de tal acontecimento, uma entidade pode ser taxada de forma diferente; pode por exemplo ganhar ou perder incentivos fiscais ou ficar sujeita a uma diferente taxa de imposto no futuro.

2. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou dos seus accionistas pode ter um efeito imediato nos passivos ou activos por impostos correntes da entidade. A alteração pode também aumentar ou diminuir os passivos e activos por impostos diferidos reconhecidos pela entidade, dependendo do efeito que a alteração na situação fiscal tenha nas consequências fiscais que surgirão resultantes de recuperar ou de liquidar a quantia escriturada dos activos e passivos da entidade.

3. A questão é como uma entidade deve contabilizar as consequências fiscais de uma alteração na sua situação fiscal ou na dos seus accionistas.

CONSENSO

▼M5

4. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou dos seus accionistas não dá origem a aumentos ou diminuições em quantias reconhecidas fora dos lucros ou prejuízos. As consequências dos impostos correntes e diferidos de uma alteração na situação fiscal devem ser incluídas nos lucros ou prejuízos do período, a menos que essas consequências se relacionem com transacções e acontecimentos que resultem, no mesmo período ou noutro, num crédito ou débito directo à quantia reconhecida de capital próprio ou em quantias reconhecidas em outro rendimento integral. Essas consequências fiscais que se relacionam com alterações na quantia reconhecida de capital próprio, no mesmo período ou noutro (não incluídos nos lucros ou prejuízos), devem ser debitadas ou creditadas no capital próprio. Essas consequências fiscais que se relacionam com quantias reconhecidas em outro rendimento integral devem ser reconhecidas em outro rendimento integral.

▼B

DATA DO CONSENSO

Agosto de 1999

DATA DE EFICÁCIA

Este consenso torna-se eficaz em 15 de Julho de 2000. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

▼M5

A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 4. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 27

Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 11 *Contratos de Construção*

— IAS 17 *Locações* (tal como revista em 2003)

— IAS 18 *Rédito*

— IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

— IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003)

— IFRS 4 *Contratos de Seguro*

QUESTÃO

1. Uma Entidade pode celebrar uma transacção ou uma série de transacções estruturadas (um acordo) com uma parte ou partes não relacionadas (um Investidor) que envolva a forma legal de uma locação. Por exemplo, uma Entidade pode locar activos a um Investidor e relocar o mesmo activo, ou, alternativamente, vender legalmente activos e relocar os mesmos activos. A forma de cada acordo e os seus termos e condições podem variar significativamente. No exemplo de locação e de relocação, pode ser que o acordo seja concebido para alcançar uma vantagem fiscal para o Investidor que seja partilhada com a Entidade na forma de uma remuneração, e não para transmitir o direito de usar um activo.

2. Quando um acordo com um Investidor envolva a forma legal de uma locação, as questões são:

   a) como determinar se uma série de transacções estão ligadas e devem ser contabilizadas como uma única transacção;

   b) se o acordo satisfaz a definição de uma locação segundo a IAS 17; e, se não,

      i) se uma conta de investimento separada e obrigações de pagamento da locação que possam existir representam activos e passivos da Entidade (por exemplo, considere o exemplo descrito no parágrafo A2a) do Apêndice A),

      ii) como a Entidade deve contabilizar outras obrigações resultantes do acordo, e

      iii) como a Entidade deve contabilizar uma remuneração que possa receber de um Investidor.

CONSENSO

3. Uma série de transacções que envolvam a forma legal de uma locação está ligada e deve ser contabilizada como uma única transacção quando o efeito económico global não possa ser compreendido sem referência à série de transacções como um todo. É este o caso, por exemplo, quando as séries de transacções estão intimamente relacionadas, negociadas como uma transacção única, e realizam-se simultaneamente ou numa sequência contínua. (O Apêndice A proporciona ilustrações de aplicação desta Interpretação.)

▼B

4. A contabilização deve reflectir a substância do acordo. Todos os aspectos e implicações de um acordo devem ser avaliados para determinar a sua substância, ponderando aqueles aspectos e implicações que tenham um efeito económico.

5. A IAS 17 aplica-se quando a substância de um acordo inclui a transmissão do direito de usar um activo durante um período acordado de tempo. Incluem-se entre os indicadores que individualmente demonstram que um acordo pode, em substância, não envolver uma locação de acordo com a IAS 17 (o Apêndice B proporciona ilustrações de aplicação desta Interpretação):

a) uma Entidade retém todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo subjacente e goza substancialmente dos mesmos direitos ao seu uso como antes do acordo;

b) a principal razão para o acordo é conseguir um dado resultado fiscal, e não transmitir o direito ao uso de um activo; e

c) é incluída uma opção em termos que tornam quase certo o seu exercício (por exemplo, uma opção de compra que seja exercível a um preço suficientemente mais elevado do que o seu justo valor quando se tornar exercível).

6. As definições e a orientação dos parágrafos 49.-64. da *Estrutura Conceptual* devem ser aplicados ao determinar se, em substância, uma conta de investimento separada e obrigações de pagamento da locação representam activos e passivos da Entidade. Incluem-se entre os indicadores que demonstram colectivamente que, em substância, uma conta de investimento separada e obrigações de pagamento da locação não satisfazem as definições de um activo e de um passivo e não devem ser reconhecidas pela Entidade:

a) a Entidade não está em condições de controlar a conta de investimento no prosseguimento dos seus próprios objectivos e não é obrigada a pagar os pagamentos da locação. Isto ocorre, quando, por exemplo, uma quantia pré-paga é colocada numa conta de investimento separada para proteger o Investidor e só pode ser usada para pagar ao Investidor, o Investidor aceita que as obrigações de pagamento da locação devem ser pagas a partir de fundos na conta de investimento, e a Entidade não tem capacidades de retirar pagamentos para o Investidor a partir da conta de investimento;

b) a Entidade tem apenas um risco remoto de reembolsar a quantia total de qualquer remuneração recebida de um Investidor e possivelmente de pagar alguma quantia adicional ou, quando uma remuneração não seja recebida, apenas um risco remoto de pagar uma quantia por outras obrigações (por exemplo, uma garantia). Apenas existe um risco remoto de pagamento quando, por exemplo, os termos do acordo requerem que seja investida uma quantia pré-paga em activos isentos de risco que se espera que gerem fluxos de caixa suficientes para satisfazer as obrigações de pagamento da locação; e

c) os únicos fluxos de caixa que se espera segundo o acordo, que não sejam os fluxos de caixa iniciais no inicio do acordo, são os pagamentos da locação que sejam somente satisfeitos a partir de fundos retirados da conta de investimento separada constituída com os fluxos de caixa iniciais.

7. Outras obrigações de um acordo, incluindo quaisquer garantias prestadas e obrigações incorridas aquando da cessação antecipada, devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 37, a IAS 39 ou a IFRS 4, dependendo dos termos.

▼B

8. Os critérios do parágrafo 20. da IAS 18 devem ser aplicados aos factos e circunstâncias de cada acordo para determinar quando reconhecer como rendimento uma remuneração que uma Entidade possa receber. Devem ser considerados factores tais como se existe, ou não, um envolvimento continuado na forma de obrigações de desempenho futuro significativo necessárias para obter a remuneração, se existem ou não riscos retidos, os termos de quaisquer acordos de garantia, e o risco de devolver a remuneração. Nos indicadores que individualmente demonstrem que o reconhecimento de toda a remuneração como rendimento quando recebida, se recebida no início do acordo, é inapropriado incluir:

a) obrigações quer para levar a efeito, quer para se abster de determinadas actividades significativas são condições para obter a remuneração recebida, e portanto a execução de um acordo legalmente vinculativo não é o acto mais significativo exigido pelo acordo;

b) limitações postas ao uso do activo subjacente que têm o efeito prático de restringir e significativamente alterar a capacidade da Entidade de usar (por exemplo, deperecer, vender ou dar em penhor como garantia) o activo;

c) a possibilidade de reembolsar qualquer quantia da remuneração e a possibilidade de pagar alguma quantia adicional não são remotas. Isto ocorre quando, por exemplo,

i) o activo subjacente não é um activo especializado que é necessário para a Entidade conduzir o seu negócio, e por isso existe uma possibilidade de a Entidade poder pagar uma quantia para cessar o acordo mais cedo; ou

ii) se exige que a Entidade invista pelos termos do acordo, ou quando tem o poder total ou parcial, de investir uma quantia pré-paga em activos de uma quantidade insignificante de risco (por exemplo, moeda, taxa de juro ou risco de crédito). Nestas circunstâncias, o risco de o valor do investimento ser insuficiente para satisfazer as obrigações de pagamento da locação não é remoto, e por isso existe uma possibilidade de que se exija à Entidade que pague alguma quantia.

9. A remuneração deve ser apresentada na ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ com base na substância económica e natureza.

DIVULGAÇÃO

10. Todos os aspectos de um acordo que, na substância, não envolva uma locação segundo a IAS 17 devem ser considerados na determinação das divulgações apropriadas que sejam necessárias para compreender o acordo e o tratamento contabilístico adoptado. Uma Entidade deve divulgar o que se segue em cada período em que exista um acordo:

a) uma descrição do acordo incluindo:

i) o activo subjacente e quaisquer restrições ao seu uso,

ii) a vida e outros termos significativos do acordo,

iii) as transacções que estejam interrelacionadas, incluindo quaisquer opções; e

b) o tratamento contabilístico aplicado a qualquer remuneração recebida, a quantia reconhecida como rendimento no período, e a linha de item da ►**M5** demonstração do rendimento integral ◄ em que ela esteja incluída.

▼B

11. As divulgações exigidas de acordo com o parágrafo 10. desta Interpretação devem ser proporcionadas individualmente para cada acordo ou em agregado para cada classe de acordo. Uma classe é um agrupamento de acordos com activos subjacentes de uma natureza similar (por exemplo, fábricas de energia).

DATA DO CONSENSO

Fevereiro de 2000

DATA DE EFICÁCIA

Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 29

▼M9

Acordos de Concessão de Serviços: Divulgações

▼B

REFERÊNCIAS

▼M5

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)

▼B

— IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003)

— IAS 17 *Locações* (tal como revista em 2003)

— IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*

— AS 38 *IActivos Intangíveis* (tal como revista em 2004)

QUESTÃO

1. Uma entidade (o operador da concessão) pode celebrar um acordo com uma outra entidade (►**M9** a entidade concedente ◄) para proporcionar serviços que dêem ao público acesso às principais instalações económicas e sociais. ►**M9** A entidade concedente ◄ pode ser uma entidade do sector público ou privado, incluindo uma organização governamental. Os exemplos de acordos de concessão de serviços envolvem instalações de tratamento e fornecimento de água, auto-estradas, parques de estacionamento, túneis, pontes, aeroportos e redes de telecomunicações. Os exemplos de acordos que não são acordos de concessão de serviços incluem uma entidade procurando fora o funcionamento dos seus serviços internos (por exemplo, a cafetaria dos empregados, a manutenção dos edifícios, e as funções de contabilidade ou de tecnologias de informação).

2. Um acordo de concessão de serviços envolve geralmente ►**M9** a entidade concedente ◄ durante o período da concessão para o operador da concessão:

   a) o direito de proporcionar serviços que dão ao público acesso a instalações económicas e sociais importantes; e

   b) em alguns casos, o direito de usar activos tangíveis, activos intangíveis, ou activos financeiros especificados,

   em troca do operador da concessão:

   c) comprometer-se a proporcionar os serviços de acordo com determinados termos e condições durante o período de concessão; e

   d) quando aplicável, comprometer-se a devolver no final do período de concessão os direitos recebidos no início do período da concessão e/ou adquiridos durante o período de concessão.

3. A característica comum de todos os acordos de concessão de serviços é que o operador da concessão não só recebe um direito mas também incorre na obrigação de proporcionar serviços públicos.

4. A questão é qual a informação que deve ser divulgada nas notas às demonstrações financeiras de um ►**M9** concessionário ◄ e de ►**M9** uma entidade concedente ◄.

▼B

5. Determinados aspectos e divulgações relativos a alguns acordos de concessão de serviços estão já tratados por Normas Internacionais de Relato Financeiro existentes (por exemplo, a IAS 16 aplica-se a aquisições de itens de activos fixos tangíveis, a IAS 17 aplica-se a locações de activos, e a IAS 38 aplica-se a aquisições de activos intangíveis). Porém, um acordo de concessão de serviços pode envolver contratos executórios que não sejam tratados em Normas Internacionais de Relato Financeiro, salvo se os contratos forem onerosos, caso em que a IAS 37 se aplica. Por conseguinte, esta Interpretação trata divulgações adicionais de acordos de concessão de serviços.

CONSENSO

6. Todos os aspectos de um acordo de concessão de serviços devem ser considerados na determinação das divulgações apropriadas nas notas. Um ►M9 concessionário ◄ e ►M9 uma entidade concedente ◄ devem divulgar em cada período o seguinte:

a) uma descrição do acordo;

b) os termos significativos do acordo que possam afectar a quantia, a tempestividade e a certeza de futuros fluxos de caixa (por exemplo, o período da concessão, as datas de reapreçamento e a base pela qual é determinado o reapreçamento ou a renegociação);

c) a natureza e extensão (por exemplo, quantidade, período de tempo ou quantia conforme apropriado) de:

i) direitos de usar activos especificados,

ii) obrigações de proporcionar ou direitos de esperar fornecimentos de serviços,

iii) obrigações de adquirir ou construir itens de activos fixos tangíveis,

iv) obrigações de entregar ou direitos a receber activos especificados no final do período de concessão,

v) opções de renovação e de cessação, e

vi) outros direitos e obrigações (por exemplo, revisões importantes); e

d) alterações no acordo que ocorreram durante o período ►M9 ; e ◄

▼M9

e) o modo como o acordo de prestação de serviços foi classificado.

6.A. Os concessionários devem divulgar as quantias de rédito e de resultados reconhecidas no período relativamente à troca de serviços de construção por activos financeiros ou activos intangíveis.

▼B

7. As divulgações exigidas de acordo com o parágrafo 6. desta Interpretação devem ser proporcionadas individualmente para cada acordo de concessão de serviços ou em agregado para cada classe de acordos de concessão de serviços. Uma classe é um grupo de acordos de concessão de serviços que envolvam serviços de uma natureza similar (por exemplo, cobranças de portagens, telecomunicações e serviços de tratamento de água).

▼B

DATA DO CONSENSO

Maio de 2001

DATA DE EFICÁCIA

Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 31

Rédito — Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade

REFERÊNCIAS

— IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

— IAS 18 *Rédito*

QUESTÃO

1. Uma entidade (Vendedor) pode celebrar uma transacção de troca directa para prestar serviços de publicidade em troca de receber serviços de publicidade do seu cliente (Cliente). Os anúncios podem ser exibidos na Internet ou em locais de cartazes, emissão na televisão ou na rádio, publicados em revistas ou jornais, ou apresentados num outro meio.

2. Em alguns casos, não é trocado dinheiro ou outra retribuição entre as entidades. Em alguns outros casos, quantias iguais ou aproximadamente iguais de dinheiro ou outra retribuição são também trocadas.

3. Um Vendedor que proporcione serviços de publicidade no decurso das suas actividades normais reconhece o rédito segundo a IAS 18 a partir de uma transacção de troca directa que envolva publicidade quando, entre outros critérios, os serviços trocados forem dissemelhantes (parágrafo 12. da IAS 18) e a quantia de rédito puder ser mensurada fiavelmente (parágrafo 20.a) da IAS 18). Esta Interpretação só se aplica a uma troca de serviços de publicidade dissemelhantes. Uma troca de serviços de publicidade semelhantes não é uma transacção que gere rédito segundo a IAS 18.

4. A questão é em que circunstâncias pode um Vendedor mensurar fiavelmente o rédito pelo justo valor dos serviços recebidos ou prestados numa transacção de troca directa.

CONSENSO

5. O rédito de uma transacção de troca directa que envolva publicidade não pode ser mensurado fiavelmente pelo justo valor dos serviços de publicidade recebidos. Porém, um Vendedor pode fiavelmente mensurar rédito pelo justo valor dos serviços de publicidade que proporciona numa transacção de troca directa, por referência apenas a transacções que não sejam de troca directa que:

   a) envolvam publicidade similar à publicidade na transacção de troca directa;

   b) ocorram frequentemente;

   c) representem um número predominante de transacções e quantias quando comparado com todas as transacções que proporcionem publicidade que seja similar à publicidade na transacção de troca directa;

   d) envolvam dinheiro e/ou uma outra forma de retribuição (por exemplo, títulos negociáveis, activos não monetários, e outros serviços) que tenha um justo valor fiavelmente mensurável; e

   e) não envolvam a mesma contraparte da transacção de troca directa.

DATA DO CONSENSO

Maio de 2001

DATA DE EFICÁCIA

Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

▼B

INTERPRETAÇÃO SIC 32

Activos Intangíveis — Custos com Web Sites

REFERÊNCIAS

▼M5

— IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2007)

▼B

— IAS 2 *Inventários* (tal como revista em 2003)

— IAS 11 *Contratos de Construção*

— IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003)

— IAS 17 *Locações* (tal como revista em 2003)

— IAS 36 *Imparidade de Activos* (tal como revista em 2004)

— IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004)

— IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*

QUESTÃO

1. Uma entidade pode incorrer em dispêndios internos com o desenvolvimento e o funcionamento do seu *web site* para acesso interno ou externo. Um *web site* concebido para acesso externo pode ser utilizado para vários efeitos, tais como para promover e publicitar os produtos e serviços de uma entidade, proporcionar serviços electrónicos e vender produtos e serviços. Um *web site* concebido para acesso interno pode ser utilizado para armazenar políticas da empresa e dados dos clientes, bem como para procurar informações relevantes.

2. As fases de desenvolvimento de um *web site* podem ser descritas da seguinte forma:

   a) Planeamento — inclui a realização de estudos de viabilidade, a definição de objectivos e especificações, a avaliação de alternativas e escolhas de preferências.

   b) Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura — inclui a obtenção de um nome de domínio, a aquisição e desenvolvimento de *hardware* e *software* operativo, a instalação de aplicações desenvolvidas e o teste de valores-limite.

   c) Desenvolvimento de Desenho Gráfico — inclui a concepção do aspecto gráfico das páginas *web.*

   d) Desenvolvimento de Conteúdos — inclui a criação, a aquisição, a preparação e a transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no *web site,* antes da conclusão do desenvolvimento do *web site.* Esta informação pode ser armazenada em bases de dados individuais integradas no (ou acedidas a partir do) *web* site ou directamente codificada nas páginas *web.*

3. Uma vez concluído o desenvolvimento de um *web site,* começa a fase do Funcionamento. Durante esta fase, uma entidade mantém e aperfeiçoa as aplicações, a infra-estrutura, o desenho gráfico e o conteúdo do *web* site.

4. Ao contabilizar os dispêndios internos com o desenvolvimento e o funcionamento do *web site* de uma entidade para acesso interno ou externo, as questões a ter em conta são as seguintes:

   a) se o *web site* constitui um activo intangível gerado internamente e sujeito aos requisitos da IAS 38; e

▼B

b) o tratamento contabilístico apropriado a tais dispêndios.

5. Esta Interpretação não se aplica ao dispêndio com a aquisição, o desenvolvimento e o funcionamento de *hardware* (p. ex., servidores *web,* servidores de teste, servidores de produção e ligações à internet) de um *web site.* Tal dispêndio é contabilizado segundo a IAS 16. ►**M5** Além disso, quando uma entidade incorre em dispêndios com um fornecedor de serviços da Internet que realiza a hospedagem do *web site* da mesma, o dispêndio é reconhecido como um gasto segundo o parágrafo 88 da IAS 1 e a *Estrutura Conceptual* quando os serviços são recebidos. ◄

6. A IAS 38 não se aplica a activos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso normal da actividade empresarial (ver a IAS 2 e a IAS 11) nem a locações que caiam dentro do âmbito da IAS 17. Em conformidade, esta Interpretação não se aplica ao dispêndio com o desenvolvimento ou funcionamento de um *web site* (ou *software* de web site) para venda a outra entidade. Quando um *web site* é locado nos termos de uma locação operacional, o locador aplica esta Interpretação. Quando um *web site* é locado nos termos de uma locação financeira, o locador aplica esta Interpretação após o reconhecimento inicial do activo locado.

CONSENSO

7. O *web site* de uma entidade que decorra da fase de desenvolvimento e se destine ao acesso interno ou externo constitui um activo intangível gerado internamente e sujeito aos requisitos da IAS 38.

8. Um *web site* resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido como activo intangível se, e apenas se, além de cumprir os requisitos gerais descritos na IAS 38 parágrafo 21. para reconhecimento e mensuração inicial, uma entidade satisfizer os requisitos da IAS 38 parágrafo 57. Em particular, uma entidade poderá ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu *web site* irá gerar prováveis benefícios económicos futuros de acordo com o parágrafo 57.d) da IAS 38 quando, por exemplo, o *web site* tem capacidade para gerar réditos, incluindo réditos directos decorrentes da disponibilização de um serviço de encomendas. Uma entidade não pode demonstrar de que forma um *web site,* desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios económicos futuros, pelo que todos os dispêndios com o desenvolvimento de tal *web site* deverão ser reconhecidos como um gasto no momento em que forem incorridos.

9. Qualquer dispêndio interno com o desenvolvimento e funcionamento do *web site* de uma entidade deve ser contabilizado em conformidade com a IAS 38. A natureza de cada actividade que tenha gerado dispêndio (por exemplo, formação de funcionários e manutenção do *web site*) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do *web site* devem ser avaliadas para determinar o tratamento contabilístico apropriado (o Apêndice desta Interpretação proporciona orientação adicional). Por exemplo:

a) a fase do Planeamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos parágrafos 54.-56. da IAS 38. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido;

▼B

b) a fase do Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura, a fase do Desenho Gráfico e a fase do Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não seja a publicidade e a promoção dos produtos e serviços de uma entidade, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos parágrafos 57.-64. da IAS 38. O dispêndio incorrido nestas fases deve ser incluído no custo de um *web site* reconhecido como activo intangível, em conformidade com o parágrafo 8. desta Interpretação, quando o dispêndio puder ser directamente atribuído e for necessário para a criação, produção ou preparação do *web site* para que este seja capaz de funcionar da forma prevista pela gerência. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou a criação de conteúdos (que não publicitem e promovam os produtos e serviços de uma entidade) especificamente destinados a um *web site,* ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no *web site,* deve ser incluído no custo de desenvolvimento quando esta condição for satisfeita. Porém, em conformidade com o parágrafo 71. da IAS 38, o dispêndio com um item intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como um gasto em demonstrações financeiras anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível numa data posterior (por exemplo, se os custos de um *copyright* estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num *web site*).

c) o dispêndio incorrido na fase de Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para publicitar e promover os produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como um gasto quando incorrido em conformidade com o parágrafo 69.c) da IAS 38. Por exemplo, ao contabilizar o dispêndio com os serviços profissionais prestados para tirar as fotografias digitais dos produtos de uma entidade e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o dispêndio deve ser reconhecido como um gasto à medida que os serviços profissionais vão sendo recebidos durante o processo e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no *web site.*

d) a fase de Funcionamento começa quando o desenvolvimento de um *web site* estiver concluído. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no parágrafo 18. da IAS 38.

10. Um *web site* que seja reconhecido como activo intangível nos termos do parágrafo 8. desta Interpretação deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando os requisitos estipulados nos parágrafos 72.-87. da IAS 38. A melhor estimativa da vida útil de um *web site* deve ser curta.

DATA DO CONSENSO

Maio de 2001

DATA DE EFICÁCIA

Esta Interpretação torna-se eficaz em 25 de Março de 2002. Os efeitos de adopção desta Interpretação devem ser contabilizados com base nos requisitos de transição enunciados na versão da IAS 38 emitida em 1998. Por conseguinte, quando um *web site* não cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como activo, o item deve ser desreconhecido à data de eficácia desta Interpretação. Quando um *web site* existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas não estava previamente reconhecido como activo, o activo intangível não deve ser reconhecido à data de eficácia desta Interpretação. Quando um *web site* existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como activo e inicialmente mensurado pelo seu custo, considera-se que a quantia inicialmente reconhecida foi devidamente determinada.

▼**M5**

A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou o parágrafo 5. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.