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

►**B**

REGULAMENTO (CE) N.º 1725/2003 DA COMISSÃO

de 21 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

(Texto relevante para efeitos do EEE)

(JO L 261 de 13.10.2003, p. 1)

Alterado por:

		Jornal Oficial		
		n.º	página	data
►**M1**	Regulamento (CE) n.º 707/2004 da Comissão de 6 de Abril de 2004	L 111	3	17.4.2004
►**M2**	Regulamento (CE) n.º 2086/2004 da Comissão de 19 de Novembro de 2004	L 363	1	9.12.2004
►**M3**	Regulamento (CE) n.º 2236/2004 da Comissão de 29 de Dezembro de 2004	L 392	1	31.12.2004
►**M4**	Regulamento (CE) n.º 2237/2004 da Comissão de 29 de Dezembro de 2004	L 393	1	31.12.2004
►**M5**	Regulamento (CE) n.º 2238/2004 da Comissão de 29 de Dezembro de 2004	L 394	1	31.12.2004
►**M6**	Regulamento (CE) n.º 211/2005 da Comissão de 4 de Fevereiro de 2005	L 41	1	11.2.2005
►**M7**	Regulamento (CE) n.º 1073/2005 da Comissão de 7 de Julho de 2005	L 175	3	8.7.2005
►**M8**	Regulamento (CE) n.º 1751/2005 da Comissão de 25 de Outubro de 2005	L 282	3	26.10.2005
►**M9**	Regulamento (CE) n.º 1864/2005 da Comissão de 15 de Novembro de 2005	L 299	45	16.11.2005

▼B

REGULAMENTO (CE) N.º 1725/2003 DA COMISSÃO

de 21 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

(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] e, nomeadamente, o n.º 3 do seu artigo 3.º,

Considerando o seguinte:

(1) O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 requer que, 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, definidas no artigo 2.º do mencionado regulamento;

(2) A Comissão, após apreciar os pareceres apresentados pelo Comité Técnico Contabilístico, concluiu que as normas internacionais de contabilidade vigentes em 14 de Setembro de 2002 respeitam os critérios estabelecidos para a sua adopção no artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002;

(3) A Comissão apreciou igualmente os actuais projectos de melhoria que propõem a alteração de muitas normas existentes. As normas internacionais de contabilidade com a redacção que resultar da finalização destas propostas serão apreciadas para efeitos de adopção, uma vez concluído o processo da sua alteração. As alterações propostas às normas existentes não têm qualquer impacto na decisão da Comissão destinada a adoptar as normas existentes, com excepção dos casos das IAS 32 Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e um pequeno número de interpretações conexas, relacionadas com estas normas, a SIC 5 Classificação de Instrumentos Financeiros — Cláusulas de Liquidação Contingente, SIC 16 Capital em Acções — Instrumentos de Capital Próprio Readquiridos (Acções Próprias) e SIC 17 Capital Próprio — Custos de uma Transacção de Capital Próprio;

(4) A existência de normas de elevada qualidade relativas aos instrumentos financeiros, incluindo os instrumentos derivados, é relevante para os mercados de capitais da Comunidade. No entanto, nos casos das IAS 32 e 39, é possível que as alterações actualmente em apreciação venham a ser muito profundas, pelo que não se justifica a sua adopção na presente fase. Logo que estiver concluído o actual projecto de melhoria e publicadas as normas revistas, a Comissão ponderará, com carácter de urgência, a sua adopção, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002;

(5) Deste modo, todas as normas internacionais de contabilidade vigentes em 14 de Setembro de 2002, com excepção das IAS 32 e 39 e das interpretações conexas, devem ser adoptadas;

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

[1] JO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

▼B

ADOPTOU O PRESENTE REGULAMENTO:

Artigo 1.º

São adoptadas as normas internacionais de contabilidade constantes do Anexo.

Artigo 2.º

O presente regulamento entra em vigor três dias após a 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
IAS 2:	Inventários
IAS 7:	Demonstrações de Fluxos de Caixa (revista em 1992)
IAS 8:	Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros
IAS 10:	Acontecimentos após a data do balanço
IAS 11:	Contratos de Construção (revista em 1993)
IAS 12:	Impostos sobre o Rendimento (revista em 2000)
IAS 14:	Relato por Segmentos (revista em 1997)
IAS 16:	Activos fixos tangíveis
IAS 17:	Locações
IAS 18:	Rédito (revista em 1993)
IAS 19:	Benefícios dos Empregados (revista em 2002)
IAS 20:	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo (reformatada em 1994)
IAS 21:	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
IFRS 3:	Concentrações de actividades empresariais
IFRS 4:	Contratos de seguros
IAS 23:	Custos de Empréstimos Obtidos (revista em 1993)
IAS 24:	Divulgações de partes relacionadas
IAS 26:	Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma (reformatada em 1994)
IAS 27:	Demonstrações financeiras consolidadas e separadas
IAS 28:	Investimentos em associadas
IAS 29:	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias (reformatada em 1994)
IAS 30:	Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares (reformatada em 1994)
IAS 31:	Relato financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos
IAS 32:	*Instrumentos financeiros: divulgações e apresentação*
IAS 33:	Resultados por acção
IAS 34:	Relato Financeiro Intercalar (1998)
IFRS 5:	Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas
IAS 36:	Imparidade de activos
IAS 37:	Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (1998)
IAS 38:	Activos intangíveis
IAS 39:	*Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração***com excepção das disposições referentes à utilização da opção do justo valor e de certas disposições referentes à contabilização de cobertura ►M9 com a adição das disposições sobre a utilização da opção pelo justo valor ◄**
IAS 40:	Propriedades de investimento
IAS 41:	Agricultura (2001)
IFRS 2:	Pagamento com base em acções

INTERPRETAÇÕES DO STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE

SIC-7:	Introdução do Euro

▼B

IFRS 1:	Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro
SIC-10:	Apoio do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais
SIC-12:	Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais

▼M8

Emenda do IFRIC à SIC 12 *Âmbito da SIC 12; Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais*

▼B

SIC-13:	Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não-Monetárias por Empreendedores
SIC-15:	Locações Operacionais — Incentivos
SIC-21:	Imposto sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Não-Depreciáveis Revalorizados
SIC-25:	Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Accionistas
SIC-27:	Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação
SIC-29:	Divulgações — Acordos de Concessão de Serviços
SIC-31:	Rédito — Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade
SIC-32:	Activos Intangíveis — Custos com Web Sites
IFRIC 1:	*Alterações em retirada de serviço, restauração e passivos semelhantes existentes*
IFRIC 2:	*Acções dos Membros em Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes*

Nota: Quaisquer apêndices às normas e interpretações mencionadas anteriormente não são considerados como parte dessas normas e interpretações, não sendo, por conseguinte, reproduzidos.

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 junto do IASB em www.iasb.org.uk.

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 1

Apresentação de demonstrações financeiras

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-6
Finalidade das demonstrações financeiras	7
Componentes das demonstrações financeiras	8-10
Definições	11-12
Considerações gerais	13-41
Apresentação apropriada e conformidade com as IFRSs	13-22
Continuidade	23-24
Regime contabilístico do acréscimo	25-26
Consistência de apresentação	27-28
Materialidade e agregação	29-31
Compensação	32-35
Informação comparativa	36-41
Estrutura e conteúdo	42-126

▼M5

Introdução	42-43
Identificação das demonstrações financeiras	44-48
Período de relato	49-50
Balanço	51-77
Distinção corrente/não corrente	51-56
Activos correntes	57-59
Passivos correntes	60-67
Informação a ser apresentada na face do balanço	68-73
Informação a ser apresentada ou na face do balanço ou nas notas	74-77
Demonstração dos resultados	78-95
Resultados do período	78-80
Informação a ser apresentada na face da demonstração dos resultados	81-85
Informação a ser apresentada ou na face da demonstração dos resultados ou nas notas	86-95
Demonstração de alterações no capital próprio	96-101
Demonstração dos fluxos de caixa	102
Notas	103-126
Estrutura	103-107
Divulgação de políticas contabilísticas	108-115
Principais fontes da incerteza das estimativas	116-124
Outras divulgações	125-126
Data de eficácia	127
Retirada da IAS 1 (revista em 1997)	128

Esta Norma revista substitui a IAS 1 (revista em 1997) *Apresentação de Demonstrações Financeiras* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever a base para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais, por forma a assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. Para conseguir este objectivo, esta Norma desenvolve requisitos globais para a apresentação de demonstrações financeiras, directrizes para a sua estrutura e requisitos mínimos para o respectivo conteúdo. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados noutras Normas e Interpretações.

ÂMBITO

2. ***Esta Norma deve ser aplicada a todas as demonstrações financeiras de finalidades gerais preparadas e apresentadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs).***

3. As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas separadamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospecto. 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 13-41 aplicam-se a tais demonstrações financeiras. A Norma aplica-se igualmente a todas as entidades quer necessitem ou não de preparar demonstrações financeiras consolidadas ou demonstrações financeiras separadas, tal como definido na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*.

4. A IAS 30 *Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Financeiras Similares* especifica os requisitos adicionais para

▼M5

bancos e instituições financeiras semelhantes que sejam consistentes com os requisitos desta Norma.

5. Esta Norma usa terminologia que é adequada para entidades com fins lucrativos, incluindo entidades do sector público. As entidades não lucrativas do sector privado, sector público ou do Governo que procurem aplicar esta Norma podem necessitar de emendar as descrições usadas para linhas de itens particulares nas demonstrações financeiras e para as próprias demonstrações financeiras.

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

FINALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

7. As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais 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 resultados 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) outras alterações no capital próprio;

   e

   (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.

COMPONENTES DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

8. ***Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:***

   (a) um balanço;

   (b) uma demonstração dos resultados;

   (c) uma demonstração de alterações no capital próprio que mostre ou:

      (i) todas as alterações no capital próprio;

      ou

      (ii) as alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio;

   (d) uma demonstração de fluxos de caixa;

   e

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

9. Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações financeiras, uma explanação financeira feita pela gerência que descreva e explique as características principais do desempenho financeiro e da posição financeira da entidade e as principais incertezas com que ela encara. 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;

▼M5

(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 no balanço de acordo com as IFRSs.

10. 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 sejam 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 IFRSs.

DEFINIÇÕES

11. ***Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados especificados:***

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.

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs) 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 originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC***).***

Material - As omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou declaração incorrecta ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

As Notas contêm informação para além da apresentada no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração de fluxos de caixa. As notas proporcionam descrições narrativas ou desagregações de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.

12. Avaliar se uma omissão ou declaração incorrecta 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.

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Apresentação Apropriada e Conformidade com as IFRSs

13. ***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 IFRSs, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.***

14. ***Uma entidade cujas demonstrações financeiras estão em conformidade com as IFRSs deve fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas notas. Não se deve considerar que as demonstrações***

▼M5

financeiras cumprem as IFRSs a menos que cumpram todos os requisitos das IFRSs.

15. Em praticamente todas as circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as IFRSs 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 orientação autoritária que a gerência considera na ausência de uma Norma ou Interpretação 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 IFRSs 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.

16. ***As políticas contabilísticas desapropriadas não são rectificadas quer pela divulgação das políticas contabilísticas usadas quer por notas ou material explicativo.***

17. ***Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que a conformidade com um requisito de uma Norma ou Interpretação seria tão enganosa 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 18 se a estrutura conceptual reguladora relevante exigir, ou não proibir de outra forma, tal afastamento.***

18. ***Quando uma entidade se afastar de um requisito de uma Norma ou Interpretação de acordo com o parágrafo 17, 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 Normas e Interpretações aplicáveis, excepto que se afastou de um requisito particular a fim de conseguir uma apresentação apropriada;

    (c) o título da Norma ou Interpretação da qual a empresa se afastou, a natureza do afastamento, incluindo o tratamento que a Norma ou Interpretação 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 impacto financeiro do afastamento em cada item nas demonstrações financeiras que teria sido relatado no cumprimento do requisito.

19. ***Quando uma entidade se afastou de um requisito de uma Norma ou Interpretação num período anterior, e esse afastamento afectar as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras do período corrente, ela deve proceder às divulgações estabelecidas nos parágrafos 18(c) e (d).***

20. O parágrafo 19 aplica-se, por exemplo, quando uma entidade se afastou num período anterior de um requisito de mensuração de activos ou passivos contido numa Norma ou Interpretação e esse afastamento afectar a mensuração de alterações nos activos ou passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras do período corrente.

21. ***Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que a conformidade com um requisito de uma Norma ou Interpretação seria tão enganosa 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 Norma ou Interpretação 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

▼M5

***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 concluiu serem necessários para conseguir uma apresentação apropriada.

22. Para a finalidade dos parágrafos 17-21, 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 que se poderia esperar razoavelmente que represente e, consequentemente, seria provável que influenciasse as decisões económicas feitas por utentes de demonstrações financeiras. Ao avaliar se o cumprimento de um requisito específico de uma Norma ou Interpretação 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

(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

23. ***Aquando da preparação de demonstrações financeiras, a gerência deve fazer uma avaliação da capacidade de uma entidade de prosseguir como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas na base da empresa em continuidade, a menos que a gerência ou pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista senão fazer isso. 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 empresa em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações financeiras não forem preparadas 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.***

24. Ao avaliar se o pressuposto de empresa em continuidade é apropriado, a gerência toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. 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, uma conclusão de que a base de contabilidade de empresa em continuidade é apropriada pode ser atingida sem uma análise pormenorizada. 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 de empresa em continuidade é apropriada.

Regime Contabilístico do Acréscimo

25. ***Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico do acréscimo.***

26. Quando o regime contabilístico do acréscimo é usado, os itens são reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisfazem as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na *Estrutura Conceptual*.

Consistência de Apresentação

27. ***A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser retida de um período para outro, a menos que:***

▼M5

(a) seja aparente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas 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 Norma ou Interpretação exija uma alteração na apresentação.

28. 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 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 38 e 39.

Materialidade e Agregação

29. ***Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais.***

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 na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração de fluxos de caixa ou nas notas. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens seja na face dessas demonstrações seja nas notas. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode porém ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas anexas.

31. Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito de divulgação específico contido numa Norma ou Interpretação não necessita de ser satisfeito se a informação não for material.

Compensação

32. ***Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados excepto quando tal for exigido ou permitido por uma Norma ou Interpretação.***

33. É importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, excepto quando a mesma reflicta a substância da transacção ou outro acontecimento, deteriora a capacidade dos utentes de compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da empresa. A mensuração de activos líquidos de abatimentos de valorização, por exemplo abatimentos de obsolescência nos inventários e abatimentos de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.

34. A IAS 18 *Rédito* define o rédito e exige que este seja mensurado 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. Os resultados de tais transacções são apresentados, 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) os ganhos e perdas na alienação de activos não correntes, incluindo investimentos e activos operacionais, são relatados ao deduzir dos proventos da alienação a quantia escriturada do activo e os gastos de venda relacionados;

e

(b) os dispêndios 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

▼M5

exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.

35. Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

Informação Comparativa

36. ***A menos que uma Norma ou Interpretação o permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.***

37. 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, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e está ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam da informação de que a incerteza existia à data do último balanço e da informação acerca das medidas adoptadas durante o período para resolver a incerteza.

38. ***Quando a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras for emendada, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando as quantias comparativas são reclassificadas, uma entidade deve divulgar:***

(a) a natureza da reclassificação;

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

e

(c) a razão para a reclassificação.

39. ***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.

40. 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, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e, por isso, pode não ser praticável recriar a informação.

41. A IAS 8 trata dos ajustamentos exigidos na informação comparativa quando uma entidade altera uma política contabilística ou corrige um erro.

ESTRUTURA E CONTEÚDO

Introdução

42. Esta Norma exige determinadas divulgações na face do balanço, na demonstração dos resultados e na demonstração de alterações no capital próprio e exige divulgação de outras linhas de itens ou na face dessas demonstrações ou nas notas. A IAS 7 estabelece requisitos para a apresentação de uma demonstração dos fluxos de caixa.

43. Esta Norma usa por vezes o termo «divulgação» num sentido lato, englobando itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, assim como nas notas. As divulgações também são exigidas por outras Normas e Interpretações. A menos que seja especificado em contrário noutra parte desta Norma, ou noutra Norma ou Interpretação, tais divulgações são feitas ou na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa (conforme o que for relevante), ou nas notas.

▼M5

Identificação das Demonstrações Financeiras

44. ***As demonstrações financeiras devem ser identificadas claramente e distinguidas de outra informação no mesmo documento publicado.***

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

46. ***Cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente. Além disso, a informação seguinte deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:***

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

(b) se as demonstrações financeiras abrangem a entidade individual ou um grupo de entidades;

(c) a data do balanço ou o período abrangido pelas demonstrações financeiras, conforme o que for apropriado para esse componente das demonstrações financeiras;

***(d) a moeda de apresentação, tal como definido na IAS 21* Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio;**

e

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

47. Os requisitos do parágrafo 46 são normalmente satisfeitos pela apresentação de títulos de página e títulos de coluna abreviados em cada página das demonstrações financeiras. Na determinação da melhor forma de apresentar tal informação, é necessário ajuizar. Por exemplo, quando as demonstrações financeiras são apresentadas electronicamente, nem sempre são usadas páginas separadas; os itens acima são então apresentados com frequência bastante para assegurar uma devida compreensão da informação incluída nas demonstrações financeiras.

48. As demonstrações financeiras tornam-se muitas vezes mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Isto é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

Período de Relato

49. ***As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando se altera a data do balanço de uma entidade e as demonstrações financeiras anuais são apresentadas 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 não são inteiramente comparáveis quantias comparativas da demonstração dos resultados, da demonstração de alterações no capital próprio, da demonstração de fluxos de caixa e das notas relacionadas.

50. Normalmente, as demonstrações financeiras são consistentemente preparadas abrangendo um 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, uma vez que as demonstrações financeiras resultantes provavelmente não seriam materialmente diferentes das que seriam apresentadas para um período de um ano.

Balanço

Distinção Corrente/Não Corrente

51. ***Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço de acordo com os parágrafos 57-67, excepto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação fiável e***

▼M5

mais relevante. Quando se aplica essa excepção, todos os activos e passivos devem ser apresentados de uma forma geral por ordem de liquidez.

52. ***Qualquer que seja o método de apresentação adoptado, por cada linha de item de activo e de passivo que combine quantias que se espera que sejam recuperadas ou liquidadas num período (a) até doze meses após a data do balanço e (b) mais de doze meses após a data do balanço, uma entidade deve divulgar a quantia que se espera que seja recuperada ou liquidada após mais de doze meses.***

53. 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 face do balanço proporciona informação útil ao se 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.

54. 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.

55. Na aplicação do parágrafo 51, é permitido a uma entidade apresentar 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.

56. 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 IAS 32 exige 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 e liquidação de activos e de passivos não monetários tais como inventários e provisões é também útil, quer os activos e passivos sejam ou não classificados como correntes ou não correntes. Por exemplo, uma entidade deve divulgar a quantia de inventários que espera que sejam recuperados mais de doze meses após a data do balanço.

Activos Correntes

57. ***Um activo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:***

(a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;

(b) está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;

(c) espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço;

ou

(d) é caixa ou seu equivalente (conforme definido na IAS 7* Demonstração dos Fluxos de Caixa*), a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros activos devem ser classificados como não correntes.

58. 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.

59. O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de activos para processamento e sua realização em caixa 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 a data do balanço. Os activos correntes também incluem activos essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados (os activos financeiros dentro desta categoria são classificados como detidos para negócio de acordo com a IAS 39 *Instrumentos*

▼M5

Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e a parte corrente de activos financeiros não correntes.

Passivos Correntes

60. ***Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:***

(a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;

(b) está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;

(c) deverá ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço;

ou

(d) a entidade não tem um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.

61. 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. Tais itens operacionais são classificados como passivos correntes mesmo que estejam para ser liquidados mais de doze meses após a data do balanço. 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.

62. Outros passivos correntes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para um período até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados. Exemplos disto são os passivos financeiros classificados como detidos para negociação de acordo com a IAS 39, descobertos em bancos e a parte corrente de passivos financeiros não correntes, dividendos a pagar, impostos sobre o rendimento e outras dívidas 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 para um período até doze meses após a data do balanço são passivos não correntes, sujeitos aos parágrafos 65 e 66.

63. Uma entidade classifica os seus passivos financeiros como correntes quando a sua liquidação estiver prevista para um período até doze meses após a data do balanço, 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 completado após a data do balanço e antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão.

64. Se uma entidade esperar, e tiver a possibilidade de, refinanciar ou substituir ("roll over") uma obrigação durante pelo menos doze meses após a data do balanço 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), o potencial de refinanciamento não é considerado e a obrigação é classificada como corrente.

65. Quando uma entidade não cumprir um compromisso segundo um acordo de empréstimo de longo prazo até à data do balanço inclusive com o efeito de o passivo se tornar pagável à ordem, o passivo é classificado como corrente, mesmo que o mutuante tenha concordado, após a data do balanço e antes da autorização das demonstrações financeiras para emissão, em não exigir pagamento como consequência do incumprimento. O passivo é classificado como corrente porque, à data do balanço, a entidade não tem um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.

66. Contudo, o passivo é classificado como não corrente se o mutuante tiver concordado, até à data do balanço, em proporcionar um período de graça a terminar pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual

▼M5

a entidade pode rectificar o incumprimento e durante o qual o mutuante não pode exigir o reembolso imediato.

67. Com respeito a empréstimos classificados como passivos correntes, se os acontecimentos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, esses acontecimentos qualificam-se para divulgação como acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos de acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*:

(a) refinanciamento numa base de longo prazo;

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

e

(c) a recepção, da 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 a data do balanço.

Informação a ser Apresentada na Face do Balanço

68. ***Como mínimo, a face do balanço deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes:***

(a) activos fixos tangíveis;

(b) propriedade de investimento;

(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 seus equivalentes;

(j) contas a pagar comerciais e outras;

(k) provisões;

(l) passivos financeiros (excluindo quantias apresentadas segundo as alíneas (j) e (k));

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

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

(o) interesse minoritário, apresentado dentro do capital próprio;

e

(p) capital emitido e reservas atribuíveis aos detentores de capital próprio da empresa-mãe.

69. ***Linhas de itens adicionais, títulos e subtotais devem ser apresentados na face do balanço quando tal apresentação for relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade.***

70. ***Quando uma entidade apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do respectivo balanço, ela não deve classificar activos (passivos) por impostos diferidos como activos (passivos) correntes.***

71. Esta Norma não prescreve a ordem ou formato em que os itens devam ser apresentados. O parágrafo 68 proporciona simplesmente uma lista de itens que são de natureza ou função suficientemente diferentes para justificar a apresentação separada na face do balanço. Além disso:

(a) as linhas de itens são incluídas quando a dimensão, natureza ou 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, um banco emendará as descrições acima referidas a fim de aplicar os requisitos mais específicos da IAS 30.

72. O juízo de valor sobre se outros itens deverão ser apresentados separadamente baseia-se numa 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.

73. O uso de diferentes bases de mensuração para diferentes classes de activos sugere que a sua natureza ou função difere e que, por isso, deverão ser apresentados 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 *Activos Fixos Tangíveis*.

Informação a ser Apresentada ou na Face do Balanço ou nas Notas

74. ***Uma entidade deve divulgar, ou na face do balanço ou nas notas, outras subclassificações das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma forma apropriada para as operações da entidade.***

75. O pormenor proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos das IFRSs e da dimensão, natureza e função das quantias envolvidas. Os factores estabelecidos no parágrafo 72 também são usados 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 subclassificados, 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 dos empregados e outros itens;

e

(e) o capital próprio e as reservas são desagregados em várias classes, tais como capital pago, prémios de acções e reservas.

76. ***Uma entidade deve divulgar o seguinte ou na face do balanço ou nas notas:***

(a) para cada classe de capital em 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 segundo opções e contratos para a venda de acções, incluindo os termos e as quantias;

e

▼M5

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

77. ***Uma entidade sem capital em acções, tal como uma parceria ou trust, deve divulgar informação equivalente à exigida no parágrafo 76(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria de capital próprio e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de capital próprio.***

Demonstração dos Resultados

Resultados do Período

78. ***Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que uma Norma ou Interpretação o exija de outro modo.***

79. Normalmente, todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período são incluídos nos resultados. Tal inclui os efeitos de alterações nas estimativas contabilísticas. Contudo, podem existir circunstâncias em que determinados itens possam ser excluídos dos resultados líquidos do período corrente. A IAS 8 trata de duas dessas circunstâncias: a correcção de erros e o efeito de alterações nas políticas contabilísticas.

80. Outras Normas tratam de itens que podem corresponder às definições de rendimento ou de gasto contidas na *Estrutura Conceptual* mas que são normalmente excluídos dos resultados. Exemplos incluem excedentes de revalorização (ver IAS 16), determinados ganhos e perdas resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 21) e ganhos ou perdas com a remensuração de activos financeiros disponíveis para venda (ver IAS 39).

Informação a ser Apresentada na Face da Demonstração dos Resultados

81. ***Como mínimo, a face da demonstração dos resultados deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes para o período:***

(a) rédito;

(b) custos financeiros;

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

(d) ganho ou perda antes dos impostos reconhecido na alienação de activos ou liquidação de passivos atribuível a unidades operacionais em descontinuação;

(e) gasto de imposto;

e

(f) resultados.

82. ***Os itens que se seguem devem ser divulgados na face da demonstração dos resultados como imputações de resultados para o período:***

(a) resultados atribuíveis a interesse minoritário;

e

(b) resultados atribuíveis aos detentores de capital próprio da empresa-mãe.

83. ***Outras linhas de itens, títulos e subtotais devem ser apresentados na face da demonstração dos resultados quando tal apresentação seja relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade.***

84. 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 a compreender o desempenho financeiro alcançado e a fazer projecções de futuros resultados. Outras linhas de itens são incluídas na face da demonstração dos resultados, sendo as descrições usadas e a ordenação dos itens emendados quando tal seja necessário para explicar os elementos do desempenho financeiro. Os factores a serem considerados incluem a materialidade e a natureza e função dos componentes dos rendimentos e dos gastos. Por exemplo, um banco emendará as descrições para aplicar os requisitos mais específicos da IAS 30. Os itens dos rendimentos e dos gastos não são compensados a menos que sejam satisfeitos os critérios do parágrafo 32.

▼M5

85. ***Uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, ou na face da demonstração dos resultados ou nas notas.***

Informação a ser Apresentada ou na Face da Demonstração dos Resultados ou nas Notas

86. ***Quando os itens de rendimento e de gasto são materiais, a sua natureza e quantia devem ser divulgadas separadamente.***

87. As circunstâncias que dão 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 em descontinuação;

(f) resolução de litígios;

e

(g) outras reversões de provisões.

88. ***Uma entidade deve apresentar uma análise dos gastos usando uma classificação baseada ou na natureza dos gastos ou na sua função dentro da entidade, deles o que proporcionar informação fiável e mais relevante.***

89. As entidades são encorajadas a apresentar a análise do parágrafo 88 na face da demonstração dos resultados.

90. 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.

91. A primeira forma de análise é o método da natureza do gasto. Os gastos são agregados na demonstração dos resultados de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, custos de transporte, benefícios dos empregados e custos de publicidade), não sendo novamente imputados 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 do gasto 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	
Custos dos benefícios dos empregados	X	
Gasto de depreciação e de amortização	X	
Outros gastos	X	
Total de gastos		(X)
Lucro		X

92. 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 a seguinte:

▼M5

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

93. ***As entidades que classifiquem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza dos gastos, incluindo os gastos de depreciação e de amortização e os gastos com os benefícios dos empregados.***

94. 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 mais relevante e fiável. 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 93, «benefícios dos empregados» tem o mesmo significado que na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*.

95. ***Uma entidade deve divulgar, ou na face da demonstração dos resultados ou na demonstração de alterações no capital próprio, ou nas notas, a quantia de dividendos reconhecida como distribuições aos detentores de capital próprio durante período, e a quantia relacionada por acção.***

Demonstração de Alterações no Capital Próprio

96. ***Uma entidade deve apresentar uma demonstração de alterações no capital próprio mostrando na face da demonstração:***

(a) os resultados do período;

(b) cada item de rendimento e de gasto do período que, tal como exigido por outras Normas ou Interpretações, seja reconhecido directamente no capital próprio, e o total destes itens;

(c) rendimento e gasto total do período (calculados como a soma das alíneas (a) e (b)), mostrando separadamente as quantias totais atribuíveis aos detentores de capital próprio da empresa-mãe e ao interesse minoritário;

e

(d) para cada componente de capital próprio, os efeitos das alterações nas políticas contabilísticas e as correcções de erros reconhecidas de acordo com a IAS 8.

97. ***Uma entidade deve também apresentar, ou na face da demonstração de alterações no capital próprio ou nas notas:***

(a) as quantias de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio, mostrando separadamente distribuições a detentores de capital próprio;

(b) o saldo de resultados retidos (ou seja, resultados acumulados) no início do período e à data do balanço, e as alterações durante o período;

e

(c) uma reconciliação entre a quantia escriturada de cada classe de capital próprio contribuído e cada reserva no início e no fim do período, divulgando separadamente cada alteração.

98. As alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período. Com a excepção das alterações resultantes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como contribuições de capital, reaquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e dividendos) e dos

▼M5

custos de transacção directamente relacionados com tais 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 (quer esses itens de rendimentos e de gastos sejam reconhecidos nos resultados ou directamente como alterações no capital próprio).

99. Esta Norma exige que todos os itens de rendimento e de gasto reconhecidos num período sejam incluídos nos resultados a menos que outra Norma ou Interpretação o exija de outro modo. Outras Normas exigem que alguns ganhos e perdas (tais como aumentos e reduções na revalorização, determinadas diferenças cambiais, ganhos ou perdas com a remensuração de activos financeiros disponíveis para venda, e quantias relacionadas de impostos correntes e impostos diferidos) sejam reconhecidos directamente como alterações no capital próprio. Dado que é importante considerar todos os itens de rendimento e de gasto ao avaliar as alterações na posição financeira de uma entidade entre duas datas de balanços, esta Norma exige a apresentação de uma demonstração de alterações no capital próprio que saliente os rendimentos e os gastos totais de uma entidade, incluindo os que são directamente reconhecidos no capital próprio.

100. A IAS 8 exige ajustamentos retrospectivos para efectuar alterações nas políticas contabilísticas, até ao ponto que seja praticável, excepto quando as disposições transitórias noutra Norma ou numa Interpretação 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 são feitos no saldo dos resultados retidos, excepto quando uma Norma ou Interpretação exige ajustamentos retrospectivos de outro componente do capital próprio. O parágrafo 96(d) exige a divulgação na demonstração de alterações no capital próprio do ajustamento total para cada componente do capital próprio resultante, separadamente, de alterações nas políticas contabilísticas e de correcções de erros. Estes ajustamentos são divulgados para cada período anterior e no início do período.

101. Os requisitos dos parágrafos 96 e 97 podem ser satisfeitos de variadas formas. Um exemplo é o formato colunar que reconcilia os saldos de abertura e de fecho de cada elemento do capital próprio. Uma alternativa é apresentar apenas os itens estabelecidos no parágrafo 96 na demonstração de alterações no capital próprio. Segundo esta abordagem, os itens descritos no parágrafo 97 são mostrados nas notas.

Demonstração dos Fluxos de Caixa

102. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos utentes de demonstrações financeiras uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. A IAS 7 *Demonstração dos Fluxos de Caixa* estabelece requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações.

Notas

Estrutura

103. ***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 108-115;

(b) divulgar a informação exigida pelas IFRSs que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa;

e

(c) proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma compreensão de qualquer uma delas.

104. ***As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa deve ter uma referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas.***

▼M5

105. As notas são normalmente apresentadas pela seguinte ordem, o que ajuda os utentes a compreender as demonstrações financeiras e a compará-las com demonstrações financeiras de outras entidades:

(a) uma declaração de conformidade com as IFRSs (ver parágrafo 14);

(b) um resumo das políticas contabilísticas significativas aplicadas (ver parágrafo 108);

(c) informação de suporte de itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja 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 IAS 32).

106. Nalgumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável variar a ordenação de itens específicos nas notas. Por exemplo, a informação sobre alterações no justo valor reconhecidas nos resultados podem ser combinadas com informação sobre maturidades de instrumentos financeiros, embora as primeiras divulgações se relacionem com a demonstração dos resultados e as últimas se relacionem com o balanço. Contudo, até ao ponto em que seja praticável, deve ser mantida uma estrutura sistemática das notas.

107. As notas que proporcionam informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e as políticas contabilísticas específicas podem ser apresentadas como um componente separado das demonstrações financeiras.

Divulgação de Políticas Contabilísticas

108. ***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.

109. É importante que os utentes estejam informados 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 sobre a qual as demonstrações financeiras são preparadas afecta significativamente a análise dos utentes. Quando mais de uma base de mensuração for usada nas demonstrações financeiras, por exemplo, quando determinadas classes de activos são revalorizadas, é suficiente proporcionar uma indicação das categorias de activos e de passivos à qual cada base de mensuração seja aplicada.

110. 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 em Normas e Interpretações. 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 Normas 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. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* exige que se divulgue se os custos de empréstimos são reconhecidos imediatamente como um gasto ou se são capitalizados como parte do custo de activos que se qualificam.

111. Cada entidade considera a natureza das suas operações e as políticas que os utentes das suas demonstrações financeiras esperam que sejam divulgadas

▼M5

para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se 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 operações estrangeiras ou transacções significativas em moeda estrangeira, espera-se que divulgue as políticas contabilísticas para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. Quando tiverem ocorrido concentrações de actividades empresariais, são divulgadas as políticas usadas para a mensuração do goodwill e do interesse minoritário.

112. 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 IFRSs, mas que seja seleccionada e aplicada de acordo com a IAS 8.

113. ***Uma entidade deve divulgar, no resumo das políticas contabilísticas significativas ou outras notas, os juízos de valor, com a excepção dos que envolvem estimativas (ver parágrafo 116), que a gerência fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade que têm o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.***

114. 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 reconhecidas nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a gerência faz juízos de valor ao determinar:

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

(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 da relação entre a entidade e uma entidade de finalidade especial indica que a entidade de finalidade especial é controlada pela entidade.

115. Algumas divulgações feitas de acordo com o parágrafo 113 são exigidas por outras Normas. 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 subsidiária embora mais de metade do poder de voto ou potencial poder de voto seja propriedade, directa ou indirectamente, de subsidiárias. A IAS 40 exige a divulgação dos critérios desenvolvidos pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo dono e da propriedade detida para venda no decurso ordinário da actividade empresarial, quando a classificação da propriedade é difícil.

Principais Fontes da Incerteza das Estimativas

116. ***Uma entidade deve divulgar nas notas informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, e outras principais fontes da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham um risco significativo de provocar um 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 à data do balanço.

117. Determinar as quantias escrituradas de alguns activos e passivos exige a estimativa dos efeitos de acontecimentos futuros incertos nesses activos e passivos à data do balanço. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados usados para mensurar os seguintes activos e passivos, 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, provisões sujeitas ao futuro resultado do litígio em curso e passivos de benefícios dos empregados de longo prazo tais como obrigações de pensões. Estas estimativas implicam pressupostos sobre itens como o ajustamento do risco aos fluxos de caixa ou as taxas de desconto usadas, futuras

▼M5

alterações em salários e futuras alterações nos preços que afectem outros custos.

118. Os principais pressupostos e outras principais fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o parágrafo 116 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.

119. As divulgações descritas no parágrafo 116 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, à data do balanço, forem mensurados pelo justo valor com base em preços de mercado recentemente observados (os 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 à data do balanço).

120. As divulgações descritas no parágrafo 116 são apresentadas 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 principais 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 são:

(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.

121. Não é necessário divulgar previsões ou informações sobre orçamentos ao fazer as divulgações descritas no parágrafo 116.

122. Quando for impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de um principal pressuposto ou de outra principal fonte da incerteza das estimativas à data do balanço, a entidade divulga que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os resultados durante o próximo ano financeiro que sejam diferentes dos pressupostos 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.

123. As divulgações descritas no parágrafo 113 de juízos de valor específicos feitos pela gerência no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade não se relacionam com as divulgações das principais fontes da incerteza das estimativas descritas no parágrafo 116.

124. A divulgação de alguns dos principais pressupostos que de outra forma seriam exigidos de acordo com o parágrafo 116 é exigida por outras Normas. Por exemplo, a IAS 37 exige a divulgação, em circunstâncias especificadas, de pressupostos importantes respeitantes a futuros acontecimentos que afectem classes de provisões. A IAS 32 exige a divulgação de pressupostos significativos aplicados 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 aplicados na estimativa de justos valores de itens revalorizados do activo fixo tangível.

Outras Divulgações

125. ***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 detentores de capital próprio durante o período, e a quantia relacionada por acção;

e

▼M5

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

126. *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;

e

(c) o nome da empresa-mãe e a última empresa-mãe do grupo.

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DA IAS 1 (REVISTA EM 1997)

128. Esta Norma substitui a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* revista em 1997.

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e respectivas Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003:

(a) as referências a «resultados líquidos» são emendadas para «resultados»;

(b) as referências às «notas às demonstrações financeiras» são emendadas para «notas»;

e

(c) as referências a «capital próprio» são emendadas para «capital próprio contribuído».

A2. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A3. Os parágrafos 69 e 70 da IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* são eliminados.

A4. Na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, o parágrafo 23 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

23. Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca de benefícios de empregados de curto prazo, 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.

A5. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A6. A IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 5 passa a ter a seguinte redacção:

5. A IAS 1 define um conjunto completo de demonstrações financeiras como incluindo os componentes seguintes:

(a) um balanço;

(b) uma demonstração dos resultados;

(c) uma demonstração de alterações no capital próprio que mostre ou:

(i) todas as alterações no capital próprio; ou

(ii) as alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio;

(d) uma demonstração de fluxos de caixa;

e

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

O parágrafo 12 passa a ter a seguinte redacção:

12. A IAS 1 proporciona orientação sobre a estrutura das demonstrações financeiras. O Guia de Implementação da IAS 1 ilustra as formas em que o balanço, a demonstração dos resultados e a demonstração de alterações no capital próprio podem ser apresentados.

O parágrafo 13 passa a ter a seguinte redacção:

13. A IAS 1 exige a apresentação de uma demonstração de alterações no capital próprio como componente separado das demonstrações financeiras de uma entidade, e permite a apresentação de informação sobre alterações no capital próprio resultantes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (incluindo distribuições a detentores de capital próprio) ou na face da demonstração ou nas notas. Uma entidade segue o mesmo formato na demonstração de

▼M5

alterações no capital próprio intercalar que seguiu na demonstração anual mais recente.

A7. Os parágrafos 39 e 40 da IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação* passam a ter a seguinte redacção:

39. As divulgações exigidas pelos parágrafos 27-37, excepto a divulgação da quantia do ganho ou perda antes dos impostos reconhecida com a alienação de activos ou a liquidação de passivos atribuível à unidade operacional em descontinuação de acordo com o parágrafo 31(a), podem ser apresentadas ou nas notas ou na face do balanço, na demonstração dos resultados ou na demonstração de alterações no capital próprio.

40. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* exige que o ganho ou a perda antes dos impostos reconhecido com a alienação de activos ou a liquidação de passivos atribuível a unidades operacionais em descontinuação seja apresentado na face da demonstração dos resultados. As divulgações exigidas pelos parágrafos 27(f) e (g) são incentivadas a ser apresentadas na face da demonstração dos resultados e na demonstração dos fluxos de caixa, respectivamente.

A8. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A9. A IAS 41 *Agricultura* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 39 é eliminado.

O parágrafo 53 passa a ter a seguinte redacção:

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.

A10. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A11. Na SIC-32 *Activos Intangíveis – Custos com Web Sites*, o parágrafo 5 passa a ter a seguinte redacção:

5. Esta Interpretação não se aplica ao dispêndio com a aquisição, desenvolvimento e 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. 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 78 da IAS 1 e a *Estrutura Conceptual* quando os serviços são recebidos.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 2

Inventários

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-5
Definições	6-8
Mensuração de Inventários	9-33
Custo dos Inventários	10-22
Custos de Compra	11
Custos de Conversão	12-14
Outros Custos	15-18
Custos de Inventários de um Prestador de Serviços	19
Custo do Produto Agrícola Colhido proveniente de Activos Biológicos	20
Técnicas para a Mensuração do Custo	21-22

▼**M5**

Fórmulas de Custeio	23-27
Valor Realizável Líquido	28-33
Reconhecimento como um gasto	34-35
Divulgação	36-39
Data de eficácia	40
Retirada de outras tomadas de posição	41-42

Esta Norma revista substitui a IAS 2 (revista em 1993) *Inventários* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

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 os réditos relacionados sejam reconhecidos. 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;

   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 pelovalor realizável líquidode acordo com práticas já bem estabelecidas nesses sectores. Quando tais inventários são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados 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 venda. 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 resultados 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.

▼M5

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.

O 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 de uma entidade, ao passo que 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.

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

▼M5

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 no 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) 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

20. Segundo a IAS 41 *Agricultura*, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados no reconhecimento inicial pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma.

▼M5

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. Estes são regularmente revistos 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.

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 resultados.

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 de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de inventários usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos inventários (ou nas respectivas normas 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

▼M5

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 geográfico. 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.

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 bens de consumo 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 (written down) 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 resultavam 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.

DIVULGAÇÃO

36. ***As demonstrações financeiras devem divulgar:***

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

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

▼M5

(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, bens de consumo 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 para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para 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*.

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. Na IAS 14 *Relato por Segmentos*, o parágrafo 22 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

> 22. Outras Normas contêm alguma orientação relativa à imputação de custos. Por exemplo, os parágrafos 11-20 da IAS 2 *Inventários* (tal como revista em 2003) proporcionam orientação sobre a atribuição e imputação de custos aos inventários e os parágrafos 16-21 da IAS 11 *Contratos de Construção* proporcionam orientação sobre a atribuição e imputação de custos aos contratos. Essa orientação pode ser útil na atribuição ou imputação de custos aos segmentos.

A2. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A3. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE NIC 7

(REVISTA EM 1992)

Demonstrações de Fluxos de Caixa

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a NIC 7, Demonstração de Alterações na Posição Financeira, aprovada pelo Conselho em Outubro de 1977. A Norma revista entrou em vigor para as demonstrações financeiras que cubram a períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1994.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-3
Benefícios da Informação dos Fluxos de Caixa	4-5
Definições	6-9
Caixa e Equivalentes de Caixa	7-9
Apresentação de uma Demonstração de Fluxos de Caixa	10-17
Actividades Operacionais	13-15
Actividades de Investimento	16
Actividades de Financiamento	17
O relato de Fluxos de Caixa das Actividades Operacionais	18-20
O relato de Fluxos de Caixa das Actividades de Investimento e de Financiamento	21
O relato de Fluxos de Caixa numa Base Líquida	22-24
Fluxos de Caixa de Moeda Estrangeira	25-28
Itens Extraordinários	29-30
Juros e Dividendos	31-34
Impostos sobre o Rendimento	35-36
Investimentos em Subsidiárias, em Associadas e em Empreendimentos Conjuntos	37-38
Aquisições e Alienações de Subsidiárias e de outras Unidades Empresariais	39-42
Transacções que não sejam por Caixa	43-44
Componentes de Caixa e seus Equivalentes	45-47

▼B

Outras Divulgações 48-52

Data de Eficácia 53

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJECTIVO

A informação acerca dos fluxos de caixa de uma empresa é útil ao proporcionar aos utentes das demonstrações financeiras uma base para determinar a capacidade da empresa para gerar dinheiro e equivalentes e determinar as necessidades da empresa de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma empresa 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 empresa por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante os períodos provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

ÂMBITO

1. **Uma empresa deve preparar uma demonstração de 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 empresa estão interessados em como a empresa gera e usa o dinheiro e os seus equivalentes. É este o caso qualquer que seja a natureza das actividades da empresa e independentemente de o dinheiro poder ser visto ou não como o produto da empresa, como seja o caso de uma instituição financeira. As empresas necessitam de dinheiro essencialmente pelas mesmas razões, mesmo diferentes que possam ser as suas actividades principais de produção de réditos. 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 empresas apresentem uma demonstração de fluxos de caixa.

BENEFÍCIOS DA INFORMAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

4. Uma demonstração de fluxos de caixa, quando usada juntamente com o restante das demonstrações financeiras, proporciona informação que facilita aos utentes avaliar as alterações nos activos líquidos de uma empresa, a sua estrutura financeira (incluindo a sua liquidez e solvência) e a sua capacidade de afectar as quantias e a tempestividade dos fluxos de caixa afim de se adaptar às circunstâncias e oportunidades em mudança. A informação de fluxos de caixa é útil na determinação da capacidade da empresa de gerar dinheiro e seus equivalentes e facilitar aos utentes desenvolver modelos para determinar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes empresas. Aumenta também a comparabilidade do relato do desempenho operacional por diferentes empresas 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 comoum indicador da quantia, tempestividade e 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. **Nesta Norma são usados os termos seguintes 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

▼B

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 empresa e outras actividades que não sejam de investimento ou de financiamento.

Actividades de investimento são a aquisição e alienação de activosa 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 composição do capital próprio e nos empréstimos obtidos pela empresa.

Caixa e Equivalentes de Caixa

7. Os equivalentes de caixa são detidos com a finalidade de ir ao encontro dos 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 de 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.

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 empresa. 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 empresa e não parte das suas actividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento de excessos de caixa e nos equivalentes de caixa.

APRESENTAÇÃO DE UMA DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

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

11. Uma empresa 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 empresa e nas quantias de caixa e seus equivalentes. Esta informação pode ser também usada para avaliar as relações entre estas 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, oelemento 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 da medida em que as operações da empresa geraram fluxos de caixa suficientes para pagar empréstimos, manter a capacidade operacional da empresa, 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 dasprincipais actividades geradoras de réditos da empresa. Por

▼B

isso, elas são geralmente consequência das operações e outros acontecimentos que entram na determinação dos resultados líquidos da empresa. 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;

(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 empresa 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.

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 na determinação do resultado líquido. Porém. os fluxos de caixa relacionados com tais operações são fluxos de caixa de actividades de investimento.

15. Uma empresa 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 empresa.

Actividades de Investimento

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. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de investimento:

(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 auto-construídos;

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

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

(d) recebimentos de caixa de vendas de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras empresas 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 para 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

▼B

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 empresa. 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 empresa;

(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.

O RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES OPERACIONAIS

18. **Uma empresa 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 o resultado líquido é ajustado pelos efeitos de transacções de natureza que não sejam por caixa, 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 empresas 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 quer:

(a) a partir dos registos contabilísticos da empresa; quer

(b) pelo ajustamento de vendas, custo das vendas (juros e réditos similares e juros e encargos similares para uma instituição financeira) e outros itens da demonstração dos resultados relativamente a:

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

(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 do resultado líquido 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 interesses minoritários; 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

▼B

gastos divulgados na demonstração dos resultados 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 empresa 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.**

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 empresa; e**

    (b) **recebimentos e pagamentos (de caixa) dos itens em que a rotação seja rápida, as quantias sejam grandes e os vencimentos sejam curtos.**

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 empresa 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 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 provenientes de transacções expressas numa moeda estrangeira devem ser registados na moeda de relato de uma empresa pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda de relato 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 de relato e a moeda estrangeira nas datas dos fluxos de caixa.**

27. Os fluxos de caixa denominados numa moeda estrangeira são relatados de maneira consistente com a IAS 21, Contabilização dos Efeitos de Alterações nas 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 à data do balanço quando sejam transpostos os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira.

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

▼B

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.

ITENS EXTRAORDINÁRIOS

29. **Os fluxos de caixa associados a itens extraordinários devem ser classificados como provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento como apropriado e separadamente divulgados.**

30. Os fluxos de caixa associados com itens extraordinários são divulgados separadamente na demonstração de fluxo de caixa como provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento, para facilitar aos utentes a compreender a sua natureza e efeito nos fluxos de caixa presentes e futuros da empresa. Estas divulgações são adicionais às divulgações separadas da natureza e quantia dos itens extraordinários exigidas pela IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

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 a período quer como actividade operacional, de investimento ou de financiamento.**

32. A quantia total de juros pagos durante um período deve ser divulgada na demonstração de fluxos de caixa quer tenha sido reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados quer tenha sido capitalizada de acordo com o tratamento alternativo da IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos.

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 para outras empresas. Os juros pagos e juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais porque entram na determinação do resultado líquido. 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 do investimento.

34. Os dividendos pagos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento porque são um custoda 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 empresa 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 serdivulgados 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.**

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 de 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.

▼B

INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, EM ASSOCIADAS E EM 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 de fluxo de caixa aos fluxos de caixa entre ela própria e a investida, como por exemplo, aos dividendos e adiantamentos.

38. Uma empresa que relate os seus interesses numa entidade conjuntamente controlada (ver IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos) usando a consolidação proporcional, incluirá na sua demonstração consolidada de fluxos de caixa a sua parte proporcional dos fluxos de caixa da entidade conjuntamente controlada. Uma empresa que relate tal interesse usando o método da equivalência patrimonial inclui na sua demonstração de 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.

AQUISIÇÕES E ALIENAÇÕES DE SUBSIDIÁRIAS E DE OUTRAS UNIDADES EMPRESARIAIS

39. **Os fluxos de caixa agregados provenientes de aquisições e de alienações de subsidiárias ou de outras unidades empresariais devem ser apresentados separadamente e classificados como actividades de investimento.**

40. **Uma empresa deve divulgar, agregadamente, no que respeita tanto a aquisições como a alienações de subsidiárias ou de outras unidades empresariais durante o período cada um dos seguintes pontos:**

    (a) **a retribuição total da compra ou da alienação;**

    (b) **a parte da retribuição da compra ou da alienação liquidada por meio de caixa e seus equivalentes;**

    (c) **a quantia de caixa e seus equivalentes na subsidiária ou na unidade empresarial adquirida ou alienada; e**

    (d) **a quantia dos activos e passivos que não sejam caixa ou seus equivalentes na subsidiária ou unidade empresarial adquirida ou alienada, resumida por cada categoria principal.**

41. A apresentação separada dos efeitos dos fluxos de caixa de aquisições e de alienações de subsidiárias e de outras unidades 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 de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa de alienações não são deduzidos dos das aquisições.

42. A quantia agregada de dinheiro pago ou recebido como retribuição de compra ou de venda é relatada na demonstração de fluxos de caixa, pelo líquido de caixa e seus equivalentes adquiridos ou alienados.

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 de 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 afectam a estrutura do capital e do activo da empresa. A exclusão das transacções que não sejam de caixa da demonstração de 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 quer pela assunção de passivos directamente relacionados ou por meio de uma locação financeira;

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

    (c) a conversão de dívida em capital.

▼B

COMPONENTES DE CAIXA E SEUS EQUIVALENTES

45. **Uma empresa deve divulgar os componentes de caixa e seus equivalentes e deve apresentar uma reconciliação das quantias incluídas na sua demonstração de fluxos de caixa com os itens equivalentes relatados no balanço.**

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, Divulgação das Políticas Contabilísticas, uma empresa 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 empresa, será relatado de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

OUTRAS DIVULGAÇÕES

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

49. Há várias circunstâncias em que os saldos de caixa e seus equivalentes detidos por uma empresa 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 empresa. 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 industrial e geográfico relatado (ver IAS 14, Relato Financeiro por Segmentos).

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 empresa está a investir adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional. Uma empresa que não invista adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional pode prejudicar a lucratividade futura a favor da liquidez corrente e distribuições a detentores.

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 Internacional de Contabilidade torna-se operativa para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1994.**

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 8

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1-2
Âmbito	3-4
Definições	5-6
Políticas contabilísticas	7-31
Selecção e Aplicação de Políticas Contabilísticas	7-12
Consistência de Políticas Contabilísticas	13
Alterações nas Políticas Contabilísticas	14-31
Aplicar Alterações nas Políticas Contabilísticas	19-27
Aplicação retrospectiva	22
Limitações à aplicação retrospectiva	23-27
Divulgação	28-31
Alterações nas estimativas contabilísticas	32-40
Divulgação	39-40
Erros	41-49
Limitações à Reexpressão Retrospectiva	43-48
Divulgação de Erros de Períodos Anteriores	49
Impraticabilidade com respeito à Aplicação Retrospectiva e à Reexpressão Retrospectiva	50-53
Data de eficácia	54
Retirada de outras tomadas de posição	55-56

Esta Norma revista substitui a IAS 8 *Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é prescrever os critérios para a selecção e alteração de políticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correcção 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 e 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 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*.

▼M5

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 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.

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs).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 originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC***).***

Material - As omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou declaração incorrecta 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 declarações incorrectas, 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 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 o pode aplicar 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

▼M5

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

6. Avaliar se uma omissão ou declaração incorrecta 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

7. ***Quando uma Norma ou Interpretação se aplicar especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a política ou políticas contabilísticas aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da Norma ou Interpretação e tendo em consideração qualquer Guia de Implementação relevante emitido pelo IASB para a Norma ou Interpretação em questão***.

8. As IFRSs 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 IFRSs para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.

9. O Guia de Implementação para Normas emitido pelo IASB não faz parte dessas Normas e, por isso, não contém requisitos para demonstrações financeiras.

10. ***Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência fará juízos de valor no desenvolvimento e 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 fielmente 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;

▼M5

(iv) sejam prudentes;

e

(v) sejam completas em todos os aspectos materiais.

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

(a) os requisitos e a orientação das Normas e Interpretações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados;

e

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

12. *Ao fazer os juízos de valor 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 Norma ou Interpretação especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma Norma ou Interpretação 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 deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:*

(a) for exigida por uma Norma ou Interpretação;

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, desempenho financeiro e 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.*

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

▼M5

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 Norma ou Interpretação de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa Norma ou Interpretação;

e

(b) quando uma entidade altera uma política contabilística na aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação 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 Norma ou Interpretação não é uma alteração voluntária na política contabilística.

21. Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência poderá, de acordo com o parágrafo 12, aplicar uma política contabilística 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 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 como no 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.***

26. Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, ela aplica a nova política contabilística à informação comparativa para 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 dos balanços 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 de 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 Norma ou Interpretação). 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

▼M5

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 foi impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:***

(a) o título da Norma ou Interpretação;

(b) quando aplicável, que a alteração na política contabilística é feita de acordo com as 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 um efeito 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.

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 foi 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.

▼M5

30. ***Quando uma entidade não tiver aplicado uma nova Norma ou Interpretação 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 Norma ou Interpretação 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 Norma ou Interpretação;

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

(c) da data até à qual se exige a aplicação da Norma ou Interpretação;

(d) da data na qual ela planeia aplicar inicialmente a Norma ou Interpretação;

e

(e) ou:

(i) de uma discussão do impacto que se espera que a aplicação inicial da Norma ou Interpretação tenha nas demonstrações financeiras da entidade;

ou

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

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 juízos de valor 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 resultados 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.

▼M5

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 resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de futuros períodos. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de dívidas incobráveis afecta apenas os resultados 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 incorporados em, 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.

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 IFRSs 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 até um 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. ***Sujeito 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.***

▼M5

46. A correcção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados 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.

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 após a data do balanço. 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;

▼M5

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 ou 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 correcção fiável da informação comparativa.

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

55. Esta Norma substitui a IAS 8 *Resultados 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.*

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. A IAS 7 *Demonstrações de Fluxos de Caixa* é emendada da seguinte forma:

Os parágrafos 29 e 30 sobre itens extraordinários são eliminados.

A2. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 62(b) passa a ter a seguinte redacção:

(b) 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*).

O parágrafo 80(h) passa a ter a seguinte redacção:

(h) a quantia do gasto (rendimento) de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos resultados de acordo com a IAS 8, porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

Os parágrafos 81(b) e 83 são eliminados.

A3. A IAS 14 *Relato por Segmentos* é emendada da seguinte forma.

A definição de políticas contabilísticas no parágrafo 8 passa a ter a seguinte redacção:

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

O parágrafo 60 passa a ter a seguinte redacção:

60. A IAS 1 exige que quando os itens de rendimento e de gasto forem materiais, a sua natureza e quantia devam ser divulgadas separadamente. A IAS 1 oferece diversos exemplos, incluindo reduções de inventários e de activos fixos tangíveis, provisões para reestruturações, alienações de activos fixos tangíveis e investimentos de longo prazo, unidades operacionais em descontinuação, resolução de litígios e reversões de provisões. O parágrafo 59 não se destina a alterar a classificação de qualquer desses itens nem a alterar a mensuração de tais itens. A divulgação encorajada por esse parágrafo, contudo, altera o nível a que a importância desses itens é avaliada para finalidades de divulgação desde o nível da entidade ao nível do segmento.

Os parágrafos 77 e 78 passam a ter a seguinte redacção:

77. As alterações nas políticas contabilísticas aplicadas pela entidade são tratadas na IAS 8. A IAS 8 exige que as alterações na política contabilística só devem ser feitas se exigidas por uma Norma ou Interpretação, ou se a alteração resultar em informação fiável e mais relevante sobre transacções, outros acontecimentos ou condições nas demonstrações financeiras da entidade.

78. As alterações nas políticas contabilísticas aplicadas ao nível da entidade que afectam a informação por segmentos são tratadas de acordo com a IAS 8. A menos que uma nova Norma ou Interpretação especifique de forma diferente, a IAS 8 exige que:

(a) uma alteração na política contabilística seja aplicada retrospectivamente e a informação de um período anterior seja reexpressa a menos que seja impraticável determinar quer o efeito cumulativo quer os efeitos específicos de um período da alteração;

(b) se a aplicação retrospectiva não for praticável para todos os períodos apresentados, a nova política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente a partir da data mais antiga praticável;

e

(c) se for impraticável determinar o efeito cumulativo da aplicação da nova política contabilística no início do período corrente, a política deve ser aplicada prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

▼M5

As seguintes alterações são feitas para remover referências a itens extraordinários:

(a) no parágrafo 16, na definição de rédito do segmento, a alínea (a) é eliminada.

(b) no parágrafo 16, na definição de gasto do segmento, a alínea (a) é eliminada.

A4. A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 131 passa a ter a seguinte redacção:

131. Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca de outros benefícios dos empregados de longo prazo, 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 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*. Quando exigido pela IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*, uma entidade divulga informação acerca de outros benefícios dos empregados de longo prazo para o pessoal chave da gerência.

O parágrafo 142 passa a ter a seguinte redacção:

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 para cumprir este requisito.

O parágrafo 160 passa a ter a seguinte redacção:

160. A IAS 8 é aplicada quando uma entidade altera as suas políticas contabilísticas para reflectir as alterações especificadas nos parágrafos 159 e 159A. Ao aplicar essas alterações retrospectivamente, conforme exigido pela IAS 8, a entidade trata essas alterações como se tivessem sido aplicadas ao mesmo tempo que o resto desta Norma.

A5. Na IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*, os parágrafos 20-22 passam a ter a seguinte redacção:

20. ***Um subsídio do governo que se torne 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 como rendimento do período em que se tornar recebível.***

21. Em algumas circunstâncias, um subsídio do governo pode ser concedido para a finalidade de dar suporte financeiro imediato a uma entidade e não como um incentivo para levar a cabo 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 rendimento no 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 do governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido como rendimento no período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

A6. Na IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*, o parágrafo 100 é eliminado.

A7. Na IAS 23*Custos de Empréstimos Obtidos*, o parágrafo 30 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

30. ***Quando a adopção desta Norma constituir uma alteração na política contabilística, uma entidade é encorajada a ajustar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 8*** **Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.** ***Como alternativa, as entidades devem capitalizar apenas os custos de empréstimos obtidos incorridos após a data de eficácia da Norma que correspondam aos critérios de capitalização.***

A8. A IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 17 passa a ter a seguinte redacção:

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:

▼M5

(a) a redução dos inventários para o valor realizável líquido e a reversão de tal redução;

(b) o reconhecimento de uma perda resultante da imparidade de activos fixos tangíveis, activos intangíveis 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 do activo fixo tangível;

(e) compromissos para aquisição 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 à data do balanço;

e

(j) transacções de partes relacionadas.

Os parágrafos 24, 25 e 27 passam a ter a seguinte redacção:

24. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* e a IAS8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* definem um item como material se a sua omissão ou demonstração incorrecta pudesse 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 qualificada no que respeita à materialidade.

25. Embora o juízo de valor 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 desempenho financeiros de uma entidade durante o período intercalar.

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.

Os parágrafos 43 e 44 passam a ter a seguinte redacção:

43. ***Uma alteração na política contabilística, que não seja uma alteração para a qual a transição seja especificada por uma nova Norma ou Interpretação, 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

▼M5

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.

A9. Na IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*, os parágrafos 41, 42 e 50 são eliminados.

A10. Na IAS 36 *Imparidade de Activos*, o parágrafo 13 da Introdução é eliminado, e os parágrafos 120 e 121 são eliminados.

A11. Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, o parágrafo 94 é eliminado.

A12. Na IAS 38 *Activos Intangíveis*, o parágrafo 120 é eliminado.

A13. Na SIC-12 *Consolidação – Entidades de Finalidades Especiais*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para períodos financeiros anuais com início em ou após 01.07.99. É encorajada a aplicação mais cedo. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

A14. Na SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas – Contribuições Não Monetárias por Empreendedores*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

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.

A15. Na SIC-21 *Impostos sobre o Rendimento – Recuperação de Activos Não--Depreciáveis Revalorizados*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Este consenso torna-se eficaz a 15 de Julho de 2000. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

A16. [Emenda não aplicável às Normas simples]

A17. Na SIC-25 *Impostos sobre o Rendimento – Alterações na Situação Fiscal de uma Entidade ou dos seus Accionistas*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Este consenso torna-se eficaz a 15 de Julho de 2000. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

A18. Na SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz a 31 de Dezembro de 2001. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

▼M5

A19. Na SIC-31 *Rédito – Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz a 31 de Dezembro de 2001. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

A20. Na IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, a definição de Normas Internacionais de Relato Financeiro no Apêndice A passa a ter a seguinte redacção:

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs)

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 originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).

A21. A rubrica da IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* passa a ter a seguinte redacção:

A Norma Internacional de Relato Financeiro 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* (IFRS 1) está estabelecida nos parágrafos 1-47 e nos Apêndices A-C. Todos os parágrafos têm igual autoridade. Os parágrafos **a cheio** apresentam os princípios mais importantes. Na sua primeira menção na Norma, os termos definidos no Apêndice A estão em *itálico*. As definições de outros termos são apresentadas no Glossário das Normas Internacionais de Relato Financeiro. A IFRS 1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do *Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro* e da *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras.* A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

A22. As rubricas de todas as outras Normas Internacionais de Contabilidade são substituídas por uma nova rubrica com a seguinte forma:

A Norma Internacional de Contabilidade X *Título em Palavras* (IAS X) está desenvolvida nos parágrafos 1-000 [e nos Apêndices A-C]*. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS X deve ser lida no contexto do [seu objectivo e das Bases para Conclusões, do](**) *Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro* e da *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras*. A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

(*) Usado apenas para os apêndices que façam parte da Norma.

(**) Usado apenas quando a Norma contém um objectivo ou é acompanhada por uma Base para Conclusões.

A23. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 8 *Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas* são emendadas para a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 10

Acontecimentos após a Data do Balanço

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2

▼M5

Definições	3-7
Reconhecimento e Mensuração	8-13
Acontecimentos após a Data do Balanço que Dão Lugar a Ajustamentos	8-9
Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos	10-11
Dividendos	12-13
Continuidade	14-16
Divulgação	17-22
Data de Autorização para Emissão	17-18
Actualização da Divulgação acerca de Condições à Data do Balanço	19-20
Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos	21-22
Data de eficácia	23
Retirada da IAS 10 (revista em 1999)	24

Esta norma revista substitui a IAS 10 (revista em 1999) *Acontecimentos Após a Data do Balanço* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever:

   (a) quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço;

   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 após a data do balanço.

   A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos após a data do balanço indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

ÂMBITO

2. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de acontecimentos após a data do balanço.***

DEFINIÇÕES

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

   Acontecimentos após a data do balanço são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço 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 à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos);

   e

   (b) aqueles que sejam indicativos de condições que sugiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço 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.

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

▼M5

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 conselho 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 após a data do balanço 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 após a Data do Balanço que Dão Lugar a Ajustamentos

8. ***Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos.***

9. Seguem-se exemplos de acontecimentos após a data do balanço 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, após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data do balanço. 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 após a data do balanço que indique que um activo estava em imparidade à data do balanço, ou que a quantia da

▼M5

perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse activo necessita de ser ajustada. Por exemplo:

(i) a falência de um cliente que ocorre após a data do balanço confirma normalmente que existia uma perda à data do balanço 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 após a data do balanço pode dar evidência acerca do valor realizável líquido à data do balanço.

(c) a determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes da data do balanço.

(d) a determinação após a data do balanço da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço 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 após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos

10. ***Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos.***

11. Um exemplo de um acontecimento após a data do balanço que não dá lugar a ajustamentos é um declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço 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 à data do balanço, 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 à data do balanço, embora possa necessitar de dar divulgações adicionais de acordo com o parágrafo 21.

Dividendos

12. ***Se uma entidade declara dividendos aos detentores de investimentos de capital próprio (como definido na IAS 32*** **Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*) após a data do balanço, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como um passivo à data do balanço.***

13. Se os dividendos forem declarados (i.e. os dividendos são correctamente autorizados e não ficam ao critério da entidade) após a data de balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, os dividendos não são reconhecidos como passivo à data de balanço porque não correspondem aos critérios de uma obrigação presente definidos na IAS 37. Tais dividendos são divulgados nas notas às demonstrações financeiras de acordo com a IAS 1 *Apresentação das Demonstrações Financeiras*.

CONTINUIDADE

14. ***Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se a gerência determinar após a data do balanço 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 após a data do balanço 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

▼M5

(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 após a data do balanço.

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 à Data do Balanço

19. ***Se uma entidade receber informação após a data do balanço acerca de condições que existiam à data do balanço, ela deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação.***

20. Nalguns casos, uma entidade necessita de actualizar as divulgações nas suas demonstrações financeiras para reflectir as informações recebidas após a data do balanço, 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 após a data do balanço acerca de um passivo contigente que existia à data do balanço. Além de considerar se deve ou não reconhecer ou alterar uma provisão segundo a IAS 37 *Provisões, Passivos Contigentes e Activos Contigentes*, uma entidade actualiza as suas divulgações acerca do passivo contigente à luz dessa evidência.

Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos

21. ***Se os acontecimentos após a data de balanço que não dão lugar a ajustamentos forem materiais, a não divulgação poderia influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. Em conformidade, uma entidade deve divulgar o seguinte para cada categoria material de acontecimentos após a data de balanço que não dão lugar a ajustamentos:***

(a) a natureza do acontecimento;

e

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

22. Seguem-se exemplos de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos e que geralmente resultariam em divulgação:

(a) uma importante concentração de actividades empresariais após a data do balanço (a IAS 22 *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, alienação de activos ou liquidação de passivos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação ou celebrar acordos vinculativos para vender tais activos ou liquidar tais passivos (ver IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*);

(c) compras e alienações importantes de activos, ou expropriações de activos importantes pelo governo;

(d) a destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção após a data do balanço;

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

(f) importantes transacções de acções ordinárias e de potenciais transacções de acções ordinárias após a data do balanço (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

▼M5

inverso de acções, sendo a todos estes exigido o ajustamento segundo a IAS 33);

(g) alterações após a data do balanço nas suas demonstrações financeiras anormalmente grandes em preços de activos ou taxas de câmbio;

(h) alterações nas taxas fiscais ou leis fiscais decretadas ou anunciadas após a data do balanço que tenham um efeito significativo nos activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);

(i) celebrar compromissos significativos ou passivos contigentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas;

e

(j) iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço.

DATA DE EFICÁCIA

23. ***Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para 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 Após a Data do Balanço* (revista em 1999).

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. Na IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*, o parágrafo 97 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

97. As concentrações de actividades empresariais realizadas após a data de balanço e antes da data na qual as demonstrações financeiras de uma das entidades concentradas são autorizadas para emissão são divulgadas se forem materiais e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras (ver IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*).

A2. Na IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*, o parágrafo 32 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

32. As alienações de activos, liquidações de passivos e acordos de venda vinculativos referidos no parágrafo anterior podem ocorrer simultaneamente com o acontecimento de divulgação inicial, ou durante o período no qual o acontecimento de divulgação inicial ocorre, ou durante um período posterior. De acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*, se alguns dos activos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação tiverem sido efectivamente vendidos ou constituírem objecto de um ou mais acordos de venda vinculativos celebrados após a data de balanço mas antes de o conselho aprovar as demonstrações financeiras para emissão, as demonstrações financeiras incluem as divulgações exigidas pelo parágrafo 31 se os efeitos forem materiais e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras.

A3. Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, o parágrafo 96 é eliminado e o parágrafo 18 da Introdução e o parágrafo 75 são emendados e passam a ter a seguinte redacção:

18. A Norma define um passivo contingente como:

(a) …

75. Uma decisão de reestruturação da gerência ou do conselho tomada antes da data do balanço não conduz a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a entidade tenha, antes da data de balanço:

(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 expectativas válidas nos mesmos 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 do balanço, é exigida divulgação segundo a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras.

96. [Eliminado]

A4. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 10 *Acontecimentos Após a Data do Balanço* são emendadas para IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 11 (REVISTA EM 1993)

Contratos de Construção

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 11, Contabilização de Contratos de Construção, aprovada pelo Conselho em Março de 1978. A Norma revista tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1995.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, emendou o parágrafo 45. O texto emendado torna-se eficaz quando a IAS 10 (revista em 1999) se tornar eficaz — isto é, para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-2
Definições	3-6
Combinação e Segmentação de Contratos de Construção	7-10
Rédito do Contrato	11-15
Custos do Contrato	16-21
Reconhecimento do Rédito e dos Gastos do Contrato	22-35
Reconhecimento de Perdas Esperadas	36-37
Alterações nas Estimativas	38
Divulgação	39-45
Data de Eficácia	46

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

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 réditosdo contrato e os custos do contrato devam ser reconhecidos como réditos e gastos na demonstração dos resultados. Também proporcionam indicação prática sobre a aplicação destes critérios.

ÂMBITO

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

2. Esta Norma substitui a Norma Internacional de Contabilidade 11, Contabilização dos Contratos de Construção, aprovada em 1978.

DEFINIÇÕES

3. **São usados nesta Norma os termos seguintes 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 interrelacionados ou interdependentes em

▼B

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 o contratador 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 o contratador é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos oupor 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 interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos incluem os da construção de refinarias ede outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.

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 restauração de activos e a restauração 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 Normaa componentes separadamente identificáveis de um único contrato ou conjuntamente a um grupo de contratos afim 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 o contratador 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, quer com um único cliente ou com vários clientes, deve ser tratado como um contrato de construçãoúnico quando:**

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

   (b) **os contratos estejam tão intimamente interrelacionados 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, tecnologia ou função do activo ou activos cobertos pelo contrato original; ou**

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

▼B

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) um contratador 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 quantiade 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 pelo contratados 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 o contratador 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 da quantia de rédito proveniente de reivindicações está sujeita a um alto nível de incerteza e depende muitas vezes do desfecho das negociações. Por isso, as reivindicações somente são incluídas no rédito do contrato quando:

(a) as negociações tenham atingido um estágio avançadode talforma que seja provável que o cliente aceitará a reivindicação; e

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

15. Os pagamentos de incentivos são quantias adicionais pagas ao contratador se os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contrato pode permitir um pagamento de incentivos ao contratador 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

(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 os activos fixos tangíveis e os 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 inerente 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

(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 processamento da folha de salários do pessoal de construção. Os custos que possam ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados a contratos específicos também incluem os custos de empréstimos obtidos quando o contratador adopte o tratamento alternativo permitido na IAS 23, 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.

▼B

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 à data do balanço. Uma perda esperada no 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 do contrato possa ser mensurado fiavelmente;**

    (b) **seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a empresa;**

    (c) **tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço 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 empresa; e**

    (b) **os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer 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 na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados 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. Um contratador 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 empresa. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito do contrato, e já reconhecida na demonstração dos resultados, 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 empresa 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) a maneira e os termos de liquidação.

▼B

É também normalmente necessário que a empresa tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A empresa 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 empresa 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) levantamentos do trabalho executado; e

(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 subcontratadores adiantadamente a trabalho executado segundo o subcontrato.

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

(a) **o réditosomente 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 vezeso caso de o desfecho do contrato não poder ser fiavelmente estimado. Não obstante, pode ser provável que a empresa recupere os custos incorridos do contrato. Por isso, o rédito do contratosomente 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.

34. Os custos do contrato que não sejam prováveis de ser 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 não ser reconhecidos como um gasto incluem contratos:

(a) que não sejam inteiramente coagíveis, isto é, 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;

(e) em que o contratador seja incapaz de completar o contrato oude cumprir as suas obrigações segundo o contrato.

▼B

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 ou não 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 enos 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, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas). As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de rédito e de gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração seja feita e em períodos subsequentes.

DIVULGAÇÃO

39. **Uma empresa 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.**

40. **Uma empresa deve divulgar o que se segue para os contratos em curso à data do balanço:**

(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 por autos de medição são quantias facturadas do trabalho executado de um contrato quer tenham ou não sido pagas pelo cliente. Adiantamentos são quantias recebidas pelo contratador antes que o respectivo trabalho seja executado.

42. **Uma empresa 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.

▼B

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 de perdas reconhecidas eda facturação progressiva.

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

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

DATA DE EFICÁCIA

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

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 12

(REVISTA EM 2000)

Impostos sobre o Rendimento

Em Outubro de 1996, o Conselho aprovou uma Norma revista, IAS 12 (revista em 1996), Impostos sobre o Rendimento que substituiu a IAS 12 (reformatada em 1994), Contabilização de Impostos sobre o Rendimento. A Norma revista tornou-se eficaz nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, emendou o parágrafo 88. O texto emendado tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

Em Abril de 2000, os parágrafos 20, 62(a), 64 e Apêndice A, parágrafos A10, A11 e B8 foram emendados para rever referências cruzadas e terminologia como consequência da emissão da IAS 40, Propriedades de Investimento.

Em Outubro de 2000, o Conselho aprovou emendas à IAS 12 que acrescentaram os parágrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87C e 93 e eliminou os parágrafos 3 e 50. As revisões limitadas especificam o tratamento contabilístico das consequências dos dividendos nos impostos sobre o rendimento. O texto revisto tornou-se eficaz nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 12

— SIC-21: Impostos sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Não Depreciáveis Revalorizados; e

— SIC-25: Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Accionistas.

INTRODUÇÃO

Esta Norma («IAS 12 (revista)») substitui a Norma Internacional de Contabilidade IAS 12, Contabilização dos Impostos sobre o Rendimento (a original IAS 12). A IAS 12 (revista) entra em vigor para períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998. As principais alterações da original IAS 12 são como se segue:

1. A original IAS 12 exigia que uma empresa contabilizasse os impostos diferidos usando quer o método de diferimento quer um método de passivo que é algumas vezes conhecido como o método de passivo com base na demonstração dos resultados. A IAS 12 (revista) proíbe o método do diferimento e exige um outro método de passivo que é algumas vezes conhecido como o método de passivo com base no balanço.

   O método de passivo com base na demonstração de resultados foca nas diferenças tempestivas, enquanto que o método de passivo com base no balanço foca diferenças temporárias. As diferenças tempestivas são diferenças entre lucros tributáveis e lucros contabilísticos que se originam num período e revertem num ou mais períodos subsequentes. As diferenças temporárias são diferenças entre a base tributária de um activo ou passivo e a sua quantia escriturada no balanço. A base tributária de um

▼B

activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para finalidades de tributação.

Todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias. As diferenças temporárias também surgem nas circunstâncias seguintes, que não dão origem a diferenças tempestivas, se bem que a IAS 12 original as trate da mesma maneira que as transacções que dão origem a diferenças tempestivas:

(a) subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos que não tenham distribuído os seus lucros totais à empresa mãe ou investidora;

(b) activos que sejam revalorizados e nenhum ajustamento equivalente seja feito para finalidades de tributação; e

(c) o custo de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição e seja imputado aos activos e passivos identificáveis adquiridos, com referência aos seus justos valores mas nenhum ajustamento equivalente seja feito para finalidades de tributação.

Para além disso, há algumas diferenças temporárias que não são diferenças tempestivas, por exemplo as diferenças temporárias que surgem quando:

(a) os activos e passivos não monetários de uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da entidade que relata, sejam transpostos a taxas de câmbio históricas;

(b) os activos e passivos não-monetários sejam reexpressos segundo a IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias; ou

(c) a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no reconhecimento inicial difira da sua base de tributação inicial.

2. A IAS 12 original permitia que uma empresa não reconhecesse activos e passivos por impostos diferidos quando houvesse provas razoáveis de que diferenças tempestivas não se reverteriam durante um período vindouro considerável. A IAS 12 (revista) exige que uma empresa reconheça um passivo por impostos diferidos ou (sujeito a certas condições) um activo para todas as diferenças temporais, com certas excepções indicadas adiante.

3. A IAS 12 original exigia que:

(a) os activos por impostos diferidos provenientes de diferenças tempestivas deviam ser reconhecidos quando houvesse uma expectativa razoável de realização; e

(b) os activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais somente deviam ser reconhecidos como um activo quando houvesse segurança para além de qualquer dúvida razoável de que rendimentos futuros tributáveis seriam suficientes para permitir que fosse realizado o benefício da perda. A IAS 12 original permitia (mas não exigia) que uma empresa diferisse o reconhecimento do benefício de perdas fiscais até ao período de realização.

A IAS 12 (revista) exige que os activos por impostos diferidos devem ser reconhecidos quando for provável que os lucros tributáveis estarão utilizáveis contra os quais o activo por imposto diferido possa ser utilizado. Quando uma empresa tenha uma história de perdas fiscais, a empresa reconhece um activo por imposto diferido somente até ao ponto em que a empresa tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou haja outras provas convincentes de que estarão disponíveis lucros fiscais suficientes.

4. Como excepção ao requisito geral estabelecido no parágrafo 2 acima, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos provenientes de certos activos ou passivos cujas quantias escrituradas difiram no reconhecimento inicial das suas bases tributáveis iniciais. Porque tais circunstâncias não dão origem a diferenças tempestivas, elas não resultavam em activos ou passivos por impostos diferidos segundo a IAS 12 original.

5. A IAS 12 original exigia que os impostos a pagar sobre lucros não distribuídos de subsidiárias e de associadas deviam ser reconhecidos a menos que fosse razoável assumir que esses lucros não seriam distribuídos ou que uma distribuição não daria origem a um passivo fiscal. Porém, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de tais passivos por impostos diferidos (e os provenientes de qualquer ajustamento de transposição acumulado relacionado) até ao ponto em que:

(a) a empresa mãe, investidora ou empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e

▼B

(b) seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.

Quando esta proibição tenha como resultado que nenhuns passivos por impostos diferidos tenham sido reconhecidos, a IAS 12 (revista) exige que uma empresa divulgue a quantia agregada das diferenças temporárias em causa.

6. A IAS 12 original não se referia explicitamente aos ajustamentos para o justo valor feitos numa concentração de actividades empresariais. Tais ajustamentos dão origem a diferenças temporárias e a IAS 12 (revista) exige que uma empresa reconheça o resultante passivo por impostos diferidos ou (sujeito ao critério probabilístico do reconhecimento) activo por impostos diferidos com um efeito correspondente na determinação do goodwill positivo ou negativo. Porém a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de passivos por impostos diferidos provenientes do próprio goodwill (se a amortização do goodwill não for dedutível para finalidade de tributação) e de activos por impostos diferidos provenientes de goodwill negativo que seja tratado como rendimento diferido.

7. A IAS 12 original permitia, mas não exigia, que uma empresa reconhecesse um passivo por impostos diferidos respeitante a revalorizações de activos. A IAS 12 (revista) exige que uma empresa reconheça um passivo por impostos diferidos com respeito a revalorizações de activos.

8. As consequências fiscais de recuperação da quantia escriturada de certos activos ou passivos pode depender da maneira da recuperação ou liquidação, como por exemplo:

(a) em certos países, os ganhos de capital não são tributados à mesma taxa que outros rendimentos fiscais; e

(b) em alguns países, a quantia que é dedutível para fins de tributação, na venda de um activo, é maior do que a quantia que pode ser deduzida como depreciação.

A IAS 12 original não deu qualquer orientação sobre a mensuração de activos e passivos por impostos diferidos em tais casos. A IAS 12 (revista) exige que a mensuração de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos deve ser baseada nas consequências fiscais que se seguirão a partir da maneira que a empresa espere recuperar ou liquidar a quantia escriturada nos seus activos e passivos.

9. A IAS 12 original não dizia explicitamente se os activos e passivos por impostos diferidos podiam ser descontados. A IAS 12 (revista) proíbe descontar os activos e passivos por impostos diferidos. Uma emenda ao parágrafo 39 (i) da IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, que é publicada juntamente com a IAS 12 (revista), proíbe descontar os activos e passivos por impostos diferidos adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Anteriormente, o parágrafo 39 (i) da IAS 22 nem proibia nem exigia o desconto de activos e passivos por impostos diferidos resultantes de uma concentração de actividades empresariais.

10. A original IAS 12 não especificava se uma empresa devia ou não classificar os saldos por impostos diferidos como activos e passivos correntes ou como activos e passivos não correntes. A IAS 12 (revista) exige que uma empresa que faça a distinção corrente/não corrente não deve classificar os activos e passivos por impostos diferidos como activos e passivos correntes.

11. A original IAS 12 dizia que os saldos devedores e credores representando impostos diferidos podiam ser compensados. A IAS 12 (revista) estabelece condições mais restritivas na compensação, largamente baseada nos activos e passivos financeiros na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação.

12. A IAS 12 original exigia divulgação de uma explicação da relação entre gastos de impostos e lucro contabilístico se não estiverem explicadas pelas taxas efectivas de tributação no país da empresa que relata. A IAS 12 (revista) exige esta explicação que pode tomar uma ou ambas das formas seguintes:

(i) uma reconciliação numérica entre gastos (rendimentos) de tributação e o produto do lucro contabilístico multiplicado pelas taxa(s) de tributação aplicáveis; ou

(ii) uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva de tributação e a taxa de tributação aplicável.

A IAS 12 (revista) também exige uma explanação de alterações na(s) taxa (s) de tributação aplicáveis comparadas com o período contabilístico anterior.

▼B

13. As novas divulgações exigidas pela IAS 12 (revista) incluem:

(a) com respeito a cada tipo de diferença temporária, perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados:

(i) a quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos; e

(ii) a quantia de rendimentos ou de gastos de impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente a partir das alterações nas quantias reconhecidas no balanço;

(b) com respeito a operações descontinuadas, o gasto de impostos fiscais relacionado com:

(i) o ganho ou perda da descontinuação; e

(ii) o lucro ou prejuízo das actividades ordinárias da operação descontinuada; e

(c) a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza da prova que suporta o seu reconhecimento, quando:

(i) a utilização do activo por impostos diferidos seja dependente dos lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

(ii) a empresa tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente ou no anterior na jurisdição fiscal com a qual se relaciona o activo por impostos diferidos.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-4
Definições	5-11
Base Tributável	7-11
Reconhecimento de Passivos por Impostos Correntes e de Activos por Impostos Correntes	12-14
Reconhecimento de Passivos por Impostos Diferidos e de Activos por Impostos Diferidos	15-45
Diferenças Temporárias Tributáveis	15-23
Concentrações de Actividades Empresariais	19
Activos Escriturados pelo Justo Valor	20
Goodwill	21
Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo	22-23
Diferenças Temporárias Dedutíveis	24-33
Goodwill Negativo	32
Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo	33
Prejuízos por Impostos não Usados e Créditos por Impostos não Usados	34-36
Reavaliação de Activos por Impostos Diferidos não Reconhecidos	37
Investimentos em Subsidiárias, Sucursais e Associadas e Interesses em Empreendimentos Conjuntos	38-45
Mensuração	46-56
Reconhecimento de Impostos Correntes e Diferidos	57-68
Demonstração dos Resultados	58-60
Itens Creditados ou Debitados directamente ao Capital Próprio	61-65A
Impostos Diferidos Provenientes de uma Concentração de Actividades Empresariais	66-68
Apresentação	69-78

▼B

Activos por Impostos e Passivos por Impostos	69-76
Compensação	71-76
Gasto de Impostos	77-78
Gastos (Rendimentos) de Impostos Relacionados com Resultados de Actividades Ordinárias	77
Diferenças de Câmbio em Activos ou Passivos por Impostos Estrangeiros Diferidos	78
Divulgação	79-88
Data de Eficácia	89-91

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

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 as consequências dos impostos correntes e futuros de:

(a) a recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma empresa; e

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

Está inerente no reconhecimento de um activo ou passivo que a empresa que relata espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do activo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada fizer 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 empresa reconheça um passivo por impostos diferidos (activo por impostos diferidos), com certas excepções limitadas.

Esta Norma exige que uma empresa contabilize as consequências fiscais de transacções e de outros acontecimentos da mesma maneira que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos. Por conseguinte, para as transacções e outros acontecimentos reconhecidos nas demonstração dos resultados, quaisquer efeitos de tributação relacionados são também reconhecidos na demonstração dos resultados. Para as transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio, quaisquer efeitos fiscais relacionados são também reconhecidos no capital próprio. De forma semelhante, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia do goodwill positivo ou negativo proveniente dessa concentração de actividades empresariais.

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 empresa que relata.

3. (Eliminado)

4. Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios do Governo (ver a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo) ou de créditos fiscais ao investimento. Porém esta Norma trata de contabilização das diferenças temporárias que possam surgirde créditos fiscais por tais subsídios ou investimentos.

▼B

DEFINIÇÕES

5. **Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados especificados:**

Lucro contabilístico é o resultado líquido de um período antes da dedução do gasto de impostos.

Lucro tributável (perda fiscal) é o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento.

Gasto de impostos (rendimento de impostos) é a quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido 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) tributável 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 tributáveis não utilizados.**

Diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:

(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 fins fiscais.

6. Os gasto de impostos (rendimento de impostos) compreende o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e gasto de impostos diferidos (rendimentos de impostos diferidos).

Base Tributável

7. A base tributável de um activo é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma empresa quando ela recupere a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base tributável 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 ou por meio de uma dedução na alienação. O rédito gerado pelo uso da máquina é tributável e qualquer ganho na alienação da máquina será tributável e qualquer perda na venda da máquina será dedutível para finalidades de impostos. A base tributável da máquina é de 70.

2. O juro a receber tem uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado em regime de caixa. A base tributável 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 tributável das dívidas comerciais a receber é 100.

▼B

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 tributável dos dividendos a receber é 100 ([1]).

5. Um empréstimo a receber tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências fiscais. A base tributável do empréstimo é 100.

8. A base tributável 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 tributável 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 (a pagar) com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado será deduzido para finalidades tributáveis, em regime de caixa. A base tributável dos gastos acrescidos é nula.

2. Os passivos correntes incluem rédito de juros recebidos adiantadamente com uma quantia escriturada de 100. O rédito relacionado de juros foi tributados em regime de caixa. A base tributável dos juros recebidos adiantadamente é nula.

3. Os passivos correntes incluem gastos acrescidos (a pagar) com uma quantia escriturada de 100. Os gastos relacionados já tinham sido deduzidos para finalidades de impostos. A base tributável dos gastos acrescidos é 100.

4. Os passivos correntes incluem gastos de multas e de penalidades acrescidos com uma quantia escriturada de 100. As multas e penalidades não são dedutíveis para finalidades de impostos. A base tributável das multas e penalidades acrescidas (a pagar) é 100 ([2]).

5. Um empréstimo a pagar tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências tributáveis. A base tributável do empréstimo é 100.

9. Alguns itens têm uma base tributável mas não são reconhecidos como activos e como passivos no balanço. 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 comouma dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) até a um período posterior. A diferença entre a base tributável 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 tributável de um activo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é de auxílio considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia:o de que uma empresa 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 tributáveis. O exemplo C a seguir ao parágrafo 52 ilustra circunstâncias em que pode ser de auxílio considerar este princípio fundamental, por exemplo, quando a base tributável 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 tributária apropriada. A base tributária é determinada por referência a

([1]) Por esta análise, não há diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é a que os dividendos a receber acrescidos têm uma base tributável nula e que uma taxa tributável nula é aplicada à diferença temporária resultante de 100. Segundo ambas as análises, não há passivo por impostos diferidos.

([2]) Por esta análise, não há diferença temporária dedutível. Uma análise alternativa é que as multas e penalidades acrescidas a pagar têm uma base tributável nula e que uma taxa tributável nula é aplicada à diferença temporária dedutível de 100. Por qualquer das duas análises, não há activo por impostos diferidos.

▼B

uma declaraçãode impostos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja preenchida. Noutras jurisdições a base tributável é determinada por referência às declarações de impostos de cada empresa no grupo.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES

12. **Os impostos correntes para 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.**

14. Quando uma perda fiscal for usada para recuperar impostos correntes de um período anterior, uma empresa reconhece o benefício como um activo do período em que a perda fiscal ocorra porque é provável que o benefício fluirá para a empresa 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, a menos que o passivo por impostos diferidos provenha de:**

(a) **goodwill relativo pelo qual não seja dedutível amortização para finalidades tributáveis; ou**

(b) **o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:**

(i) **não seja uma concentração de actividades empresariais; e**

(ii) **não afecte, no momento da transacção, nem 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 no reconhecimento de um activo que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de benefícios económicos que fluam para a empresa nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do activo exceder a sua base tributável, 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 empresa recupera a quantia escriturada do activo, a diferença temporária tributável reverterá e a empresa terá lucro tributável. Isto faz com que seja provável que benefícios económicos fluirão da empresa 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 que custou 150 tem uma quantia escriturada de 100. A depreciação acumulada para finalidades de impostos é de 90 e a taxa de impostos é 25 %.

A base tributável do activo é 60 (custo de 150 menos a depreciação acumulada de impostos de 90). Para recuperar a quantia escriturada de 100, a empresa deve obter um lucro tributável de 100, mas será somente capaz de deduzir depreciação de 60. Consequentemente, a empresa 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 base tributável de 60 é uma diferença temporária tributável de 40. Por isso, a empresa 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 tributável de qualquer conta a receber reconhecida no balanço 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 tributável 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 tributável 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 tributável nula.

18. Também surgem diferenças temporárias quando:

(a) o custo de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição é imputado aos activos e passivos identificáveis adquiridos com referência aos seus justos valores mas nenhum ajustamento equivalente se faz para finalidades tributárias (ver parágrafo 19);

(b) os activos sejam revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades tributárias (ver parágrafo 20);

(c) o goodwill ou goodwill negativo surja na consolidação (ver parágrafos 21 e 32);

(d) a base tributável de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma empresa beneficia de subsídios governamentais não tributáveis relacionados com activos (ver parágrafos 22 e 33); ou

(e) a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base tributável do investimento ou interesse (ver parágrafos 38-45).

Concentrações de Actividades Empresariais

19. Numa concentração empresarial que seja uma aquisição, o custo da aquisição é imputado aos activos e passivos identificáveis adquiridos com referência aos seus justos valores à data da transacção. As diferenças temporárias surgem quando as bases tributáveis dos activos e passivos adquiridos não são afectadas pela concentração de actividades empresariais ou são afectadas de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo seja aumentada para o seu justo valor mas a base tributável do activo permaneça pelo custo para o detentor anterior, surge uma diferença temporária tributável que resulta num passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66).

Activos Escriturados Pelo Justo Valor

20. As Normas Internacionais de Contabilidade permitem que certos activos sejam assentados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, a IAS 38, Activos Intangíveis, IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e IAS 40, Propriedades de Investimento). Em algumas

▼B

jurisdições, a revalorização ou outra reexpressão de um activo para o justo valor afecta o lucro tributável (perda fiscal) do período corrente. Como resultado, a base tributável do activo é ajustada e nenhuma diferença temporária surge. Em outras jurisdições, a revalorização ou reexpressão de um activo não afecta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, consequentemente a base tributável do activo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a empresa e a quantia que será dedutível para finalidades tributárias diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um activo revalorizado e a sua base tributável é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se:

(a) a empresa 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 tributáveis 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 de activos semelhantes.

Goodwill

21. Goodwill é o excesso do custo de uma aquisição sobre o interesse do adquirente no justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos. Muitas autoridades fiscais não permitem a amortização do goodwill como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Além disso, em tais jurisdições, o custo do goodwill não é muitas vezes dedutível quando uma subsidiária aliena as suas actividades subjacentes. Em tais jurisdições, o goodwill tem uma base tributária nula. Qualquer diferença entre a quantia escriturada do goodwill e a sua base tributável nula é uma diferença temporária tributável. Porém, esta Norma não permite o reconhecimento do passivo por impostos diferidos resultante porque o goodwill é um resíduo e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos aumentaria a quantia escriturada do goodwill.

Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo

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:

(a) numa concentração de actividades empresariais, uma empresa reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isto afecta a quantia do goodwill positivo ou negativo (ver parágrafo 19);

(b) se a transacção afectar quer o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma empresa reconhecerá qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados (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 empresa, 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 empresa reconheça o passivo ou activo por impostos diferidos resultante, quer no reconhecimento inicial ou subsequentemente (ver exemplo na página seguinte). Para além disso, uma empresa não reconhece alterações subsequentes no passivo ou activo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o activo é depreciado.

23. De acordo com a IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e 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 tributável 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.

▼B

Consequentemente, uma empresa reconhece o resultante passivo por impostos diferidos. De acordo com o parágrafo 61, 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 na demonstração dos resultados como gastos por impostos diferidos.

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 22 (c)

Uma empresa 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 de imposto é de 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 empresa obterá rendimento tributável de 1 000 e pagará imposto de 400. A empresa não reconhece o passivo resultante 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 empresa pagará imposto de 320. A empresa não reconhece o passivo por impostos diferidos de 320 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.

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 o lucro tributável estará disponível contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a menos que o activo por impostos diferidos surja de:**

(a) **goodwill negativo que seja tratado como rendimento diferido de acordo com a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais; ou**

(b) **o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:**

(i) **não seja uma concentração actividades empresariais; e**

(ii) **no momento da transacção, não afecte nem 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 no reconhecimento de um passivo que a quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da empresa incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluam da empresa, 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 tributável. Concordantemente, um activo por impostos diferidossurge 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 tributável a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

Exemplo

Uma empresa reconhece um passivo de 100 relativa a custos de garantia de produtos. Para finalidades de impostos, os custos de garantia de produtos não serão dedutíveis até que a empresa pague as reclamações. A taxa de imposto é de 25 %.

A base tributável 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 empresa 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 base tributável nula é uma diferença temporária dedutível de 100. Por isso, a empresa reconhece um activo por impostos diferidos de 25 (100 a 25 %), desde que seja provável que a empresa obterá lucro

▼B

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 pagaspela empresa as contribuições para um fundo ou quando os benefícios de reforma sejam pagos pela empresa. Uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base tributável; a base tributável do passivo é geralmente nula. Tal diferença temporária dedutível resulta num activo por impostos diferidos enquanto os benefícios económicos fluirão para a empresa 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) até um período posterior. A diferença entre a base tributável 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;

(c) numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, o custo da aquisição é imputado aos activos e passivos reconhecidos, por referência aos seus justos valores à data da transacção. Quando seja reconhecido um passivo na aquisição mas os custos relacionados não sejam deduzidos na determinação dos lucros tributáveis senão num período posterior, surge uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos. Um activo por impostos diferidos também surge quando o justo valor de um activo identificável adquirido seja menor do que a sua base tributável. Em ambos os casos, o activo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66); e

(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 tributável do activo exceder a sua quantia escriturada.

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 empresa somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Por isso uma empresa 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 empresa 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 empresa ignora quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se esperem que se originem

▼B

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 empresa que criará lucro tributável em períodos apropriados.

30. As oportunidades de planeamento de impostos são acções que a empresa tomará a fim de criar ou aumentar os rendimentos tributáveis num período particular antes de expirar uma perda fiscal ou um crédito tributável a transportar. Por exemplo, em algumas jurisdições, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado ao:

(a) eleger ter rendimentos de juros tributados seja numa base recebida ou a receber;

(b) diferir a reivindicação de certas deduções do lucro tributável;

(c) vender, e talvez locar de novo, activos que tenham apreciado (valorizado) mas para os quais não tenha sido ajustada a base tributável para reflectir tal apreciação; e

(d) vender um activo que gere rendimento não tributável (tal como, nalgumas jurisdições, uma obrigação emitida pelo governo) a fim de comprar um outro investimento que gere rendimentos tributáveis.

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 tributável a transportar ainda depende da existência de lucros tributáveis futuros provenientes de fontes que não originem futuras diferenças temporárias.

31. Quando uma empresa tenha uma história de prejuízos recentes, a empresa considera a orientação dos parágrafos 35 e 36.

Goodwill Negativo

32. Esta Norma não permite o reconhecimento de um activo por impostos diferidos proveniente de diferenças temporárias dedutíveis associadas ao goodwill negativo que seja tratado como rendimento diferido de acordo com a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, porque o goodwill negativo é um resíduo e o reconhecimento do activo por impostos diferidos aumentará a quantia escriturada do goodwill negativo.

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 não tributável do governo 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 tributável); a quantia escriturada do activo é menor do que a sua base tributável e isto dá origem a uma diferença tributária dedutível. Os subsídios do governo podem ser também considerados como rendimentos diferidos caso em que a diferença entre o rendimento diferido e a sua base tributável nula é uma diferença temporária dedutível. Qualquer que seja o método de apresentação que uma empresa adopte, a empresa não reconhece o activo por impostos diferidos resultante pela razão dada no parágrafo 22.

Perdas Fiscais não Usadas e Créditos por Impostos não Usados

34. **Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis 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 tributáveis não usados.**

35. Os critérios para reconhecer activos por impostos diferidos provenientes do transporte de perdas fiscais e de créditos de impostos 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 empresa tenha uma história de perdas recentes, a empresa reconhece um activo por impostos diferidos proveniente de perdas fiscais ou de créditos tributáveis não utilizados somente até ao ponto que a empresa 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

▼B

tributáveis não utilizados possam ser utilizados pela empresa. 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.

36. Uma empresa considera os critérios seguintes na avaliação da probabilidade de que o lucro tributável estará disponível contra o qual perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados:

(a) se a empresa 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 tributáveis não usados possam ser utilizados antes que se extingam;

(b) se for provável que a empresa tenha lucros tributáveis antes das perdas fiscais não usadas ou que créditos tributáveis não usados expirem;

(c) se as perdas fiscais não usadas resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão; e

(d) se as oportunidades de planeamento de impostos (ver parágrafo 30) estiverem disponíveis para a empresa e que criarão lucros tributáveis no período em que as perdas fiscais não usados ou créditos tributáveis 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 tributáveis não usados possam ser utilizados, o activo por impostos diferidos não é reconhecido.

Reavaliação de Activos por Impostos Diferidos não Reconhecidos

37. À data de cada balanço, uma empresa reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A empresa 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 empresa 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 empresa 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 tributável (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

(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 individuais da empresa-mãe se a empresa-mãe escriturar o investimento nas suas demonstrações financeiras individuais pelo custo ou a quantia revalorizada.

39. **Uma empresa 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 das seguintes condições sejam satisfeitas:**

(a) **que a empresa mãe, o investidor ou o empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e**

▼B

(b) **que seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.**

40. Dada a empresa-mãe controlar a política de dividendos da sua subsidiária, é capaztambém 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. Uma empresa contabiliza na sua própria moeda os activos e os passivos não monetários de uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa (ver IAS 21, Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio). Quando o lucro tributável ou perda fiscal da unidade operacional estrangeira (e daqui, a base tributável dos seus activos e passivos não monetários) sejam determinados em moeda estrangeira, as alterações na taxa de câmbio dão origem a diferenças temporárias. Porque tais diferenças temporárias se relacionam com os próprios activos e passivos da unidade operacional estrangeira, e não com o investimento da empresa que relata nesse unidade operacional estrangeira, a empresa que relata reconhece o resultante passivo por impostos diferidos ou (em atenção ao parágrafo 24) o activo. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado na demonstração dos resultados (ver parágrafo 58).

42. Um investidor numa associada não controla essa empresa 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.

44. **Uma empresa 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 o 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 empresa 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 à data do balanço.**

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 à data do balanço.**

48. Os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são geralmente mensurados usando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido

▼B

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 esperam aplicar ao lucro tributável (perda fiscal) dos períodos em que as diferenças temporárias se esperam 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 empresa espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.**

52. Em algumas jurisdições, a maneira pela qual uma empresa recupera (liquida) a quantia escriturada de um activo (passivo) pode afectar, quer uma ou ambas, de:

(a) a taxa de tributação aplicável quando a empresa recupere (liquide) a quantia escriturada do activo (passivo); e

(b) a base fiscal do activo (passivo).

Em tais casos, uma empresa 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 tributável de 30 % aplicar-se-ia aos outros rendimentos.

A empresa 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 revalorizado para 150. Nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades de impostos. A depreciação acumulada para finalidades de fiscais é 30 e a taxa fiscal é 30 %. Se o activo for vendido por mais do que o seu custo, a depreciação acumulada fiscal de 30 será incluída no lucro tributável mas os proventos da venda em excesso do custo não serão tributáveis.

A base tributável do activo é 70 e há uma diferença temporária tributável de 80. Se a empresa 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 de 30 %). Se a empresa 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 Fiscal	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 parágrafo 61, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é debitado directamente ao capital próprio).

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 empresa espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do activo, isso deve gerar rendimento tributável de 150, mas somente estará em condições de deduzir a depreciação de 70. Neste caso, a base tributável 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 empresa espera recuperar a quantia escriturada ao vender imediatamente o activo por proventos de 150, a empresa 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 tributável 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 tributável não for imediatamente evidente neste exemplo, será de auxílio considerar o princípio fundamental estabelecido no parágrafo 10.

Nota: (De acordo com o parágrafo 61, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é debitado directamente ao capital próprio).

52A. 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 empresa. 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 empresa. Nestas circunstâncias descritas, os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são mensurados à taxa de imposto aplicável aos lucros não distribuídos.

52B. Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52A, 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 no resultado líquido 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 52A e 52B

O exemplo que se segue trata da mensuração de activos e passivos por impostos correntes e diferidos de uma empresa 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 %. À data do balanço, 31 de Dezembro de 20X1, a empresa não reconhece um passivo relativo aos dividendos propostos ou declarados após a data do balanço Em consequência, não são reconhecidos quaisquer dividendos no ano de 20X1. O rendimento tributável de 20X1 é de 100 000. A diferença temporária tributável do ano de 20X1 é de 40 000.

A empresa reconhece um passivo por impostos correntes e um gasto por imposto de rendimento corrente de 50 000. Não é reconhecido qualquer activo quanto à quantia potencialmente recuperável em consequência de dividendos futuros. A empresa 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 empresa 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 empresa reconhece dividendos de 10 000 provenientes de lucros operacionais como um passivo.

Em 15 de Março de 20X2, a empresa 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

▼B

seriam comparáveis entre empresas. 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 de Empregados).

56. **A quantia escriturada de um activo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma empresa 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 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 implementam este princípio.

Demonstração dos Resultados

58. **Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido 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, directamente no capital próprio (ver parágrafos 61 a 65); ou**

(b) **uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição (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 na demonstração dos resultados. 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, Activos Intangíveis, e estejam sendo amortizados na demonstração dos resultados, 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 na demonstração dos resultados, excepto até ao ponto que ele se relacione com itens previamente debitadas ou creditadas ao capital próprio (ver parágrafo 63).

Itens Creditados ou Debitados directamente ao Capital Próprio

61. **O imposto corrente ou imposto diferido deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com itens que sejam creditados ou debitados, no mesmo ou num diferente período, directamente ao capital próprio.**

▼B

62. As Normas Internacionais de Contabilidade exigem ou permitem que certos itens sejam creditadas ou debitadas directamente ao capital próprio. São exemplos de tais itens:

(a) uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do activo fixo tangível (ver a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis);

(b) um ajustamento ao saldo de abertura de resultados retidos resultantes quer de uma alteração na política contabilística que seja aplicada retrospectivamente quer da correcção de um erro fundamental (ver a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas);

(c) diferenças de câmbio provenientes da transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira (ver a IAS 21, Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio); e

(d) 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 creditados ou debitados ao capital próprio. Isto pode ser o caso, por exemplo, quando:

(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) com um item que esteja previamente debitada ou creditada ao capital próprio; ou

(c) uma empresa determine que um activo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido por inteiro, e o activo por impostos diferidos se relacione (no todo ou em parte) com um item que tenha sido anteriormente debitado ou creditado ao capital próprio.

Em tais casos, o imposto corrente e diferido relacionado com itens que sejam creditadosou debitados ao capital próprio é baseado numa imputação pro rata razoável do imposto corrente e diferido da entidade na jurisdição fiscal respeitante, ou outro método que atinja uma imputação mais apropriada nas circunstâncias.

64. A IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, não especifica se uma empresa 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 empresa 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.

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 de quer a revalorização do activo quer do ajustamento da base tributável são creditados ou debitados ao capital próprio 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 tributável são reconhecidos na demonstração dos resultados.

65A. Quando uma empresa 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 próprio como parte dos dividendos.

Impostos Diferidos Provenientes de uma Concentração de Actividades Empresariais

66. Como foi explicado nos parágrafos 19 e 26 (c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição. De acordo com a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, uma empresa reconhece quaisquer activos por impostos diferidosresultantes (até ao ponto que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos como activos e

▼B

passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o goodwill ou goodwill negativo. Contudo, de acordo com os parágrafos 15 (a) e 24 (a), uma empresa não reconhece passivos por impostos diferidos provenientes do próprio goodwill (se a amortização do goodwill não for dedutível para finalidades fiscais) e activos por impostos diferidos provenientes de goodwill negativo não tributável que seja tratado como rendimento diferido.

67. Como resultado de uma concentração de actividades empresariais, um adquirente pode considerar provável que recuperará o seu próprio activo por impostos diferidos que não foi reconhecido anteriormente à combinação empresarial. Por exemplo, o adquirente pode utilizar o benefício das suas perdas fiscais não usadas contra o futuro lucro tributável da adquirida. Em tais casos, o adquirente reconhece um activo por impostos diferidos e toma isto em conta na determinação dogoodwill ou goodwill negativo proveniente da aquisição.

68. Quando um adquirente não reconheça um activo por impostos diferidos da adquirida como um activo identificável à data da concentração de actividades empresariais e que o activo por impostos diferidos seja subsequentemente reconhecido nas demonstrações financeiras consolidada do adquirente, o rendimento tributável diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados. Além disso o adquirente:

(a) ajusta a quantiabruta escriturada do goodwill e a respectiva amortização acumulada para as quantias que teriam sido registadas se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável à data da concentração de actividades empresariais; e

(b) reconhece a redução na quantia líquida assentada do goodwill como um gasto.

Contudo, o adquirente não reconhece goodwill negativo, nem aumenta a quantia escriturada do goodwill negativo.

Exemplo

Uma empresa adquiriu uma subsidiária que tinha diferenças temporárias dedutíveis de 300. A taxa do imposto no momento da aquisição era de 30 %. O activo por impostos diferidos de 90 resultante não foi reconhecido como um activo identificável na determinação do goodwill de 500 resultante da aquisição. O goodwill é amortizado em 20 anos. 2 anos após a aquisição, a empresa avaliou que o lucro tributável futuro seria provavelmente suficiente para a empresa recuperar o benefício de todas as diferenças temporárias dedutíveis.

A empresa reconhece um activo por impostos diferidos de 90 (300 de 30 %), e, na demonstração dos resultados, rendimentos tributáveis diferidos de 90. Também reduz o custo do goodwill de 90 e a amortização acumulada de 9 (que representa dois anos de amortização). O saldo de 81 é reconhecido como um gasto na demonstração dos resultados. Consequentemente, o custo do goodwill, e a relacionada amortização acumulada, são reduzidos para as quantias (410 e 41) que teriam sido registadas se um activo por impostos diferidos de 90 tivesse sido reconhecido como um activo identificável à data da concentração de actividades empresariais.

Se a taxa do imposto tiver aumentado para 40 %, a empresa reconhece um activo por impostos diferidos de 120 (300 de 40 %) e, na demonstração dos resultados, rendimentos por impostos diferidos de 120. Se a taxa de imposto tiver diminuído para 20 %, a empresa reconhece um activo por impostos diferidos de 60 (300 de 20 %) e rendimentos por impostos diferidos de 60. Em ambos os casos, a empresa também reduz o custo do goodwill de 90 e a amortização acumulada de 9 e reconhece o saldo de 81 como um gasto na demonstração dos resultados.

APRESENTAÇÃO

Activos por Impostos e Passivos por Impostos

69. **Os activos por impostos e passivos por impostos devem ser apresentados separadamente de outros activos e passivos no balanço. Os activos e os passivos por impostos diferidos devem ser distinguidos de activos e passivos por impostos correntes.**

70. **Quando uma empresa faça uma distinção entre activos e passivos correntes e não correntes nas suas demonstrações financeiras, ela não**

▼B

deve classificar os activos (passivos) por impostos diferidos como activos (passivos) correntes.

Compensação

71. **Uma empresa deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a empresa:**

(a) **tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas;**

(b) **pretenda quer liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar o passivo, quer simultaneamente.**

72. Se bem que os activos e passivos por impostos correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente eles são compensados no balanço e sujeitos a critérios semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação. Uma empresa terá normalmente um direito legalmente executável 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 empresa faça ou receba um único pagamento líquido.

73. Em demonstrações financeiras consolidadas, um activo por impostos correntes de uma empresa de um grupo é compensado contra um passivo por impostos correntes de uma outra empresa de um grupo se, e somente se, a dita empresa tiver um direito legalmente executável de fazer ou receber tal pagamento líquido ou recuperar o activo e liquidar o passivo simultaneamente.

74. **Uma empresa deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:**

(a) **a empresa tiver um direito legalmente executável 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.**

75. Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da tempestividade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que uma empresa 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 empresa tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

76. Em circunstâncias raras, uma empresa pode ter um direito legalmente executável de compensar, e uma intenção de liquidar pelo líquido, 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 Impostos

Gasto (Rendimento) de Imposto Relacionado com Resultados de Actividades Ordinárias

77. **O gasto (rendimento) de impostos relacionado com o resultado de actividades ordinárias deve ser apresentado na face da demonstração dos resultados.**

▼B

Diferenças de Câmbio em Passivos ou Activos por Impostos Estrangeiros Diferidos

78. A IAS 21, Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio, exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especificam onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração dos resultados. Concordantemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, 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 impostos devem ser divulgados separadamente.**

80. Os componentes de gasto (rendimento) de impostos podem incluir:

(a) gasto (rendimento) por impostos correntes;

(b) quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;

(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 por impostos 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 por impostos 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 de gasto (rendimento) de impostos relacionado com as alterações nas políticas contabilísticas e erros fundamentais que sejam incluídos na determinação de resultados líquidos do período de acordo com o tratamento alternativo permitido na IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

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 ao capital próprio;**

(b) **gasto (rendimento) por impostos relacionado com itens extraordinárias reconhecidos durante o período;**

(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 gasto (rendimento) de impostos e o produto de lucro contabilístico multiplicado pela (s) taxa(s) de imposto aplicável(eis) divulgando também a base pela qual a taxa(s) de imposto 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 por impostos não usados relativamente aos quais nenhum activo por impostos diferidos seja reconhecido no balanço;**

▼B

(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);**

(g) **com respeito a cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos por impostos não usados:**

(i) **a quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado;**

(ii) **a quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço;**

(h) **com respeito a operações descontinuadas, o gasto de impostos relacionado com:**

(i) **o ganho ou perda da descontinuação; e**

(ii) **o resultado das actividades ordinárias da operação descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado; e**

(i) **a quantia consequente do imposto de rendimento dos dividendos da empresa que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras.**

82. **Uma empresa 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 seja dependente de lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

(b) a empresa tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com que se relaciona o activo por impostos diferidos.

82A. **Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52 A, uma empresa deve divulgar a natureza das potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Além disso, a empresa 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. Uma empresa divulga a natureza e quantia de cada item extraordinário quer na face da demonstração dos resultados ou nas notas às demonstrações financeiras. Quando esta divulgação seja feita nas notas às demonstrações financeiras, a quantia total de todas os itens extraordinários é divulgada na face da demonstração dos resultados, líquida dos gastos (rendimentos) por impostos agregados relacionados. Se bem que os utentes das demonstrações financeiras possam achar que a divulgação do gasto (rendimento) de impostos relacionados com cada item extraordinário seja útil, é algumas vezes difícil imputar gastos (rendimentos) de impostos entre tais itens. Nestas circunstâncias o gasto (rendimento) de impostos relacionados com itens extraordinários podem ser divulgados agregadamente.

84. As divulgações exigidas pelo parágrafo 81 (c) faz com que os utentes das demonstrações financeiras compreendam se o relacionamento entre os gasto (rendimento) de impostos e o lucro contabilístico é não 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 empresa 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 empresa 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).

▼B

Porém, para uma empresa 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.

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 empresa divulgue a quantia agregada das subjacentes diferenças temporárias mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as empresas são encorajadas a divulgar as quantias não reconhecidas de passivos por impostos diferidos porque os utentes das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.

87A. O parágrafo 82A exige que uma empresa divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Uma empresa 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.

87B. 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 empresa 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 empresa divulga também que existem potenciais consequências do imposto sobre o rendimento não praticamente determináveis. Nas demonstrações financeiras individuais da empresa mãe, se existirem, a divulgação das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento relaciona-se com os resultados retidos da empresa mãe.

87C. A uma empresa que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 82A 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, considera isto ao determinar a informação a ser divulgada de acordo com o parágrafo 82A. Por exemplo, pode ser exigido a uma empresa 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 81 alínea f). 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.

88. Uma empresa 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 a partir, 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 após a data do balanço, uma empresa divulgará quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a IAS 10, Acontecimentos Após e Data do Balanço).

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 85

Em 19X2, uma empresa 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 finalidades de impostos.

▼B

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 são dedutíveis para fins fiscais	60	30
Efeito de taxas de impostos mais baixas no país B	(50)	(150)
Gasto de impostos	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 empresa que relata e a taxa doméstica em outras jurisdições não surge como um item separado na reconciliação. Uma empresa 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 81 (d).

Lucro contabilístico	2 500	3 000
Imposto às taxas domésticas aplicáveis a lucros no país em causa	750	750
Efeito fiscal de gastos que não sejam dedutíveis para fins fiscais	60	30
Gasto de impostos	760	780

DATA DE EFICÁCIA

89. **Esta Norma Internacional de Contabilidade 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 empresa aplicar esta Norma às demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 1998, a empresa deve divulgar o facto de que aplicou esta Norma em lugar 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 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e a supressão dos parágrafos 3 e 50 tornam-se operacionais para as demonstrações financeiras** [1] **que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma empresa deve divulgar este facto.**

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 14

(REVISTA EM 1997)

Relato por Segmentos

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 14, Relato de Informação Financeira por Segmentos, que foi aprovada pelo Conselho numa versão reformatada em 1994. A Norma revista entrou em vigor relativamente às demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1998.

Os parágrafos 116 e 117 da IAS 36, Imparidade de Activos, estabelecem determinados requisitos de divulgação para relatar perdas por imparidade por segmento.

[1] O parágrafo 91 refere-se a «demonstrações financeiras anuais» em linha com a linguagem mais explicita para a redacção de data de eficácia adoptada em 1998. O parágrafo 89 refere-se a «demonstrações financeiras».

▼B

INTRODUÇÃO

Esta Norma («IAS 14 (revista)») substitui a IAS 14, Relato de Informação Financeira por Segmentos («a IAS 14 original»). A IAS 14 (revista) é eficaz para os períodos contabilísticos que comecem em, ou após 1 de Julho de 1998. As principais alterações da IAS 14 original são as que se seguem:

1. A IAS 14 original aplicava-se a empresas cujos títulos fossem publicamente negociados e a outras entidades economicamente significativas. A IAS 14 (revista) aplica-se a empresas cujos títulos de capital próprio ou de dívida sejam publicamente negociados, incluindo empresas em processo de emissão de títulos de capital próprio ou de dívida num mercado público de títulos, mas não a outras entidades economicamente significativas.

2. A IAS 14 original exigia que a informação fosse relatada por segmentos sectoriais e por segmentos geográficos. Só proporcionava orientação geral para a identificação de segmentos sectoriais e de segmentos geográficos. Sugeria que agrupamentos organizacionais internos podem proporcionar uma base para determinar segmentos relatáveis, ouo relato por segmentos pode exigir reclassificação de dados. A IAS 14 (revista) exige que seja relatada informação relativa a segmentos de negócio e geográficos. Proporciona orientação mais pormenorizada do que a IAS 14 original para identificar segmentos de negócio e segmentos geográficos. Exige que uma empresa se debruce sobre a sua estrutura organizacional interna e sobre o seu sistema de relato interno com a finalidade de identificar esses segmentos. Se os segmentos internos não forem baseados em grupos de produtos e serviços relacionados nem na geografia, a IAS 14 (revista) exige que uma empresa deve debruçar-se sobre o próximo nível mais baixo de segmentação interna para identificar os seus segmentos relatáveis.

3. A IAS 14 original exigia que a mesma quantidade de informação fosse relatada quer para segmentos sectoriais quer para geográficos. A IAS 14 (revista) dispõe que uma base de segmentação é principal eque a outra é secundária, com consideravelmente menos informação a ser exigida para divulgação dos segmentos secundários.

4. A IAS 14 original era omissa sobre se a informação por segmentos precisava ou não de ser preparada usando as mesmas políticas contabilísticas adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas ou individuais de uma empresa. A IAS 14 (revista) exige que sejam seguidas as mesmas políticas contabilísticas.

5. A IAS 14 original tinha permitido diferenças na definição de resultados do segmento entre empresas. A IAS 14 (revista) proporciona orientação mais pormenorizada do que a original IAS 14 quanto a itens específicos de rédito e de gasto que devam ser incluídos ou excluídos do rédito de segmento ou do gasto de segmento. Concordantemente, a IAS 14 (revista) proporciona uma medida normalizada de resultados do segmento, mas somente até ao ponto em que os itens de réditos e de gastos operacionais possam ser directamente atribuídos ou razoavelmente imputados aos segmentos.

6. A IAS 14 (revista) exige «simetria» na inclusão de itens nos resultados de segmento e nos activos de segmento. Se, por exemplo, os resultados de segmento reflectirem gastos de depreciação, o activo depreciável deve ser incluído nos activos de segmento. A IAS 14 original era omissa sobre este assunto.

7. A IAS 14 original era omissa sobre se os segmentos considerados como demasiado pequenos para relato separado podiam ou não ser combinados com outros segmentos ou excluídos de todos os segmentos relatáveis. A IAS 14 (revista) dispõe que os pequenos segmentos relatados internamente, aos quais não se exige que relatem separadamente, possam ser controlados um com os outros se partilharem um número substancial dos factores que definam um segmento de negócios ou um segmento geográfico ou possam ser combinados com um segmento significativo similar relativamente ao qual seja relatada informação internamente se certas condições forem satisfeitas.

8. A IAS 14 original era omissa sobre se os segmentos geográficos deviam ou não ser baseados sobre onde os activos da empresa estão localizados (a origem das suas vendas) ou sobre onde estão localizados os clientes (o destino das suas vendas). A IAS 14 (revista) exige que, qualquer que seja a base dos segmentos geográficos de uma empresa, vários itens de dados necessitam ser apresentados na outra base se esta for significativamente diferente.

▼B

9. A IAS 14 original exigia quatro itens principais de informação quer para segmentos industriais quer para segmentos geográficos:

(a) vendas ou outros réditos operacionais, distinguindo entre rédito derivado de clientes fora da empresa e rédito derivado de outros segmentos;

(b) resultado do segmento;

(c) activos do segmento utilizados; e

(d) a base de apreçamento intersegmentos.

Para base principal de relato por segmentos de uma empresa (segmentos de negócio ou segmentos geográficos) a IAS 14 (revista) exige aqueles mesmos quatro itens de informação, mais:

(a) passivos do segmento;

(b) custo dos activos fixos tangíveis e dos activos intangíveis adquiridos durante o período;

(c) gasto de depreciações e de amortizações;

(d) gastos não caixa que não sejam depreciação e amortização; e

(e) a parte da empresa no resultado líquido de uma associada, empreendimento conjunto ou outro investimento contabilizado pelo método da equivalência patrimonial, somente se substancialmente todas as operações da associada estiverem no âmbito daquele segmento, e a quantia do investimento relacionado.

Para base secundária de relato de segmentos de uma empresa, a IAS 14 (revista) deixa cair a exigência da IAS 14 original quanto a resultado de segmento e substitui-a pelo custo dos activos fixos tangíveis e intangíveis adquiridos durante o período.

10. A IAS 14 original era omissa sobre se a informação por segmentos de períodos anteriores apresentada para fim comparativos devia ser reexpressa relativamente a uma alteração material nas políticas contabilísticas do segmento. A IAS 14 (revista) exige a reexpressão a menos que seja impraticável fazê-lo.

11. A IAS 14 (revista) exige que se o rédito total de clientes externos de todos os segmentos relatáveis combinados for inferior a 75 por cento do rédito da empresa, então os segmentos relatáveis devem ser identificados até ser atingido o nível de 75 por cento.

12. A IAS 14 original permitia um método diferente de apreçamento de transferências intersegmentos para ser usado em dados de segmentos do que era realmente usado para apreçar transferências. A IAS 14 (revista) exige que as transferências intersegmentos sejam mensuradas na base que a empresa realmente usou para apreçar as transferências.

13. A IAS 14 (revista) exige divulgação de réditos de qualquer segmento não considerado relatável por tal segmento gerar uma maioria dos seus réditos das vendas a outros segmentos se os réditos das vendas desse segmento a clientes externos for 10 por cento ou mais do rédito total da empresa. A IAS 14 original não tinha exigência comparável.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-7
Definições	8-25
Definições em Outras Normas Internacionais de Contabilidade	8
Definições de Segmento de Negócio e de Segmento Geográfico	9-15
Definições de Rédito, Gasto, Resultado, Activos e Passivos de Segmento	16-25
Identificação de Segmentos Relatáveis	26-43
Formatos de Relato por Segmentos Principais e Secundários	26-30
Segmentos de Negócio e Geográficos	31-33
Segmentos Relatáveis	34-43

▼B

Políticas Contabilísticas de Segmento	44-48
Divulgação	49-83
Formato de Relato Principal	50-67
Informação de Segmentos Secundários	68-72
Divulgações Ilustrativas de Segmentos	73
Outros Assuntos de Divulgação	74-83
Data de Eficácia	84

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de estabelecer princípios para relatar informação financeira por segmentos — informação acerca dos diferentes tipos de produtos e serviços que uma empresa produz e das diferentes áreas em que ela opera — para ajudar os utentes de demonstrações financeiras a:

(a) compreender melhor o desempenho passado da empresa;

(b) avaliar melhor os riscos e retornos da empresa; e

(c) fazer juízosde valor mais informados acerca da empresa como um todo.

Muitas empresas fornecem grupos de produtos e serviços ou operam em áreas geográficas que estão sujeitas a taxas de lucratividade, oportunidades de crescimento, perspectivas futuras e riscos diferenciados. A informação acerca de tipos de produtos e serviçosdiferentes de uma empresa e das suas operações em áreas geográficasdiferentes — muitas vezes denominadas informação por segmentos — é relevante para avaliar os riscos e retornos de uma empresa diversificada ou multinacional mas pode não ser determinável a partir dos dados agregados. Por isso, a informação por segmentos é de forma geral vista como necessária para satisfazer as necessidades de utentes de demonstrações financeiras.

ÂMBITO

1. **Esta Norma deve ser aplicada a conjuntos completos de demonstrações financeiras publicadas que se conformem com as Normas Internacionais de Contabilidade.**

2. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de fluxos de caixa, uma demonstração de alterações no capital próprio e notas, como disposto na IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras.

3. **Esta Norma deve ser aplicada por empresas cujos títulos de capital próprio ou de dívida sejamnegociados publicamente e por empresas que estejam no processo de emissão de títulos de capital próprio ou de dívida em mercados públicos de títulos.**

4. Se uma empresa cujos títulos não são publicamente negociados preparar demonstrações financeiras que se conformem com Normas Internacionais de Contabilidade, essa empresa é encorajada voluntariamente a divulgar informação financeira por segmentos.

5. **Se uma empresa cujos títulos não são publicamente negociados escolher divulgar informação por segmentos voluntariamente em demonstrações financeiras que cumpram as Normas Contabilísticas Internacionais, essa empresa deve cumprir inteiramente os requisitos desta Norma.**

6. **Se um único relatório financeiro contiver quer as demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa cujos títulos sejam publicamente negociados quer as demonstrações financeiras individuais da empresa mãe oude uma ou mais subsidiárias, a informação por segmentossomente necessita ser apresentada na base das demonstrações financeiras consolidadas. Se uma subsidiária for ela própria uma empresa cujos títulos sejam publicamente negociados, ela apresentará informação por segmentos no seu próprio relatório financeiro individual.**

▼B

7. **Semelhantemente, se um único relatório financeiro contiver tanto demonstrações financeiras de uma empresa cujos títulos sejam publicamente negociados como demonstrações financeiras individuais de uma associada ou empreendimento conjuntocontabilizadopelo método da equivalência patrimonial em que a empresa tenha um interesse financeiro, a informação por segmentos somente necessita de ser apresentada na base das demonstrações financeiras da empresa. Se a associadaou o empreendimento conjunto contabilizado pelo método da equivalência patrimonial for ele próprio uma empresa cujos títulos sejam publicamente negociados, ela apresentará informação por segmentos no seu próprio relatório financeiro individual.**

DEFINIÇÕES

Definições em Outras Normas Internacionais de Contabilidade

8. **Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados especificados na IAS 7, Demonstrações de Fluxos de Caixa; IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas; e na IAS 18, Rédito:**

Actividades operacionais são as actividades principais geradoras de rédito de uma empresa bem como outras actividades que não sejam actividades de investimento ou de financiamento.

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

Rédito é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período que ocorra no decurso das actividades ordinárias de uma empresa quando esses influxos resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam aumentos relativos a contribuições de participantes no capital próprio.

Definições de Segmento de Negócio e de Segmento Geográfico

9. **São usados nesta Norma os termos segmento de negócio e segmento geográfico com os significados seguintes:**

Um segmento de negócio é um componente distinguível de uma empresa que esteja comprometido em fornecer um produto ou serviço individual ou um grupo de produtos ou serviços relacionados e que esteja sujeito a riscos e retornos que sejam diferentes dos de outros segmentos de negócio. Os factores que devem ser considerados ao determinar se os produtos e serviços estão relacionados incluem:

(a) **a natureza dos produtos ou serviços;**

(b) **a natureza dos processos de produção;**

(c) **o tipo ou classe de cliente dos produtos ou serviços;**

(d) **os métodos usados para distribuir os produtos ou proporcionar os serviços; e**

(e) **se aplicável, a natureza de ambiente regulador, como por exemplo, a banca, os seguros ou os serviços públicos.**

Um segmento geográfico é um componente distinguível de uma empresa que esteja comprometido em fornecer produtos ou serviços adentro de um ambiente económico particular e que esteja sujeito a riscos e retornos que sejam diferentes dos componentes que operam em outros ambientes económicos. Os factores que devem ser considerados na identificação de segmentos geográficos incluem:

(a) **similitude de condições económicas e políticas;**

(b) **relacionamentos entre unidades operacionais em áreas geográficas diferentes;**

(c) **proximidade das unidades operacionais;**

(d) **riscos especiais associados a unidades operacionais numa área particular;**

(e) **regulamentos de controlo cambial; e**

(f) **os riscos de moeda subjacentes.**

Um segmento relatável é um segmento de negócio ou um segmento geográfico identificado baseado nas definições anteriores para o qual se exige que seja divulgada a informação por segmentos nesta Norma.

▼B

10. Os factores do parágrafo 9 para identificar segmentos de negócio e segmentos geográficos não são listados em qualquer ordenação particular.

11. Um segmento de negócio individual não inclui produtos e serviços com riscos e retornos significativamente diferenciados. Embora possa haver dissemelhanças com respeito a um ou a vários dos factores na definição de um segmento de negócio, espera-se que os produtos e serviços incluídos num segmento individual de negócio sejam semelhantes com respeito a uma maioria dos factores.

12. Semelhantemente, um segmento geográfico não inclui unidades operacionais em ambientes económicos com riscos e retornos significativamente diferenciados. Um segmento geográfico pode ser um único país, um grupo de dois ou mais países ou uma região adentro de um país.

13. As origens predominantes de riscos afectam a forma como a maior parte das empresas são organizadas e geridas. Por isso, o parágrafo 27 desta Norma dispõe que a estrutura organizacional de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro interno sejam a base para a identificação de segmentos. Os riscos e retornos de uma empresa são influenciados tanto pela localização geográfica das suas unidades operacionais (onde os seus produtos sejam produzidos ou onde as suas actividades de entrega de serviços estejam baseadas) e também pela localização dos seus mercados (onde os seus produtos sejam vendidos ou os serviços sejam prestados). A definição permite que os segmentos geográficos sejam baseados quer:

    (a) na localização das instalações e outros activos de produção ou de serviços de uma empresa; quer

    (b) na localização dos seus mercados e clientes.

14. A estrutura organizacional e de relato interno de uma empresa fornecem provas quanto a se a sua origem dominante de riscos geográficos é consequência da localização dos seus activos (a origem das suas vendas) ou da localização dos seus clientes (o destino das suas vendas). Consequentemente, uma empresa olha para esta estrutura para determinar se os seus segmentos geográficos devem ser baseados na localização dos seus activos ou na localização dos seus clientes.

15. A determinação da composição de um segmento de negócios ou geográfico envolve uma certa quantidade de juízo de valor. Ao fazer esse juízo, a gerência da empresa toma em consideração o objectivo de relatar informação financeira por segmentos como estabelecido nesta Norma e as características qualitativas das demonstrações financeiras tal como identificadas na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras do IASC. Essas características qualitativas incluem a relevância, fiabilidade e comparabilidade ao longo do tempo da informação financeira que é relatada acerca dos diferentes grupos de produtos e de serviços e acerca das suas unidades operacionais em áreas geográficas particulares, e a utilidade dessa informação para avaliar os riscos e retornos da empresa como um todo.

Definições de Rédito, Gasto, Resultado, Activos e Passivos de Segmento

16. **São usados nesta Norma os termos adicionais que se seguem com os significados especificados:**

    Rédito do segmento é rédito relatado na demonstrações dos resultados da empresa que seja directamente atribuível a um segmento e a parte relevante do rédito da empresa que possa ser imputado numa base razoável a um segmento, quer de vendas a clientes externos quer de transacções com outros segmentos da mesma empresa. O rédito do segmento não inclui:

    (a) **itens extraordinários;**

    (b) **rendimento de juros ou de dividendos, incluindo juros obtidos em adiantamentos ou em empréstimos a outros segmentos, a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de uma natureza financeira; ou**

    (c) **ganhos nas vendas de investimentos ou ganhos na extinção de dívidas a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de uma natureza financeira.**

    O rédito do segmento inclui o quinhão da empresa nos lucros ou perdas de associadas, empreendimentos conjuntos ou outros investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial se esses itens forem incluídos no rédito consolidado ou total da empresa.

    O rédito do segmento inclui o quinhão do empreendedor conjunto no rédito de uma entidade conjuntamente controlada que seja contabili-

▼B

zada pela consolidação proporcional, de acordo com a IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos.

Gasto do segmento é o gasto resultante das actividades operacionais de um segmento que seja directamente atribuível ao segmento e a parte relevante de um gasto que possa ser imputado numa base razoável ao segmento, incluindo gastos relacionados com vendas a clientes externos e gastos relacionados com transacções com outros segmentos da mesma empresa. Os gastos do segmento não incluem:

(a) **itens extraordinários;**

(b) **juros, incluindo juros incorridos em adiantamentos ou empréstimos de outros segmentos, salvo se as operações do segmento forem primordialmente de uma natureza financeira;**

(c) **perdas em vendas de investimentos ou perdas na extinção de dívidas a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de uma natureza financeira;**

(d) **o quinhão de uma empresa nas perdas de associadas, empreendimentos conjuntos ou em outros investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;**

(e) **gasto do imposto sobre o rendimento; ou**

(f) **gastos gerais administrativos, gastos das sedes e outros gastos que surjam ao nível da empresa e se relacionem com esta no seu todo. Porém, são algumas vezes incorridos custos ao nível da empresa por conta de um segmento. Tais custos são gastos do segmento se se relacionarem com as actividades operacionais do segmento e possam ser directamente atribuídos ou imputados ao segmento numa base razoável.**

Os gastos do segmento incluem o quinhão dos gastos do empreendedor conjunto numa entidade conjuntamente controlada que seja contabilizada pela consolidação proporcional de acordo com a IAS 31.

Para as operações de um segmento que sejam primordialmente de uma natureza financeira, os rendimentos de juros e os gastos de juros somente podem ser relatados como uma quantia líquida única para finalidades de relato por segmentos se esses itens forem compensados nas demonstrações financeiras consolidadas ou da empresa.

Resultado do segmento é o rédito do segmento menos o gasto do segmento. O resultado do segmento é determinado antes de quaisquer ajustamentos relativos a interesses minoritários.

Activos do segmento são aqueles activos operacionais que sejam utilizados por um segmento nas suas actividades operacionais e que sejam ou directamente atribuíveis ao segmento ou possam ser imputados ao segmento numa base razoável.

Se o resultado de um segmento incluir rendimentos de juros ou de dividendos, os seus activos por segmentos incluem as dívidas a receber, os empréstimos, os investimentos ou outros activos produtores de rendimentos, que estejam relacionados.

Os activos do segmento não incluem activos de impostos sobre o rendimento.

Os activos do segmento somente incluem investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial se o lucro ou a perda de tais investimentos for incluído no rédito do segmento. Os activos do segmento incluem o quinhão dos activos operacionais de um empreendedor conjunto numa entidade conjuntamente controlada que seja contabilizada pela consolidação proporcional de acordo com a IAS 31.

Os activos do segmento são determinados após dedução de provisões relacionadas que sejam relatadas como compensações directas no balanço da empresa.

Passivos do segmento são aqueles passivos operacionais que resultem das actividades operacionais de um segmento e que sejam ou directamente atribuíveis ao segmento ou possam ser imputados ao segmento numa base razoável.

Se o resultado por segmentos de um segmento incluir gasto de juros, os seus passivos do segmento incluem os passivos relacionados que vençam juros.

▼B

Os passivos do segmento incluem uma parte dos passivos de um empreendedor conjunto de uma entidade conjuntamente controlada que seja contabilizada pela consolidação proporcional de acordo com a IAS 31.

Os passivos do segmento não incluem passivos de impostos sobre o rendimento.

As políticas contabilísticas do segmento são as políticas contabilísticas adoptadas na preparação e apresentação das demonstrações financeiras do grupo ou empresa consolidados assim como as políticas contabilísticas que se relacionem especificamente com o relato por segmentos.

17. As definições de rédito do segmento, gasto do segmento, activos do segmento e passivos do segmento incluem quantias dos itens que sejam directamente atribuíveis a um segmento e quantias dos itens que possam ser imputados a um segmento numa base razoável. Uma empresa atende ao seu sistema de relato interno como o ponto de partida para a identificação dos itens que possam ser directamente atribuídos, ou razoavelmente imputáveis, a segmentos. Isto é, há uma presunção de que quantias que tenham sido identificadas com segmentos para finalidades de relato financeiro interno são directamente atribuíveis ou razoavelmente imputáveis a segmentos para a finalidade de mensurar o rédito do segmento, o gasto do segmento, os activos do segmento e os passivosdos segmentos relatáveis.

18. Em alguns casos, porém, um rédito, um gasto, um activo ou um passivo podem ter sido imputados a segmentos para finalidades de relato financeiro interno numa base que seja compreendida pela gestão da empresa mas que se presume ser subjectiva, arbitrária, ou difícil de compreender por utentes externos de demonstrações financeiras. Tal imputação não constitui uma base razoável segundo as definições nesta Norma de rédito do segmento, gasto de segmento, activos do segmento e passivos do segmento. Inversamente, uma empresa pode decidir não imputar alguns itens de rédito, de gasto, de activos ou de passivos para finalidade de relato financeiro interno, mesmo que exista uma base razoável para o fazer. Tal item é imputado no seguimento das definições nesta Norma de rédito do segmento, gastos do segmento, activos do segmento e passivos do segmento.

19. Como exemplos de activos do segmento incluem-se activos correntes que sejam usados nas actividades operacionais do segmento, activos fixos tangíveis, activos que sejam sujeitos a locações financeiras (IAS 17, Locações) e activos intangíveis. Se um dado item de depreciação ou de amortização for incluído em gastos de segmento, o respectivo activo é também incluído nos activos do segmento. Os activos do segmento não incluem activos usados para finalidades da empresa em geral ou da sede. Os activos de segmento incluem activos operacionais partilhados por dois ou mais segmentos se existir uma base razoável de imputação. Os activos do segmento incluem o goodwill que seja directamente atribuível a um segmento ou que possa ser imputado a um segmento numa base razoável e o gasto de segmento inclui a respectiva amortização do *goodwill.*

20. Como exemplos de passivos do segmento incluem-se dívidas a pagar comerciais e outras, passivos acrescidos, adiantamentos de clientes, provisões para garantia de produtos e outras reivindicações relacionadas com o fornecimento de bens e serviços. Os passivos do segmento não incluem empréstimos, passivos relacionados com activos que sejam objecto de locações financeiras (IAS 17), e outros passivos que sejam incorridos mais para finalidades de financiamento do que para finalidades operacionais. Se o gasto de juros for incluído no resultado do segmento, o respectivo passivo que vença juros é incluído nos passivos do segmento. Os passivos dos segmentos cujas operações não sejam primordialmente de uma natureza financeira não incluem empréstimos e passivos semelhantes porque o resultado do segmento representa um lucro ou perda operacional e não um lucro ou perda de financiamento líquido. Além disso, porque a dívida é muitas vezes emitida a nível da sede ou numa base empresarial mais vasta, não é muitas vezes possível atribuir directamente, ou imputar razoavelmente ao segmento o passivo que vence juros.

21. As mensurações de activos e de passivos de segmento incluem ajustamentos às quantias escrituradas anteriores dos activos do segmento e dos passivos do segmento identificáveis de uma empresa adquirida numa concentração de actividades empresariais contabilizada como uma aquisição, mesmo que esses ajustamentos sejam feitos apenas com a finalidade de preparar demonstrações financeiras consolidadas, não sendo registados em qualquer das demonstrações financeiras individuais da empresa mãe ou da subsidiária. Da mesma forma, se os activos fixos

▼B

tangíveis tiverem sido revalorizados subsequentemente à aquisição de acordo com o tratamento contabilístico alternativo permitido pela IAS 16, então a mensuração dos activos do segmento reflecte essas revalorizações.

22. Pode ser encontrada alguma orientação de imputação de custosem outras Normas Internacionais de Contabilidade. Por exemplo, os parágrafos 8-16 da IAS 2, Inventários, proporcionam orientação para atribuir e imputar custos a inventários, e os parágrafos 16-21 da IAS 11, Contratos de Construção, proporcionam orientação para atribuir e imputar custos a contratos. Essa orientação pode ser útil na atribuição ou imputação de custos a segmentos.

23. A IAS 7, Demonstrações de Fluxos de Caixa, proporciona orientação quanto a se os descobertos bancários devem ser incluídos como um componente de caixa ou devem ser relatados como empréstimos.

24. O rédito do segmento, os gastos do segmento, os activos de segmento e os passivos de segmento são determinados antes de saldos intragrupos e de transacções intragrupos serem eliminados como parte do processo de consolidação, excepto até ao ponto em que tais saldos e transacções intragrupo sejam entre empresas do grupo no âmbito de um único segmento.

25. Embora as políticas contabilísticas usadas na preparação e apresentação de demonstrações financeiras da empresa como um todo sejam também as políticas contabilísticas de segmento fundamentais, as políticas contabilísticas de segmento incluem, adicionalmente, políticas que se relacionam especificamente com o relato de segmentos, tal como identificação de segmentos, método de apreçamento de transferências inter-segmentos e bases para imputação de réditos e de gastos aos segmentos.

IDENTIFICAÇÃO DE SEGMENTOS RELATÁVEIS

Formatos de Relato por Segmentos Principais e Secundários

26. **A origem e a natureza dominantes dos riscos e retornos de uma empresa devem reger se o formato de relato de segmento principal será por segmentos de negócio ou por segmentos geográficos. Se os riscos e taxas de retorno da empresa são predominantemente afectados por diferenças nos produtos e serviços que ela produz por, o seu formato principal para relatar informação por segmentos deve ser segmentos de negócio, com informação secundária relatada geograficamente. Do mesmo modo, se os riscos e taxas de retorno forem predominantemente afectados pelo facto de que ela opera em países diferentes ou noutras áreas geográficas, o seu formato principal para relatar informação por segmento deve ser por segmentos geográficos com informação secundária relatada por grupos de produtos e serviços relacionados.**

27. **A organização interna e a estrutura de gestão de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro interno para o conselho de direcção e para o director executivo principal devem ser normalmente a base de identificação da fonte e natureza predominantes de riscos e as taxas de retorno diferenciadas que a empresa defronta e, por isso, para a determinação de formato do qual o relato é principal e do que é secundário, excepto no que se dispõe nos subparágrafos a) e b) abaixo:**

(a) **se os riscos e taxas de retorno de uma empresa forem fortemente afectados quer por diferenças nos produtos e serviços que produz e presta quer por diferenças nas áreas geográficas em que opera, como evidenciado por uma «abordagem matricial» à gestão da empresa e ao relato interno para o conselho de direcção e para o director executivo principal, então a empresa deve usar os segmentos de negócio como o seu formato principal de relato de segmento e os segmentos geográficos como o seu formato secundário de relato; e**

(b) **se a organização interna e a estrutura de gestão de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro interno para o conselho de direcção e para o director executivo principal não forem baseados nem em produtos individuais ou serviços ou grupos de produtos/serviços relacionados nem na geografia, os directores e a gerência da empresa devem determinar se os riscos e retornos da empresa estão mais relacionados com produtos e serviços que ela produz ou mais com as áreas geográficas em que opera e, como consequência, deve escolher ou segmentos de negócio ou segmentos geográficos como o formato principal de relato de**

▼B

segmento da empresa, e o outro como o seu formato secundário de relato.

28. Para a maior parte das empresas, a fonte predominante de riscos e retornos determina como a empresa está organizada e gerida. Aestrutura organizacional de gestão de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro internoproporcionam normalmente a melhor prova da fonte predominante de riscos e retornos para a finalidade do seu relato por segmentos. Por isso, excepto em raras circunstâncias, uma empresa relatará informação por segmentos nas suas demonstrações financeiras na mesma base querelata internamente para a gestão de topo. A sua fonte predominante de riscos e retornos torna-se o seu formato principal de relato por segmentos. A sua fonte secundária de riscos e retornos torna-se o seu formato secundário de relato por segmentos.

29. A «apresentação matricial» — quer por segmentos de negócio quer por segmentos geográficos como formatos principais de relato por segmentos com divulgações completas em cada base — proporcionará muitas vezes informação útil se os riscos e taxas de retorno de uma empresa forem fortemente afectados quer por diferenças nos produtos e serviços que ela produzquer por diferenças nas áreas geográficas em que opera. Esta Norma não exige, mas não proíbe, uma «apresentação matricial».

30. Em alguns casos, a organização e o relato interno de uma empresa podem ter-se desenvolvido ao longo de linhas não relacionadas seja por diferenças nos tipos de produtos e serviços que produzem seja por áreas geográficas em que operam. Por exemplo, o relato interno pode estar organizado unicamente por entidade jurídica resultando em segmentos internos compostos de grupos de produtos e serviços não relacionados. Nesses casos pouco usuais, os dados por segmento relatados internamente não satisfarão o objectivo desta Norma. Desta forma, o parágrafo 27 b) exige que os directores e a gerência da empresa determinem se os riscos e retornos da empresa estão mais orientados por produtos/serviços ou mais orientados geograficamente e assim escolher ou segmentos geográficos ou segmentos de negócios como a base principal de relato por segmento da empresa. O objectivo é conseguir um grau razoável de comparabilidade com outras empresas, aumentar a compreensibilidade da informação resultante e satisfazer as necessidades expressas de investidores, de credores, e de outros para informação acerca de riscos e retornos relacionados de produtos/serviços e relacionados geograficamente.

Segmentos com Negócio e Geográficos

31. **Os segmentos de negócio e geográficos de uma empresa para finalidades de relato externo devem ser as unidades organizacionais pelas quais a informação seja relatada ao conselho de direcção e ao director executivo superior para a finalidade de avaliar o desempenho passado da unidade e para tomar decisões acerca de futuras imputações de recursos, excepto como disposto no parágrafo 32.**

32. **Se a estrutura organizacional interna de gestão de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro interno para o conselho de direcção e director executivo superior não forem baseados em produtos ou serviços individuais nem em grupos de produtos/serviços relacionados nem na geografia, o parágrafo 27 b) exige que os directores e a gestão da empresa devem escolher ou segmentos de negócio ou segmentos geográficos como o formato de relato por segmento principal com base na sua avaliação de qual deles reflecte a fonte principal dos riscos e retornos da empresa, e sendo o outro o formato secundário de relato. Nesse caso, os directores e a gestão da empresa devem determinar os seus segmentos de negócio e segmentos geográficos para finalidades de relato externo com base nos factores constantes das definições do parágrafo 9 desta Norma, e não na base do seu sistema de relato financeiro interno para o conselho de direcção e director executivo superior, em consistência com o que se segue:**

    (a) **se um ou mais dos segmentos relatados internamente aos directores e à gerência for um segmento de negócio ou um segmento geográfico baseado nos factores constantes das definições do parágrafo 9 mas outros não o forem, o subparágrafo b) abaixo somente deve ser aplicado àqueles segmentos internos que não satisfaçam as definições do parágrafo 9 (isto é, um segmento internamente relatado que satisfaça a definição não deve ser mais segmentado);**

    (b) **para aqueles segmentos internamente relatados aos directores e à gerência que não satisfaçam as definições do parágrafo 9, a gerência da empresa deve atender ao próximo nível mais baixo**

▼B

de segmentação interna que relata informação segundo linhas de serviço ou linhas geográficas, como apropriado segundo as definições do parágrafo 9; e

(c) **se um tal segmento de nível inferior internamente relatado satisfizer a definição de segmento de negócio ou de segmento geográfico com base nos factores do parágrafo 9, devem ser aplicados a esse segmento os critérios dos parágrafos 34 e 35 para a identificação de segmentos relatáveis.**

33. Segundo esta Norma, a maioria das empresas identificará os seus segmentos de negócio e geográficos como as unidades organizacionais pelas quais é relatada a informação ao conselho de direcção (particularmente aos directores supervisores não gerentes, se houver) e ao executivo superior (o sénior tomador de decisões operacionais, que em alguns casos pode ser um grupo de várias pessoas) com a finalidade de avaliar o desempenho passado de cada unidade e de tomar decisões acerca de futuras imputações de recursos. E mesmo se uma empresa tiver de aplicar o parágrafo 32 porque os seus segmentos internos não seguem linhas de produto/serviço ou geográficos, ela atenderá ao próximo nível inferior de segmentação interna que relate informação segundo linhas de produto e serviços ou linhas geográficas e não segundo segmentos construídos unicamente para finalidades de relato externo. Esta maneira de atender à estrutura organizacional de gestão de uma empresa e ao seu sistema de relato financeiro interno para identificar os segmentos de negócio e geográficos da empresa para finalidades de relato externo é algumas vezes denominada a «abordagem de gestão» e os componentes organizacionais pelos quais a informação é relatada internamente são algumas vezes chamados «segmentos operacionais».

Segmentos Relatáveis

34. **Dois ou mais segmentos de negócio ou geográficos relatados internamenteque sejam substancialmente semelhantes podem ser combinados como um único segmento de negócio ou segmento geográfico. Dois ou mais segmentos de negócio ou segmentos geográficos somente são substancialmente semelhantes se:**

(a) **mostrarem desempenho financeiro semelhante a longo prazo; e**

(b) **forem semelhantes em todos os factores constantes da definição apropriada do parágrafo 9.**

35. **Um segmento de negócio ou um segmento geográfico deve ser identificado como um segmento relatável se a maior parte do seu rédito for obtido a partir de vendas a clientes externos e:**

(a) **o seu rédito proveniente de vendas a clientes externos e de transacções com outros segmentos for 10 por cento ou mais do rédito total, externo e interno, de todos os segmentos; ou**

(b) **o seu resultado do segmento, quer lucro ou perda, for 10 por cento ou mais do resultado combinado de todos os segmentos com lucro ou o resultado combinado de todos os segmentos com perda, conforme o que seja o maior em quantia absoluta; ou**

(c) **os seus activos forem 10 por cento ou mais dos activos totais de todos os segmentos.**

36. **Se um segmento relatado internamente estiver abaixo de todos os limites de importância do parágrafo 35:**

(a) **esse segmento pode ser designado como um segmento relatável a despeito da sua dimensão;**

(b) **se não for designado como um segmento relatável a despeito da sua dimensão, esse segmento pode ser combinado num segmento separadamente relatável com um ou mais outros segmentos relatados internamenteque estejam abaixo de todos os limites de importância do parágrafo 35 (dois ou mais segmentos de negócio ou segmentos geográficos são semelhantes se eles partilharem a maior parte dos factores constantes da definição apropriada constantes do parágrafo 9); e**

(c) **se esse segmento não estiver separadamente relatado ou combinado, deve ser incluído como um item de reconciliação não imputado.**

37. **Se o rédito externo total atribuível a segmentos relatáveis constituir menos do que 75 por cento do réditototal consolidado ou da empresa, devem ser identificados segmentos adicionais como segmentos relatáveis, mesmo se eles não satisfizerem os limites de 10 por cento**

▼B

do parágrafo 35, é incluído até pelo menos 75 por cento do réditototal consolidado ou da empresa nos segmentos relatáveis.

38. Não se pretende que os limites de 10 por cento nesta Norma sejam uma orientação para determinar a materialidade de qualquer aspecto de relato financeiro que não seja a identificação de segmentos de negócio e geográficos relatáveis.

39. Ao limitar segmentos relatáveis àqueles que obtenham a maior parte do seu rédito de vendas a clientes externos, esta Norma não exige que as diferentes fases de operações verticalmente integradas sejam identificadas como segmentos de negócio separados. Porém, em alguns sectores, a prática corrente é relatar certas actividades integradas verticalmente como segmentos de negócio separados mesmo se não gerarem réditos externos de vendas significativas. Por exemplo, muitas empresas internacionais de petróleo relatam as suas actividades ascendentes (exploração e produção) e as suas actividades descendentes (refinação e marketing) como segmentos de negócio separados mesmo se a maior parte ou todo o produto ascendente (petróleo crude) for internamente transferido para a operação de refinação da empresa.

40. Esta Norma encoraja, mas não exige, o relato voluntário de actividades integradas verticalmente como segmentos separados, com descrição apropriada incluindo divulgação da base de apreçamento de transferências intersegmentos, como exigido pelo parágrafo 75.

41. **Se o sistema de relato interno de uma empresa tratar verticalmente actividades integradas como segmentos separados e a empresa não escolher relatá-los como segmentos de negócio, o segmento que vende deve ser combinado no(s) segmento(s) que compra(m) ao identificar segmentos de negócios externamente relatáveis a menos que não haja qualquer base razoável para o fazer, caso em que o segmento que vende seria incluído como um item de reconciliação não imputado.**

42. **Um segmento identificado como um segmento relatável no período imediatamente precedente porque satisfez os limites relevantes de 10 por cento deve continuar a ser um segmento relatável do período corrente não obstante o seu rédito, o seu resultado, e os seus activos todos deixarem todos de exceder os limiares de 10 por cento, se a gerência da empresa julgar que o segmento continua a ser de importância continuada.**

43. **Se um segmento for identificado como um segmento relatável no período corrente porque satisfaz os limiares relevantes de 10 por cento, os dados do segmento do período anterior que sejam apresentados para finalidades comparativas devem ser reexpressos para reflectir o recém segmento relatável como um segmento separado, mesmo se esse segmento não satisfizer os limiares de 10 por cento do período anterior, a menos que seja impraticável fazê-lo.**

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS DE SEGMENTO

44. **A informação por segmentos deve ser preparada em conformidade com as políticas contabilísticas adoptadas para na preparação e apresentação das demonstrações financeiras do grupo consolidado ou da empresa.**

45. Há um pressuposto de que as políticas contabilísticas que os directores e a gerência de uma empresa escolheram para utilizar na preparação das suas demonstrações financeiras consolidadas ou nas demonstrações financeiras gerais deempresa, são as que esses directores e gestores crêem ser as mais apropriadas para finalidades de relato externo. Dado que a finalidade da informação por segmento é a de ajudar os utentes de demonstrações financeiras a melhor compreenderem e a fazerem juízos de valor mais informados acerca da empresa como um todo, esta Norma exige o uso, na preparação de informação por segmento, das políticas contabilísticas que os directores e a gerência escolheram. Isso não significa, porém, que as políticas contabilísticas consolidadas ou da empresa devam ser aplicadas a segmentos reportáveis como se os segmentos fossem entidades de relato isoladas. Um cálculo pormenorizado feito ao aplicar uma dada política contabilísticaao nível de toda a empresa pode ser imputado a segmentos se houver uma base razoável para fazê-lo. Cálculos de pensões, por exemplo, são muitas vezes feitos para uma empresa como um todo, mas as quantias podem ser imputadas a segmentos com base em dados remuneratórios e demográficos relativos aos segmentos.

46. Esta Norma não proíbe a divulgação de informação adicional por segmentoque seja preparada numa base diferente das políticas contabilísticas adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas ou da

▼B

empresa contanto que a) a informação seja relatada internamente ao conselho de direcção e ao director executivo principal para as finalidades de tomada de decisões acerca da imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho, e b) a base de mensuração desta informação adicional seja claramente descrita.

47. **Os activos que sejam conjuntamente usados por dois ou mais segmentos devem ser imputados a segmentos se, e somente se, os seus respectivos réditos e gastos também forem imputados a esses segmentos.**

48. A maneira por que itens de activos, passivos, rédito e gastos são imputados aos segmentos depende defactores tais como a natureza desses itens, as actividades conduzidas pelo segmento e a relativa autonomiadesse segmento. Não é possível ou apropriado especificar uma base única de imputação que deva ser adoptada por todas as empresas. Nem é apropriado forçar a imputação de itens de activos, passivos, réditos e gastos da empresa que se relacionem com dois ou mais segmentos juntamente, se a única base para fazer essas imputações for arbitrária ou difícil de compreender. Ao mesmo tempo, as definições de rédito do segmento, gasto do segmento, activos do segmento e passivos do segmento estão inter-relacionadas, e as definições e as imputações resultantes devem ser consistentes. Por isso, os activos conjuntamente usados são imputados a segmentos se, e somente se, os seus réditos e gastos relacionadostambém forem imputados a esses segmentos. Por exemplo, um activo é incluído nos activos de segmento se, e somente se, a respectiva depreciaçãoou amortização for deduzida na mensuração dos resultados do segmento.

DIVULGAÇÃO

49. Os parágrafos 50-67 especificam as divulgações exigidas para os segmentos relatáveis de um formato de relato de segmento principal de uma empresa. Os parágrafos 68-72 identificam as divulgações exigidas para o formato de relato secundário de uma empresa. As empresas são encorajadas a apresentar todas as divulgações do segmento principal identificadas nos parágrafos 50-67 para cada segmento secundário relatável, se bem que os parágrafos 68-72 exijam consideravelmente menos divulgações na base secundária. Os parágrafos 74-83 tratam de alguns outros assuntos de divulgação do segmento. O Apêndice 2 a esta Norma mostra a aplicação destas normas de divulgação.

Formato de Relato Principal

50. **Os requisitos de divulgação constantes dos parágrafos 51-67 devem ser aplicados a cada segmento relatável com base no formato de relato principal de uma empresa.**

51. **Uma empresa deve divulgar o rédito de segmento de cada segmento relatável. O rédito de segmento provenientes de vendas a clientes externos e o rédito desegmento proveniente de transacções com outros segmentos devem ser separadamente relatados.**

52. **Uma empresa deve divulgar o resultado do segmento de cada segmento relatável.**

53. Se uma empresa puder calcular o resultado líquido do segmento ou alguma outra medida de lucratividade do segmento que não seja o resultado do segmento sem imputações arbitrárias, o relato de tais quantias é encorajado adicionalmente ao resultado do segmento, apropriadamente descrito. Se essa medida for preparada numa base diferente das políticas contabilísticas adoptadas para as demonstrações financeiras consolidadas ou individuais da empresa, a empresa incluirá nas suas demonstrações financeiras uma descrição clara da base de mensuração.

54. Um exemplo de uma medida de desempenho do segmento acima do resultado do segmento na demonstração dos resultados é a margem bruta de vendas. Exemplos de medidas de desempenho do segmento abaixo do resultado do segmento na demonstração dos resultados são os resultados das actividades ordinárias (seja antes ou após impostos) e o resultado líquido.

55. **Uma empresa deve divulgar a quantia escriturada total dos activos do segmento de cada segmento relatável.**

56. **Uma empresa deve divulgar os passivos do segmento de cada segmento relatável.**

57. **Uma empresa deve divulgar o custo total incorrido durante o período para adquirir activos do segmento que se espera que sejam usados**

▼B

durante mais do que um período (activos fixos tangíveis e activos intangíveis) de cada segmento relatável. Se bem que isto algumas vezes seja referido como adições a capital fixo ou dispêndios de capital, a mensuração exigida por este princípio deve ser num regime de acréscimo, não num regime de caixa.

58. **Uma empresa deve divulgar a quantia total de gasto incluído no resultado do segmento relativo a depreciação e amortização de activos do segmento no período de cada segmento relatável.**

59. **As empresas são encorajadas, mas não exigidas a divulgar a natureza e quantia de quaisquer itens de rédito de segmento e de gasto do segmento que sejam de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho de cada segmento relatável no período.**

60. A IAS 8 exige que «quando itens de rendimentos ou de gastos incluídos no lucro ou perda das actividades ordinárias sejam de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa no período, a natureza e quantia de tais itens deve ser divulgada separadamente». A IAS 8 oferece uma quantidade de exemplos, incluindo diminuições de inventários e de activos fixos tangíveis, provisões para reestruturações, alienações de activos fixos tangíveis e de investimentos a longo prazo, operações descontinuadas, liquidações de litígios e reversões de provisões. Não se pretende que o parágrafo 59 altere a classificação de quaisquer itens de rédito ou de gasto de ordinários para extraordinários (como definido na IAS 8) ou altere a mensuração de tais itens. Porém, a divulgação encorajada por esse parágrafo altera o nível pelo qual a importância de tais itens é avaliada para finalidades de divulgação a partir do nível da empresa para o nível de segmento.

61. **Uma empresa deve divulgar, para cada segmento relatável, a quantia total de gastos de não caixa significativos, que não sejam depreciação e amortização, para os quais é exigida divulgação separada pelo parágrafo 58, que foram incluídos nos gastos de segmento e, por isso, deduzidos na mensuração do resultado de segmento.**

62. A IAS 7 exige que uma empresa apresente uma demonstração de fluxos de caixa que relate separadamente fluxos de caixa de actividades operacionais, de investimento e de financiamento. A IAS 7 anota que é relevante divulgar informação de fluxos de caixa de cada segmento industrial e geográfico relatáveis para compreensão da posição financeira global, liquidez e fluxos de caixa da empresa. A IAS 7 encoraja a divulgação de tal informação. Esta Norma também encoraja as divulgações de fluxos de caixa do segmento que sejam encorajadas pela IAS 7. Adicionalmente, encoraja a divulgação de réditos não caixa significativos que foram incluídos no rédito do segmento e, por isso, adicionados para mensuração dos resultados do segmento.

63. **Uma empresa que proporcione as divulgações de fluxos de caixa do segmento que são encorajadas pela IAS 7 não necessita de divulgar também o gasto de depreciação e amortização no seguimento do parágrafo 58 ou gastos não caixa no seguimento do parágrafo 61.**

64. **Uma empresa deve divulgar, para cada segmento relatável, o quinhão agregado do resultado líquido da empresa referente a associadas, empreendimentos conjuntos ou outros investimentos contabilizados segundo o método da equivalência patrimonial se substancialmente todas as operações dessas associadas estiverem no âmbito desse único segmento.**

65. Se bem que uma quantia agregada única seja divulgada no seguimento do parágrafo anterior, cada associada, empreendimento conjunto ou outro investimento pelo método de equivalência patrimonial, é avaliado individualmente para determinar se as suas operações estão ou não substancialmente todas dentro de um segmento.

66. **Se o quinhão agregado do resultado líquido de uma empresa relativo a associadas, empreendimentos conjuntos ou outros investimentos contabilizados segundo o método da equivalência patrimonial for divulgado por segmento relatável, os investimentos agregados nessas associadas e empreendimentos conjuntos devem também ser divulgados por segmento relatável.**

67. **Uma empresa deve apresentar uma reconciliação entre a informação divulgada por segmentos relatáveis e a informação agregada nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa. Ao apresentar a reconciliação, o rédito do segmento deve ser reconciliado com o rédito da empresa relativo a clientes externos (incluindo divulgação da quantia do rédito da empresa relativo a clientes externos não**

▼B

incluídos em qualquer rédito do segmento); o resultado do segmento deve ser reconciliado para uma medida comparável do resultado operacional da empresa assim como para o resultado líquido da empresa; os activos do segmento devem ser reconciliados com os activos da empresa; e os passivos dos segmentos devem ser reconciliados com os passivos da empresa.

Informação de Segmentos Secundários

68. Os parágrafos 50-67 identificam os requisitos de divulgação a serem aplicados a cada segmento relatável com base no formato de relato principal de uma empresa. Os parágrafos 69-72 identificam os requisitos de divulgação a serem aplicados a cada segmento relatável, com base no formato de relato secundário de uma empresa, como se segue:

(a) se o formato principal de uma empresa for o de segmentos de negócios, as divulgações de relato secundário exigidas são identificadas no parágrafo 69;

(b) se o formato principal de uma empresa for o de segmentos geográficos com base na localização de activos (onde os produtos da empresa são produzidos ou onde as operações de entrega de serviços estão baseadas), as divulgações de formato secundário exigidas estão identificadas nos parágrafos 70 e 71;

(c) se o formato principal de uma empresa for o de segmentos geográficos com base na localização dos seus clientes (onde os seus produtos são vendidos ou os serviços são prestados) as divulgações do formato secundário exigidas estão identificadas nos parágrafos 70 e 72.

69. **Se o formato principal de uma empresa para relatar informação por segmentos for o de segmentos de negócio, ela deve também relatar a informação seguinte:**

(a) **rédito do segmento relativos a clientes externos por área geográfica com base na localização geográfica dos seus clientes, relativamente a cada segmento geográfico cujo rédito de vendas para clientes externos for 10 por cento ou mais do rédito total da empresa devido a vendas para todos os clientes externos;**

(b) **a quantia total transportada dos activos do segmento por localização geográfica de activos, para cada segmento geográfico cujos activos forem 10 por cento ou mais do activo total de todos os segmentos geográficos; e**

(c) **os custos totais incorridos durante o período para adquirir os activos do segmento que se esperam que sejam usados durante mais de um período (activos fixos tangíveis e intangíveis) por localização geográfica de activos, por cada segmento geográfico cujos activos do segmento sejam 10 por cento ou mais dos activos totais de todos os segmentos geográficos.**

70. **Se o formato principal de uma empresa para relatar informação por segmentos for o de segmentos geográficos (quer baseados na localização de activos quer na localização de clientes), ela deve também relatar a informação por segmentos que se segue para cada segmento de negócio cujos réditos de vendas relativos a clientes externos seja 10 por cento ou mais do rédito total da empresa proveniente de vendas para clientes externos ou cujos activos do segmento sejam 10 por cento ou mais dos activos totais de todos os segmentos de negócios:**

(a) **rédito do segmento proveniente de clientes externos;**

(b) **a quantia escriturada total dos activos do segmento; e**

(c) **os custos totais incorridos durante o período para adquirir activos do segmento que se espera que sejam usados durante mais de um período (activos fixos tangíveis e intangíveis).**

71. **Se o formato principal de uma empresa para relatar informação por segmentos for o de segmentos geográficos que sejam baseados na localização dos activos e se a localização dos seus clientes for diferente da localização dos seus activos, então a empresa deve relatar também o rédito proveniente das vendas a clientes externos por cada cliente baseado no segmento de base geográfica cujo rédito proveniente de vendas a clientes externos seja 10 por cento ou mais do rédito total da empresa proveniente das vendas a todos os clientes externos.**

72. **Se o formato principal de uma empresa para relatar informação por segmentos for o de segmentos geográficos que sejam baseados na**

▼B

localização de clientes e se os activos da empresa estiverem localizados em diferentes áreas geográficas dos seus clientes, então a empresa deve também relatar a informação por segmentos a seguir indicada por cada activo de segmento de base geográfica cujo rédito das vendas a clientes externos ou activos do segmento sejam 10 por cento ou mais das quantias relacionadas consolidadas ou do total da empresa:

(a) **a quantia escriturada total de activos do segmento por localização geográfica dos activos; e**

(b) **o custo total incorrido durante o período para adquirir activos do segmento que se espera que sejam usados durante mais do que um período (activos fixos tangíveis e intangíveis) por localização dos activos.**

Divulgações Ilustrativas por Segmentos

73. O Apêndice B a esta Norma apresenta uma ilustração das divulgações de formatos de relato principais e secundários que são exigidos por esta Norma.

Outros Assuntos de Divulgação

74. **Se um segmento de negócio ou geográfico relativamente ao qual seja relatada informação ao conselho de direcção e ao director executivo principal não for um segmento relatável porque obtém a maior parte do seu rédito de vendas de outros segmentos, mas apesar de tudo o seu rédito proveniente de vendas a clientes externos for 10 por cento ou mais do rédito total da empresa derivado de vendas a clientes externos, a empresa deve divulgar esse facto e as quantias de rédito proveniente de a) vendas a clientes externos e b) vendas internas a outros segmentos.**

75. **Ao mensurar e relatar rédito de segmentos provenientes de transacções com outros segmentos, as transferências intersegmentos devem ser mensuradas na base que a empresa realmente usou par apreçar essas transferências. A base de apreçamento de transferências intersegmentos e quaisquer alterações deve ser divulgada nas demonstrações financeiras.**

76. **As alterações nas políticas contabilísticas adoptadas no relato por segmentos que tenham um efeito material na informação por segmentos devem ser divulgadas e a informação por segmentos do período anterior apresentada para finalidades comparativas deve ser reexpressa a menos que seja impraticável fazê-lo. Tal divulgação deve incluir uma descrição da natureza da alteração, as razões da alteração, o facto de que a informação comparativa foi reexpressa ou de que foi impraticável fazê-lo, e o efeito financeiro da alteração, se for razoavelmente determinável. Se uma empresa alterar a identificação dos seus segmentos e não refizer a informação por segmentos do período anterior na nova base porque foi impraticável fazê-lo, então para a finalidade de comparação a empresa deve relatar dados do segmento tanto para a antiga como para a recente base de segmentação no ano em que altera a identificação dos seus segmentos.**

77. As alterações nas políticas contabilísticas adoptadas pela empresa são tratadas na IAS 8. A IAS 8 exige que as alterações nas políticas contabilísticas somente devem ser feitas se exigidas por estatuto ou por uma organização de normalização ou se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de eventos ou transacções nas demonstrações financeiras das empresas.

78. As alterações nas políticas contabilísticas adoptadas ao nível da empresa que afectem informação por segmentos são tratadas de acordo com a IAS 8. A menos que uma nova Norma Internacional de Contabilidade especifique de outra maneira, a IAS 8 exige que uma alteração de política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente e que a informação do período anterior deve ser reexpressa a menos que seja impraticável fazê-lo (tratamento de referência) ou que o ajustamento acumulado resultante da alteração seja incluído na determinação do resultado líquido da empresa do período corrente (tratamento alternativo permitido). Se o tratamento de referência for seguido, a informação por segmentos do período anterior será reexpressa. Se o tratamento alternativo for seguido, o ajustamento cumulativo que seja incluído na determinação ao resultado líquido da empresa é incluído no resultado do segmento se for um item operacional que possa ser atribuído ou razoavelmente imputada a segmentos. No último caso, a IAS 8 pode exigir divulgação separada se a sua dimensão, natureza, ou incidência for tal

▼B

que a divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa no período.

79. Algumas alterações nas políticas contabilísticas relacionam-se especificamente com o relato por segmentos. Como exemplos incluem-se alterações na identificação de segmentos e alterações na base para imputar réditos e gastos a segmentos. Tais alterações podem ter um impacto significativo na informação por segmentos relatada mas não alterará a informação financeira agregada relatada pela empresa. Para habilitar os utentes a compreender as alterações e a avaliar as tendências, a informação por segmentos do período anterior que seja incluída nas demonstrações financeiras para finalidades comparativas é reexpressa, se praticável, para reflectir a nova política contabilística.

80. O parágrafo 75 exige que, para finalidades de relato por segmentos, as transferências inter segmentais devem ser mensuradas na base que a empresa realmente usou para apreçar essas transferências. Se uma empresa alterar o método que realmente usa para apreçar transferências intersegmentais, isso não é uma alteração de política contabilística relativamente à qual devam ser reexpressos dados segmentais do período anterior no seguimento do parágrafo 76. Porém, o parágrafo 75 exige divulgação da alteração.

81. **Uma empresa deve indicar os tipos de produtos e serviços incluídos em cada segmento de negócio relatado e indicar a composição de cada segmento geográfico relatado, quer principal quer secundário, se tal não for de outra maneira divulgado nas demonstrações financeiras ou noutro local do relatório financeiro.**

82. Para avaliar o impacto de assuntos, tais como mudanças na procura, alterações no preço de inputs ou outros factores de produção, e o desenvolvimento de produtos alternativos e de processos num segmento de negócio, é necessário conhecer as actividades abrangidas por esse segmento. Do mesmo modo, para avaliar o impacto de alterações no ambiente económico e político sobre os riscos e taxas de retorno de um segmento geográfico, é importante saber a composição desse segmento geográfico.

83. Os segmentos anteriormente relatados que deixem de satisfazer os limites quantitativos não são relatados separadamente. Podem deixar de satisfazer esses limites, por exemplo, por força de um declínio na procura ou de uma alteração na estratégia de gestão ou porque uma parte das operações do segmento foi vendida ou combinada com outros segmentos. Uma explicação das razões por que um segmento anteriormente relatado deixa de ser relatado pode também ser útil na confirmação de expectativas respeitantes ao declínio de mercados e alterações nas estratégias da empresa.

DATA DE EFICÁCIA

84. **Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1998. É encorajada a aplicação mais cedo desta Norma. Se uma empresa aplicar esta Norma nas demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1998 em lugar da IAS 14 original, a empresa deve divulgar esse facto. Se as demonstrações financeiras incluírem informação comparativa dos períodos anteriores à data de eficácia ou à adopção voluntária mais cedo desta Norma, é exigida a reexpressão de dados do segmento neles incluídos para ficarem em conformidade com as disposições desta Norma a menos que não seja praticável fazê-lo, caso em que a empresa deve divulgar tal facto.**

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 16

Activos Fixos Tangíveis

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-5
Definições	6

▼M5

Reconhecimento	7-14
Custos Iniciais	11
Custos Subsequentes	12-14
Mensuração no reconhecimento	15-28
Elementos do Custo	16-22
Mensuração do Custo	23-28
Mensuração após reconhecimento	29-66
Modelo do Custo	30
Modelo de Revalorização	31-42
Depreciação	43-62
Quantia Depreciável e Período de Depreciação	50-59
Método de Depreciação	60-62
Imparidade	63-64
Compensação por Imparidade	65-66
Desreconhecimento	67-72
Divulgação	73-79
Disposições transitórias	80
Data de eficácia	81
Retirada de outras tomadas de posição	82-83

Esta Norma revista substitui a IAS 16 (1998) *Activos Fixos Tangíveis* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

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 biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver IAS 41 *Agricultura*);

   ou

   (b) 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 (a) e (b).

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.

5. Uma entidade deve aplicar esta Norma a propriedades que estejam a ser construídas ou desenvolvidas para futuro uso como propriedades de investimento, mas que não satisfaçam ainda a definição de 'propriedade de investimento' constante da IAS 40 *Propriedades de Investimento*. Uma vez que esteja concluída a construção ou o desenvolvimento, a

▼M5

propriedade torna-se propriedade de investimento e exige-se à entidade que aplique a IAS 40. A IAS 40 também se aplica a propriedades de investimento que estejam a ser novamente desenvolvidas para uso futuro continuado como propriedades de investimento. Uma entidade que use o modelo de custo para propriedade de investimento em conformidade com a IAS 40 deve usar o modelo de custo desta Norma.

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.

Custo é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes paga e o justo valor da outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção.

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.

Quantia recuperável é o valor mais elevado entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.

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.

8. Sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente escriturados como inventário e reconhecidos nos resultados 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.

▼M5

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 juízos de valor 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 activos fixos tangíveis e custos de 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. Os itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos 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 necessário 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 resultados 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.

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. A condição de 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.***

▼M5

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 restauração 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;

(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 restauração 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 condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou 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 exigência da produção do 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 desenvolvimento de um item do activo fixo tangível, mas não são necessárias para colocar o item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações

▼M5

incidentais 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 inerentes para colocar um item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados das operações inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas suas respectivas classificações de rendimento ou de gasto.

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

23. O custo de um item do 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 reconhecido na quantia escriturada do item de acordo com o tratamento alternativo permitido na IAS 23.

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.

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.

▼M5

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 *Locações*.

28. A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível pode ser reduzida por subsídios do governo de acordo com a IAS 20, *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*.

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 à data do balanço.***

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.

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 ao seu custo de reposição depreciado.

    (b) eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para 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;

▼M5

(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 afim de ser evitada 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.

39. ***Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.***

40. ***Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.***

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 por via de resultados.

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.***

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.

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 fielmente o padrão de consumo e/ou a vida útil dessas partes.

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 resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.***

▼M5

49. O custo de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. 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 manutenção de um activo não evita 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 condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida pela gerência. A depreciação de um activo cessa quando o activo for desreconhecido. Portanto, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso activo e detido para ser alienado a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de uso da depreciação, o custo de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

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 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 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.

    e

    (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 juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes.

▼M5

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 restauração do local, essa porção do custo 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.***

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. A IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* explica como contabilizar uma perda por imparidade reconhecida antes do final do primeiro período contabilístico anual que tenha início após uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição.

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 resultados 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.

▼M5

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.

68. ***O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados 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.***

69. A alienação de um item do activo fixo tangível pode ocorrer numa variedade de formas (p. ex., por venda, por celebração de uma locação financeira ou por doação). Na determinação da data da alienação de um item, 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.

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 ter 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 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;

(ii) 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 reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36;

(v) perdas por imparidade reconhecidas nos resultados de acordo com a IAS 36;

(vi) perdas por imparidade revertidas nos resultados de acordo com a IAS 36;

▼M5

(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 na face da demonstração dos resultados, a quantia de compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos resultados.

75. A selecção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos activos são questões de juízo de valor. 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 resultados ou 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 restauração de itens do activo fixo tangível;

(c) vidas úteis;

e

(d) métodos de depreciação.

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.

▼M5

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 detidos para alienação;

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

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*.

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* e os documentos que a acompanham passam a ter a redacção descrita adiante.

Na IFRS, o parágrafo 24 passa a ter a seguinte redacção:

24 Caso uma subsidiária se torne uma adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua empresa-mãe, a subsidiária deve, nas suas demonstrações financeiras individuais, mensurar os seus activos e passivos quer:

…

(b) pelas quantias escrituradas exigidas pelo restante da presente IFRS, com base na data de transição da subsidiária para as IFRSs. Estas quantias escrituradas podem diferir das descritas na alínea (a):

…

(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.

A2. Na IAS 14 *Relato por Segmentos*, o parágrafo 21 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

21. As mensurações de activos e passivos do segmento incluem ajustes às anteriores quantias escrituradas dos activos do segmento e passivos do segmento identificáveis de uma entidade adquirida numa concentração de actividades empresariais contabilizada como compra, mesmo que esses ajustes sejam feitos apenas com a finalidade de preparar demonstrações financeiras consolidadas e não sejam registados nem nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe nem nas da subsidiária. Da mesma forma, se um activo fixo tangível tiver sido revalorizado subsequentemente a uma aquisição em conformidade com o modelo de revalorização da IAS 16, então as mensurações dos activos do segmento reflectem essas revalorizações.

A3. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A4. A IAS 36 *Imparidade de Activos* passa a ter a seguinte redacção.

Na Norma, os parágrafos 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 e 104 passam a ter a seguinte redacção:

4. Esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (justo valor) segundo outras Normas, tais como o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Contudo, identificar se o activo revalorizado pode estar com imparidade depende da base usada para determinar o justo valor:

…

9. ***Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:***

…

Fontes de informação internas

…

(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 é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se torne ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertença e planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada;

▼M5

e

…

37. ***Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o activo na sua condição corrente. Estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir influxos ou exfluxos de caixa futuros que se esperem como resultado de:***

…

(b) custos futuros para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência a um item.

38. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o activo na corrente condição, o valor de uso não reflecte:

…

(b) custos futuros para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao activo ou os benefícios futuros derivados desse futuro custo.

41. Até uma entidade incorrer em custos para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao activo, as estimativas de futuros fluxos de caixa não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se esperam surgir deste custo (ver Apêndice A, Exemplo 6).

42. As estimativas de futuros fluxos de caixa incluem os custos futuros necessários para a assistência diária ao activo.

59. ***Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente como um gasto na demonstração dos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo 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 segundo essa outra Norma.***

96. ***Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida num activo em anos anteriores possa já não existir ou possa ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:***

…

Fontes de informação internas

(d) alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao activo ou um compromisso de descontinuar ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;

e

…

104. ***Uma reversão de uma perda por imparidade para um activo deve ser reconhecida como rendimento imediatamente na demonstração de resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada segundo outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da*** **IAS 16 Activos Fixos Tangíveis)*****. Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como acréscimo na revalorização segundo essa outra Norma.***

A5. Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, a nota de rodapé do parágrafo 14(a) é eliminada.

A6. A IAS 38 *Activos Intangíveis* é emendada da seguinte forma.

Introdução

O parágrafo 7 é eliminado.

Norma

No parágrafo 7, é adicionada a seguinte definição:

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

▼M5

e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

No parágrafo 7, as seguintes definições são emendadas:

Quantia depreciável é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

Custo é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes paga e o justo valor da outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou produção.

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 estivesse na idade e nas 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.

O parágrafo 18 e o título imediatamente anterior passam a ter a seguinte redacção:

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 7 - 17);

        e

    (b) os critérios de reconhecimento definidos nesta Norma (ver parágrafos 19-55).

    É este o caso para custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e os incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao mesmo.

É adicionado o parágrafo 18A:

18A. A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um activo ou substituições de parte de um activo. Em conformidade, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenham os futuros benefícios económicos incorporados num activo intangível existente em vez de satisfazer a definição de activo intangível e aos critérios de reconhecimento definidos 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 51, os dispêndios subsequentes com marcas, nomes, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes (sejam comprados externamente ou gerados internamente) são sempre reconhecidos nos resultados como incorridos para evitar o reconhecimento de goodwill gerado internamente.

O parágrafo 24 passa a ter a seguinte redacção:

24. O custo de um activo intangível compreende:

    (a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;

        e

    (b) qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.

Os parágrafos 24A-24D são adicionados:

24A. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

    (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) directamente resultantes de levar o activo à sua condição de funcionamento;

▼M5

e

(b) honorários profissionais.

24B. Exemplos de custos que não são um 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.

24C. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um activo intangível cessa quando este esteja 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.

24D. 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 inerentes podem ocorrer antes ou durante as actividades desenvolvimento. Dado que as operações inerentes 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 inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.

O parágrafo 34 passa a ter a seguinte redacção:

34. 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.

São adicionados os parágrafos 34A e 34B:

34A. 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.

▼M5

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.

34B. O parágrafo 19(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.

O parágrafo 35 é eliminado.

O parágrafo 54 passa a ter a seguinte redacção:

54. 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 *Benefícios dos Empregados*) resultantes da geração do activo intangível;

e

(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 *Custos de Empréstimos Obtidos* especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

O título que precede os parágrafos 60-62 é eliminado.

Os parágrafos 60 e 61 são eliminados.

O parágrafo 62 é eliminado, tendo o seu conteúdo sido mudado para o parágrafo 18A.

O título que precede o parágrafo 63 passa a ter a seguinte redacção:

Mensuração Após Reconhecimento

Os parágrafos 76 e 77 passam a ter a seguinte redacção:

76. ***Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.***

77. ***Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.***

Os parágrafos 79 e 80 passam a ter a seguinte redacção:

79. ***A quantia depreciável de um activo intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. Há um pressuposto refutável de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos a partir da data em que o activo esteja disponível para***

▼M5

ser usado. A amortização deve começar assim que o activo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar quando o activo for desreconhecido.

80. A amortização é reconhecida mesmo se tiver havido um acréscimo, por exemplo, no justo valor ou na quantia recuperável do activo. 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 da indústria na qual o activo opera e as alterações no mercado da procura dos produtos ou serviços que resultam do activo;

(e) as acções que se esperam da concorrência ou de potenciais concorrentes;

(f) o nível de dispêndios de manutenção exigido para obter os futuros benefícios económicos esperados do activo e a capacidade e intenção de uma entidade para alcançar esse nível;

(g) o período de controlo sobre o activo e os limites legais ou semelhantes relativos ao uso do activo, tais como datas de expiração de locações relacionadas;

e

(h) se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.

Os parágrafos 88-90 passam a ter a seguinte redacção:

88. ***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 resultados a menos que outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro activo.***

89. 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 do saldo decrescente e o método das unidades de produção. O método usado é seleccionado com base no 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. É muito raro haver, se é que há, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para activos intangíveis que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método da linha recta.

90. A amortização é normalmente reconhecida nos resultados. 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*).

O parágrafo 93 passa a ter a seguinte redacção:

93. 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.

▼**M5**

É adicionado o parágrafo 93A:

93A. 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.

Os parágrafos 94 e 95 passam a ter a seguinte redacção:

94. ***O período de amortização e o método de amortização 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.***

95. ***Durante a vida de um activo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da sua vida útil não é apropriada. Por exemplo, o reconhecimento de uma perda por imparidade pode indicar que o período de amortização deve ser alterado.***

Os parágrafos 103 e 104 passam a ter a seguinte redacção:

103. ***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.

104. ***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 incluído nos resultados 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.***

São adicionados os parágrafos 104A-104C:

104A. 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.

104B. Se segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 19 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.

104C. 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.

O parágrafo 105 é eliminado.

O parágrafo 106 passa a ter a seguinte redacção:

106. A amortização não cessa quando o activo intangível deixar de ser usado ou for detido para alienação a menos que o activo tenha sido totalmente depreciado.

No parágrafo 107, a frase «***Não se exige informação comparativa.***» é eliminada.

▼M5

O parágrafo 111(e) passa a ter a seguinte redacção:

(e) a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

O parágrafo 113(a)(iii) passa a ter a seguinte redacção:

(iii) a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido escriturada segundo o tratamento de referência no parágrafo 63;

e

O parágrafo 113(b) passa a ter a seguinte redacção e o parágrafo 113(c) é adicionado:

(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.

É adicionado o parágrafo 121A:

121A. Os requisitos dos parágrafos 34-34B relativos à mensuração inicial de um activo intangível adquirido numa transacção de troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.

A7. A SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas – Contribuições Não Monetárias por Empreendedores* é emendada como se descreve adiante:

Os parágrafos 5 e 6 passam a ter a seguinte redacção:

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 resultados do período a porção do ganho ou da perda atribuível aos interesses de capital próprio de outros empreendedores, excepto quando:

   (a) os riscos e vantagens significativos da propriedade do(s) activo(s) não-monetário(s) não tiverem sido transferido(s) para a ECC;

   ou

   (b) o ganho ou perda sobre a contribuição não-monetária não puder ser mensurada fiavelmente;

   ou

   (c) a transacção de contribuição carecer de substância comercial, de acordo com a descrição do termo na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis.*

   Caso se aplique qualquer das excepções (a), (b) ou (c), o ganho ou perda é considerado como não realizado e portanto não reconhecido nos resultados 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 resultados uma porção apropriada do ganho ou perda na transacção.

Após o parágrafo **Data de Eficácia,** são inseridos os parágrafos 14 e 15, como segue:

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 *Activos Fixos Tangíveis* nos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, deve também aplicar estas emendas a esse período anterior.

▼M5

A8. Na SIC-21 *Impostos sobre o Rendimento – Recuperação de Activos Não--Depreciáveis Revalorizados,* os parágrafos 3 - 5 passam a ter a seguinte redacção:

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.

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.

A9. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A10. Na SIC-32 *Activos Intangíveis – Custos com Web Sites*, o parágrafo 9(d) passa a ter a seguinte redacção:

(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 19 da IAS 38.

A11. Em Dezembro de 2002, o Conselho publicou um Projecto de Norma de Emendas Propostas para a IAS 36 *Imparidade de Activos* e para a IAS 38 *Activos Intangíveis*. As emendas propostas pelo Conselho para a IAS 36 e para a IAS 38 reflectem as alterações relacionadas com as suas decisões no seu projecto de Concentrações de Actividades Empresariais. Dado que esse projecto ainda está a decorrer, essas alterações propostas não são reflectidas nas emendas à IAS 36 e à IAS 38 incluídas neste apêndice.

A12. Em Julho de 2003, o Conselho publicou o ED 4 *Alienação de Activos Não Correntes e Apresentação de Unidades Operacionais Descontinuadas* em que propunha emendas à IAS 38 e à IAS 40 *Propriedades de Investimento*. Essas alterações propostas não estão reflectidas nas emendas à IAS 38 e à IAS 40 incluídas neste apêndice.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

Locações

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-3
Definições	4-6
Classificação de locações	7-19
Locações nas demonstrações financeiras de locatários	20-35
Locações Financeiras	20-32
Reconhecimento Inicial	20-24
Mensuração Subsequente	25-32
Locações Operacionais	33-35
Locações nas demonstrações financeiras dos locadores	36-57
Locações Financeiras	36-48
Reconhecimento Inicial	36-38
Mensuração Subsequente	39-48

▼M5

Locações Operacionais	49-57
Transacções de venda e relocação	58-66
Disposições transitórias	67-68
Data de eficácia	69
Retirada da IAS 17 (revista em 1997)	70

Esta Norma revista substitui a IAS 17 (revista em 1997) *Locações* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

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 pelos locadores segundo 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;

   (c) se o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador;

   ou

▼M5

(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 são 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.

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

▼M5

(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).

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.***

▼M5

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. (*) Exemplos de situações que individualmente ou em combinação levariam normalmente a que uma locação fosse classificada como locação financeira são:

    (a) a locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;

    (b) o locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

    (c) o prazo da locação refere-se à maior parte da vida económica do activo mesmo que o título não seja transferido;

    (d) no início da locação, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos substancialmente todo o justo valor do activo locado;

    e

    (e) os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem grandes modificações.

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 a 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.

14. As locações de terrenos e edifícios são classificadas como locações operacionais ou financeiras da mesma forma que as locações de outros activos. Contudo, uma característica dos terrenos é a de que têm normalmente uma vida económica indefinida e, se não for esperado que o título passe para o locatário no fim do prazo da locação, normalmente o locatário não recebe substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, em

(*) Ver também a SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação.*

▼M5

cujo caso a locação do terreno será uma locação operacional. Um pagamento feito na celebração ou aquisição de uma detenção de locação que seja contabilizada como locação operacional representa pagamentos de locação pagos antecipadamente que são amortizados durante o prazo da locação de acordo com o modelo de benefícios proporcionado.

15. Os elementos terrenos e edifícios de uma locação de terrenos e edifícios são considerados separadamente para a finalidade da classificação da locação. Caso se espere que o título de ambos os elementos passe para o locatário no final do prazo da locação, ambos os elementos são classificados como locação financeira, quer sejam analisados como uma locação ou como duas, a não ser que seja claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ou ambos os elementos. Quando o terreno tem uma vida económica indefinida, o elemento terreno é normalmente classificado como locação operacional a não ser que se espere que o título passe para o locatário no final do prazo da locação, de acordo com o parágrafo 14. O elemento edifícios é classificado como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7-13.

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 terrenos e edifícios em proporção aos justos valores relativos dos juros da detenção de locação no elemento terrenos 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.

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 juros 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 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 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 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 nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um***

▼M5

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 adquira 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.

22. Se tais transacções de locação não forem reflectidas no balanço 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 no balanço 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 no balanço 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 do balanço 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.

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.

▼M5

30. Para determinar se um activo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos.*

31. ***Os locatários, para além de satisfazer os requisitos da IAS 32* Instrumentos Financeiros:Divulgação e Apresentação*, devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:***

(a) para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço;

(b) uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço e o seu valor presente. Além disso, uma entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, 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 à data do balanço;

(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*** (*)***.***

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.

35. ***Os locatários, além de cumprir os requisitos da IAS 32, 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 à data do balanço;

(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;

(*) Ver também a SIC-15 *Locações Operacionais - Incentivos*

▼M5

(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 DOS LOCADORES

Locações Financeiras

Reconhecimento Inicial

36. ***Os locadores devem reconhecer os activos detidos segundo uma locação financeira nos seus balanços 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 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 e 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.

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.

42. ***Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucro ou perda de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas imediatas. 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:

▼M5

(a) o lucro ou perda equivalente ao lucro ou perda resultante de uma venda imediata 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 imediatas.

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.

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 IAS 32, devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:***

(a) uma reconciliação entre o investimento bruto na locação à data do balanço, e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço. Além disso, uma entidade deve divulgar o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço, 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 nos seus balanços 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*** (*)**.**

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

(*) Ver também a SIC-15 *Locações Operacionais – Incentivos*.

▼M5

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 seja 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.***

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 IAS 32, 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.

61. ***Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação operacional, e se for claro que a transacção é estabelecida pelo justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido. Se o preço de venda estiver abaixo do justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido 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 qualquer lucro ou perda é imediatamente reconhecido.

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***

▼M5

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 separados enunciados na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

67. ***Sujeito 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.***

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DA IAS 17 (REVISTA EM 1997)

70. Esta Norma substitui a IAS 17 *Locações* (revista em 1997).

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A2. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 18

(REVISTA EM 1993)

Rédito

Em 1998, a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, emendou o parágrafo 11 da IAS 18 ao inserir uma referência cruzada à IAS 39.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data de Balanço, emendou o parágrafo 36. O texto emendado tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras anuais que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

Em Janeiro de 2001, a IAS 41, Agricultura, emendou o parágrafo 6. A IAS 41 torna-se eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 18:

— SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que envolvam a Forma Legal de uma Locação;

— SIC 31: Rédito — Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-6
Definições	7-8
Mensuração do Rédito	9-12
Identificação da Transacção	13
Venda de Bens	14-19
Prestação de Serviços	20-28
Juros, Royalties e Dividendos	29-34
Divulgação	35-36
Data de Eficácia	37

As Normas, que foram impressas emtipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJECTIVO

O rendimento é definido na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das 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 empresa 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

▼B

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 empresa 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 empresa 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 empresa 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 empresa 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 empresa dá origem a rédito na forma de:

   (a) juros — encargos pelo uso de dinheiro ou seus equivalentes ou de quantias devidas à empresa;

   (b) *royalties* — encargos pelo uso de activos a longo prazo da empresa, 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, Contabilização de Investimentos em Associadas);

   (c) contratos de seguro de empresas seguradoras;

   (d) alterações no justo valor de activos financeiros e passivos financeiros, ouda 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, Agricultura); e

   (h) a extracção de minérios.

▼B

DEFINIÇÕES

7. **Nesta norma são usados os termos seguintes com os significados especificados:**

Rédito é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma empresa 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 pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas.

8. O rédito inclui somente os influxos brutos de benefícios económicos recebidos e a receber pela empresa 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 empresa 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 empresa. As quantias cobradas por conta do capital não são rédito. Em vez disso, o rédito é a quantia de comissão.

MENSURAÇÃO DO RÉDITO

9. **O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição rece** [1] **bida ou a receber.**

10. A quantia de rédito proveniente de uma transacção é geralmente determinada por acordo entre a empresa 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 empresa.

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 empresa 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, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

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.

[1] Ver também a SIC-31: Rédito — Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade.

▼B

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 empresa 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.

VENDA DE BENS

14. **O rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:**

(a) **a empresa tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;**

(b) **a empresa não retenha envolvimento continuadode gestão com grau geralmente associado com a posse nem o controlo efectivo dos bens vendidos;**

(c) **a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;**

(d) **seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a empresa; e**

(e) **os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.**

15. A avaliação de quando uma empresa 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 empresa retiver significativos riscos de propriedade, a transacção não é uma venda e o rédito não é reconhecido. Uma empresa pode reter um risco significativo de propriedade de muitas maneiras. São exemplos de situações em que a empresa pode reter os riscos significativos e vantagens de propriedade:

(a) quando a empresa 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 empresa; e

(d) quando o comprador tenha o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a empresa não esteja segura acerca da probabilidade de devolução.

17. Se uma empresa 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 empresa tiver transferido os riscos e vantagens significativos da propriedade, a transacção é uma venda e o rédito é reconhecido. Um outro exemplo de uma empresa 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.

18. O rédito só é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a empresa. Em tais

▼B

casos, isto só está em condições de se verificar depois da 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 à data do balanço. 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 empresa;**

(c) **a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e**

(d) **os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados** [1] [2]**.**

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, Contratos de Construção, também exige o reconhecimento do rédito nesta base. As exigências desta 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 for provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a empresa. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia com respeito à qual a recuperação tenha cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia de rédito originalmente reconhecido.

23. Uma empresa é geralmente capaz de fazer estimativas fiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transacção o 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 usualmente necessário que a empresa tenha um sistema eficaz de orçamentaçãofinanceira interna e de relato financeiro. A empresa 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 que o desfecho da transacção não possa ser estimado com fiabilidade.

---

[1] Ver também a SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação.

[2] Ver também a SIC-31: Rédito — Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidad.

▼B

24. A fase de acabamento de uma transacção pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma empresa 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 evidênciade 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 empresa 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 do contrato ser fiavelmente estimado, o rédito é reconhecido de acordo com o parágrafo 20 e não de acordo com o parágrafo 26.

JUROS, ROYALTIES E DIVIDENDOS

29. **O rédito proveniente do uso por outros de activos da empresa que produzam juros,**royalties **e dividendos deve ser reconhecido nas bases estabelecidas no parágrafo 30, quando:**

(a) **seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a empresa; 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 numa base de proporcionalidade de tempo que tome em consideração o rendimento efectivo do activo;**

(b) **as** royalties **devem ser reconhecidas segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e**

(c) **os dividendos devem ser reconhecidos quando se estabelecer o direito dos accionistas a receberem o pagamento.**

31. O rendimento efectivo de um activo é a taxa de juro necessária para descontar o fluxo dos futuros recebimentos de caixa esperados durante a vida do activo de forma a igualar a quantia escriturada inicial do activo. O rédito de juros inclui a quantia de amortização de qualquer desconto, prémio ou outra diferença entre a quantia inicial escriturada de um título de dívida e a sua quantia na maturidade.

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. Quando os dividendos de títulos de capital próprio sejam declarados a partir de lucros líquidos de

▼B

pré aquisição, esses dividendos são deduzidos do custo dos títulos. Se for difícil fazer tal imputação excepto numa base arbitrária, os dividendos são reconhecidos como rédito a menos que os mesmos representem claramente uma recuperação de parte do custo dos títulos de capital próprio.

33. As *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 empresa. 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. **Uma empresa deve 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.**

36. Uma empresa divulgará 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 Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou depois de 1 de Janeiro de 1995.**

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 19

(EMENDADA EM 2002)

Benefícios dos Empregados

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 19, Custos de Benefícios de Reforma, que foi aprovada pelo Conselho numa versão revista em 1993. Esta Norma revista tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, emendou os parágrafos 20(b), 35, 125 e 141. Estas emendas tornaram-se operacionais para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

Esta Norma foi emendada em 2000 para alterar a definição de activos do plano e para introduzir os requisitos de reconhecimento, mensuração e divulgação dos reembolsos. Estas emendas tornaram-se operacionais para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001.

Outras emendas foram feitas em 2002 para impedir o reconhecimento de ganhos apenas como resultado de perdas actuariais ou do custo de serviços passados, bem como o reconhecimento de perdas apenas como resultado de ganhos actuariais. Estas emendas tornam-se eficazes para os períodos contabilísticos que terminem em ou após 31 de Maio de 2002. Encoraja-se a aplicação mais cedo.

▼B

INTRODUÇÃO

1. A Norma prescreve a contabilização e divulgação pelos empregadores quanto aos benefícios dos empregados. Substitui a IAS 19, Custos de Benefícios de Reforma, que foi aprovada em 1993. As principais alterações da antiga IAS 19 estão apresentadas nas Bases para Conclusões (Apêndice C). A Norma não trata do relato de planos de benefícios dos empregados (ver a IAS 26, Contabilização e Relato de Planos de Benefícios de Reforma).

2. A Norma identifica cinco categorias de benefícios de empregados:

   (a) benefícios a curto prazo de empregados, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licenças anuais pagas e licenças de doença pagas, participação nos lucros e gratificações (se pagáveis dentro de doze meses do fim do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) respeitantes aos 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 dos empregados, incluindo licença por longos serviços ou licença sabática, benefícios de jubileu ou outros de serviço longo, benefícios de incapacidade a longo prazo, e, se forem pagáveis doze meses ou mais após o final do período, participação nos lucros, gratificações e remunerações diferidas;

   (d) benefícios de cessação de emprego; e

   (e) benefícios de remuneração em capital próprio.

3. A Norma exige que uma empresa reconheça benefícios a curto prazo de empregados quando um empregado tiver prestado serviço em troca desses benefícios.

4. Os planos de benefícios pós-emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou planos de benefícios definidos. A Norma dá orientação específica sobre a classificação de planos multi-empregador, planos estatais e planos de benefícios segurados.

5. Segundo os planos de contribuição definida, uma empresa paga contribuições fixadas para uma entidade separada (o fundo) e não tem nem obrigação legal nem construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver activos suficientes para pagar todos os benefícios do empregado relativos ao serviço do empregado no período corrente e em anteriores. A Norma exige que uma empresa reconheça as contribuições para um plano de contribuição definida quando o empregado tiver prestado serviço em troca dessas contribuições.

6. Todos os outros planos de benefícios pós-emprego são planos de benefícios definidos. Os planos de benefícios definidos podem não ter fundo, ou podem estar total ou parcialmente contribuídos para o fundo. A Norma exige que uma empresa:

   (a) contabilize não só a sua obrigação legal, mas também qualquer obrigação construtiva que surja das práticas da empresa;

   (b) determine o valor presente das obrigações de benefícios definidos e o justo valor de quaisquer activos do plano com regularidade suficiente a fim de que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras não difiram de forma material das quantias que teriam sido determinadas à data do balanço;

   (c) use o Método da Unidadede Crédito Projectada para mensurar as suas obrigações e custos;

   (d) atribua os benefícios aos períodos de serviço de acordo com a fórmula dos benefícios do plano, salvo se o serviço do empregado nos últimos anos conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefícios do que nos anos mais antigos;

   (e) use pressupostos actuariais não preconceituosos e mutuamente compatíveis acerca de variáveis demográficas (tais como rotação e mortalidade dos empregados) e variáveis financeiras (tais como futuros aumentos nos salários, alterações nos custos médicos e determinadas alterações em benefícios estatais). Os pressupostos financeiros devem basear-se nas expectativas do mercado, à data do balanço, relativamente ao período durante o qual as obrigações têm de ser liquidadas;

▼B

(f) determine a taxa de desconto por referência aos rendimentos do mercado à data do balanço em obrigações de sociedades de alta qualidade (ou, em países em que não haja um mercado profundo em tais obrigações, títulos do estado) de uma moeda e prazo consistente com a moeda e prazo das obrigações de benefícios pós-emprego;

(g) deduza o justo valor de quaisquer activos do plano da quantia escriturada da obrigação. Determinados direitos de reembolso que não se qualifiquem como activos do plano são tratados da mesma maneira que os activos do plano, excepto os que são apresentados como um activo separado, e não como uma dedução da obrigação;

(h) limite a quantia escriturada de um activo de forma que não exceda o total líquido de:

(i) qualquer custo dos serviços passados e perdas actuariais não reconhecidos; mais

(ii) o valor presente de quaisquer benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou reduções em futuras contribuições para o plano;

(i) reconheça o custo do serviço passado numa base de linha recta durante o período médio até que os benefícios se tornem adquiridos;

(j) reconheça ganhos e perdas no corte ou liquidação de um plano de benefícios definidos quando o corte ou liquidação ocorra. O ganho ou perda deve compreender qualquer alteração resultante no valor presente da obrigação de benefícios definidos e no justo valor dos activos do plano e a parte não reconhecida de quaisquer ganhos e perdas actuariais e de custo dos serviços passados; e

(k) reconheça uma porção especificada dos ganhos e perdas actuariais acumulados líquidos que exceda o maior de:

(i) 10 % do valor presente da obrigação de benefícios definidos (antes de deduzir os activos do plano); e

(ii) 10 % do justo valor de quaisquer activos do plano.

A porção de ganhos e perdas actuariais a serem reconhecidos relativamente a cada plano de benefícios definidos é o excesso que caiu fora de 10 % do «corredor» à data do anterior relato, dividido pelas vidas médias esperadas da restante vida de trabalho dos empregados participantes.

A Norma também permite métodos sistemáticos de reconhecimento mais rápidos, desde que a mesma base seja aplicada tanto a ganhos como a perdas e a base seja aplicada de forma consistente de período paras período. Tais métodos permitidos incluem o reconhecimento imediato de todos os ganhos e perdas actuariais.

7. A Norma requer um método mais simples de contabilização para outros benefícios dos empregados a longo prazo do que para os benefícios pós-emprego; os ganhos e perdas actuariais e o custo dos serviços passados são imediatamente reconhecidos.

8. Os benefícios de cessação de emprego são benefícios dos empregados pagáveis em consequência seja de uma decisão da empresa para dar como terminado o emprego antes da data normal da reforma; ou uma decisão do empregado para aceitar uma saída voluntária em troca desses benefícios. O acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação de emprego e não o serviço do empregado. Por conseguinte, uma empresa deve reconhecer os benefícios de cessação de emprego quando, e só quando, a empresa está de uma forma demonstrável comprometida quer a:

(a) dar como terminado o emprego de um empregado ou de um grupo de empregados antes da data normal da reforma; quer a

(b) proporcionar benefícios de cessação de emprego em resultado de uma oferta feita afim de encorajar a saída voluntária.

9. Uma empresa está comprometida de uma forma demonstrável a uma cessação de emprego quando, e só quando, a empresa tiver um plano formal pormenorizado (com um conteúdo mínimo especificado) para a cessação e se encontra sem possibilidade realista de retirada.

10. Quando os benefícios de cessação de emprego se vençam a mais de 12 meses após a data do balanço, eles devem ser descontados. No caso de uma oferta feita para encorajar a cessação voluntária, a mensuração dos benefícios de cessação de emprego deve basear-se no número de empregados que se espera aceitarem a oferta.

▼B

11. Os benefícios de remuneração em capital próprio são benefícios dos empregados pelos quais: ou os empregados têm direito a receber instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa (ou a sua empresa mãe); ou a quantia da obrigação da empresa perante os empregados depende do futuro preço dos instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa. A Norma exige determinadas divulgações acerca de tais benefícios, mas não especifica requisitos de reconhecimento e mensuração.

12. A Norma entra em vigor relativamente aos períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Quando se adoptar a Norma pela primeira vez, permite-se a uma empresa reconhecer qualquer aumento resultante como um passivo relativo a benefícios pós-emprego durante um período não superior a cinco anos. Se a adopção da Norma reduzir o passivo, exige-se que uma empresa reconheça o decréscimo imediatamente.

13. Esta Norma foi emendada em 2000 para emendar a definição de activos do plano e para introduzir requisitos de reconhecimento, mensuração e divulgação para desembolsos. Estas alterações entram em vigor para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. Encoraja-se a aplicação mais cedo.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-6
Definições	7
Benefícios a Curto Prazo dos Empregados	8-23
Reconhecimento e Mensuração	10-22
Todos os Benefícios a Curto Prazo dos Empregados	10
Ausências Permitidas a Curto Prazo	11-16
Planos de Participação nos Lucros e de Gratificações	17-22
Divulgações	23
Benefícios Pós-Emprego: Distinção entre Planos de Contribuição Definida e Planos de Benefícios Definidos	24-42
Planos Multi-empregador	29-35
Planos Estatais	36-38
Benefícios Segurados	39-42
Benefícios Pós-Emprego: Planos de Contribuição Definida	43-47
Reconhecimento e Mensuração	44-45
Divulgação	46-47
Benefícios Pós-Emprego: Planos de Benefícios Definidos	48-125
Reconhecimento e Mensuração	49-62
Contabilização da Obrigação Construtiva	52-53
Balanço	54-60
Demonstração dos Resultados	61-62
Reconhecimento e Mensuração: Valor Presente das Obrigações de Benefícios Definidos e Custo de Serviço Corrente	63-101
Método de Valorização Actuarial	64-66
Atribuição do Benefício a Períodos de Serviço	67-71
Pressupostos Actuariais	72-77
Pressupostos Actuariais: Taxa de Desconto	78-82
Pressupostos Actuariais: Ordenados, Benefícios e Custos Médicos	83-91

▼B

Ganhos e Perdas Actuariais	92-95
Custo dos Serviços Passados	96-101
Reconhecimento e Mensuração: Activos do Plano	102-107
Justo Valor dos Activos do Plano	102-104
Reembolsos	104A-104D
Retorno nos Activos do Plano	105-107
Concentrações de Actividades Empresariais	108
Cortes e Liquidações	109-115
Apresentação	116-119
Compensação	116-117
Distinção Corrente/Não-corrente	118
Componentes Financeiros de Custos de Benefícios Pós-Emprego	119
Divulgação	120-125
Outros Benefícios a Longo Prazo dos Empregados	126-131
Reconhecimento e Mensuração	128-130
Divulgação	131
Benefícios de Cessação de Emprego (Terminus)	132-143
Reconhecimento	133-138
Mensuração	139-140
Divulgação	141-143
Benefícios de Remuneração em Capital Próprio	144-152
Reconhecimento e Mensuração	145
Divulgação	146-152
Disposições Transitórias	153-156
Data de Eficácia	157-160

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo eda orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever a contabilização e a divulgação dos benefícios dos empregados. A Norma requer que uma empresa 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 empresa 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 dos benefícios do empregado.**

2. Esta Norma não trata do relato dos planos de benefícios do empregado (ver a IAS 26, Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma).

▼B

3. Esta Norma aplica-se a todos os benefícios do empregado, incluindo os proporcionados:

(a) segundo planos formais ou outros acordos formais entre uma empresa e empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes;

(b) segundo requisitos legais, ou através de acordos sectoriais, pelos quais se exige às empresas para contribuírem para planos nacionais, estatais, sectoriais ou outros multi-empregador; ou

(c) pelas práticas informais que dêem origem a uma obrigação construtiva. Práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a empresa não tiver alternativa realista senão pagar benefícios aos empregados. É exemplo de uma obrigação construtiva quando uma alteração nas práticas informais da empresa causasse um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

4. Os benefícios dos empregados incluem:

(a) benefícios a curto prazo dos empregados, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e gratificações (se pagáveis dentro de doze meses do final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos 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 dos empregados, incluindo licença de longo serviço ou licença sabática, jubileu ou outros benefícios de longo serviço, benefícios de invalidez a longo prazo e, se não forem pagáveis completamente dentro de doze meses após o final do período, a participação nos lucros, gratificações e remunerações diferidas;

(d) benefícios de cessação de emprego; e

(e) benefícios de remuneração em capital próprio.

Porque cada categoria identificada de a) a e) 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 empresa 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 empresa em troca do serviço prestado pelos empregados.

Benefícios a curto prazo dos empregados são os benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respectivo serviço.

Benefícios pós emprego são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que sejam pagáveis após a conclusão do emprego.

Planos de benefícios pós emprego são acordos formais ou informais pelos quais uma empresa proporciona benefícios pós emprego a um ou mais empregados.

Planos de contribuição definida são planos de benefícios pós emprego pelos quais uma empresa paga contribuições fixadas a uma entidade separada (um fundo) e não terá obrigação legal ou construtiva de

▼B

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 multi-empregador 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 empresas que não estejam sob controlo comum; e**

(b) **usem esses activos para proporcionar benefícios aos empregados de mais de uma empresa, na base de que os níveis de contribuições e de benefícios são determinados não olhando à identidade da empresa que emprega os empregados em questão.**

Outros benefícios a longo prazo dos empregados são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios pós-emprego, benefícios de cessação de emprego e benefícios de remuneração em capital próprio) que não se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Benefícios por cessação de emprego (terminus) são benefícios dos empregados pagáveis em consequência de:

(a) **a decisão de uma empresa cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou de**

(b) **decisão de um empregado de aceitar a saída voluntária em troca desses benefícios.**

Benefícios de remuneração em capital próprio são benefícios dos empregados pelos quais:

(a) **os empregados têm direito a receber instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa (ou pela sua empresa mãe); ou**

(b) **a quantia da obrigação da empresa para com os empregados depende do preço futuro de instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa.**

Planos de remuneração em capital próprio são acordos formais ou informais pelos quais uma empresa proporciona benefícios de remuneração em capital próprio para um ou mais empregados.

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 da 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 plano 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 empresa que relata) que:

(a) **sejam detidos por uma entidade (o fundo) que esteja legalmente separada da empresa 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 empresa que relata (mesmo em**

▼B

falência), e não possam ser devolvidos à empresa 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 empresa que relata; ou**

(ii) **os activos sejam devolvidos à empresa que relata para a reembolsar relativamente a benefícios de empregados já pagos.**

Uma apólice de seguro elegível é uma apólice de seguro emitida por uma seguradora que não seja uma parte relacionada (como definido na IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas) da empresa 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;**

(b) **não estejam disponíveis para os credores da própria empresa que relata (mesmo em falência) e não possam ser pagos à empresa 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 empresa 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.

O retorno dos activos do plano é o juro, dividendos e outro rédito proveniente dos activos do plano, juntamente com ganhos ou perdas nos activos do plano realizados e não realizados, menos quaisquer custos de administrar o plano e menos qualquer imposto a pagar pelo próprio plano.

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.**

Custo de serviços passados é o aumento no valor presente da obrigação de benefícios definidos quanto ao serviço de empregados em períodos anteriores, resultantes no período corrente da introdução de, ou alterações a, benefícios pós-emprego ou outros benefícios a longo prazo dos empregados. O custo de serviços passados pode ser ou positivo (quando os benefícios sejam introduzidos ou melhorados) ou negativo (quando os benefícios existentes sejam reduzidos).

BENEFÍCIOS A CURTO PRAZO DOS EMPREGADOS

8. Os benefícios a curto prazo de empregados incluem itens tais como:

(a) salários, ordenados e contribuições para a segurança social;

(b) ausências permitidas a curto prazo (tais como licença anual paga e licença por doença paga) em que se espera que as faltas ocorram dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço;

(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 dos 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 dos empregados a curto prazo são mensuradas numa base não descontada.

▼B

Reconhecimento e Mensuração

Todos os Benefícios a Curto Prazo de Empregados

10. **Quando um empregado tenha prestado serviço a uma empresa durante um período contabilístico, a empresa 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 empresa 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 Internacional de Contabilidade exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, IAS 2, Inventários, e a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis).**

    Os parágrafos 11, 14 e 17 explicam como uma empresa deve aplicar este requisito a benefícios a curto prazo dos empregados na forma de ausências permitidas e de planos de participações nos lucros e de gratificações.

Ausências Permitidas a Curto Prazo

11. **Uma empresa deve reconhecer o custo esperado de benefícios a curto prazo de empregados na forma de ausências permitidas segundo o parágrafo 10 como segue:**

    (a) **no caso de ausências permitidas acumuláveis quando os empregados prestam serviço que aumente o seu direito a ausências permitidas futuras; e**

    (b) **no caso ausências permitidas não acumuláveis, quando as faltas ocorram.**

12. Uma empresa 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 ausência permitidas cai em duas categorias:

    (a) acumuláveis; e

    (b) não acumuláveis.

13. Ausências permitidas não gozadas acumuláveis são as que sejam reportáveis e possam ser usadas em períodos futuros se o direito do período corrente não for usado totalmente. As ausências permitidas não gozadas acumuláveis podem ser ou adquiridas (por outras palavras, os empregados têm direito a um pagamento em dinheiro quanto ao direito não utilizado ao saírem da empresa) 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 não gozadas 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 empresa deve mensurar o custo esperado de ausências permitidas não gozadas acumuláveis como a quantia adicional que a empresa espera pagar em consequência do direito não utilizado que tenha acumulado à data do balanço.**

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 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 empresa 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

▼B

é tirada de qualquer saldo reportado de anos anteriores (uma base LIFO). Em 31 de Dezembro de 20X1, o direito não utilizado médio é de dois dias por empregado. A empresa 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 empresa 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 empresa reconhece um passivo igual a 12 dias de pagamento por doença.

16. As ausências permitidas não acumuláveis 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 empresa. 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 empresa não reconhece passivo nem gasto até ao momento da falta, porque o serviço do empregado não aumenta a quantia do benefício.

Planos de Participação nos Lucros e de Gratificações

17. **Uma empresa deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações segundo o parágrafo 10 quando, e só quando:**

(a) **a empresa 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 empresa 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 empresa 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 que Ilustra o Parágrafo 18

Um plano de participação nos lucros requer que uma empresa pague uma proporção especificada do seu lucro líquido 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 será de 3 % do lucro líquido. A empresa estima que a rotação de pessoal reduzirá os pagamentos a 2,5 % do lucro líquido.

A empresa reconhece um passivo e um gasto de 2,5 % do lucro líquido.

19. Uma empresa pode não ter obrigação legal de pagar uma gratificação. Não obstante, em alguns casos, uma empresa tem a prática de pagar gratificações. Em tais casos, a empresa tem uma obrigação construtiva porque a empresa 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 empresa 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 empresa 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 empresa.

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 empresa. Por conseguinte, uma empresa reconhece o custo

▼B

de planos de participação nos lucros e de gratificações não como uma distribuição do lucro líquido mas como um gasto.

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 dos empregados (ver parágrafo 126-131). Se os pagamentos de participação dos lucros e de gratificações satisfizerem a definição de benefício de remuneração em capital próprio, uma empresa trata-os de acordo com os parágrafos 144 -152.

Divulgações

23. Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca dos benefícios a curto prazo dos empregados, outras Normas Internacionais de Contabilidade podem exigir divulgações. Por exemplo, quando exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação acerca dos benefícios dos empregados relativos ao principal pessoal de gerência. A IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que uma empresa deve divulgar os custo com pessoal.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: DISTINÇÃO ENTRE PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA E PLANOS DE BENEFICIOS 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 empresa proporciona benefícios pós emprego são planos de benefícios pós emprego. Uma empresa 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 empresa 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 empresa (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 empresa não é limitada à quantia que concorda contribuir para o fundo quando a empresa 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) 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 empresa 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 empresa 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 empresa. Se a experiência actuarial ou de investimento forem piores que o esperado, a obrigação da empresa pode ser aumentada.

▼B

28. Os parágrafos 29 a 42 adiante explicam a distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefícios definidos no contexto de planos multi-empregador, planos estatais e benefícios segurados.

Planos Multi-empregador

29. **Uma empresa deve classificar um plano multi-empregador 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 multi-empregador for um plano de benefícios definidos, uma empresa 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.**

30. **Quando não estiver disponível informação suficiente para utilizar a contabilização de benefícios definidos de um plano multi-empregador que seja um plano de benefícios definidos, uma empresa 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 empresa 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;**

(ii) **a base usada para determinar esse excesso ou défice; e**

(iii) **as implicações, se existirem, para a empresa.**

31. Um exemplo de um plano multi-empregador de benefícios definidos é um em que:

(a) o plano é financiado numa base «*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 empresas 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 empresa: se o custo final dos benefícios já ganhos à data do balanço for maior do que o esperado, a empresa 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 multi-empregador que seja um plano de benefícios definidos, uma empresa 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 empresa pode não ser capaz de identificar a sua parte das subjacentes posição financeira e desempenho do plano com credibilidade suficiente para fins contabilísticos. Isto pode ocorrer se:

(a) a empresa não tiver acesso a informação acerca do plano que satisfaça os requisitos desta Norma; ou

(b) o plano expuser as empresas participantes a riscos actuariais associados aos empregados correntes e antigos de outras empresas, com a consequência de que não há base consistente e credível para imputar a obrigação, os activos do plano e o custo às empresas individuais que participam no plano.

▼B

Nesses casos, uma empresa contabiliza o plano como se fosse um plano de contribuição definida e divulga informação adicional exigida pelo parágrafo 30.

33. Os planos multi-empregador 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 empresas participantes a riscos actuariais associados aos empregados correntes e antigos de outras empresas. As definições desta Norma exigem que uma empresa 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).

34. Os planos de benefícios definidos que põem em comum os activos contribuídos por várias empresa sobre controlo comum, por exemplo, uma empresa mãe e as suas subsidiárias não são planos multi-empregador. Portanto, uma empresa trata tais planos como planos de benefícios definidos.

35. A IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, exige que uma empresa reconheça, ou divulgue informação acerca, determinados passivos contingentes. No contexto de um plano multi-empregador, um passivo contingente pode surgir, por exemplo, de:

(a) perdas actuariais relativas a outras empresas participantes porque cada empresa que participe num plano multi-empregador partilha dos riscos actuariais de todos as outras empresas participantes; ou

(b) qualquer responsabilidade segundo os termos de um plano para financiar qualquer carência no plano se as outras empresas cessarem a sua participação.

Planos Estatais

36. Uma empresa deve contabilizar um plano estatal da mesma maneira que um plano multi-empregador (ver parágrafos 29 e 30).

37. Os planos estatais são estabelecidos pela legislação para cobrir todas as empresas (ou todas as empresas numa particular categoria, por exemplo um sector especifico) 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 empresa que relata. Alguns planos estabelecidos por uma empresa 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.

38. Os planos estatais são caracterizados como de natureza de benefícios definidos ou de contribuição definida com base na obrigação da empresa segundo o plano. Muitos planos estatais são contribuídos numa base de «*pay as you go*»: as contribuições são fixadas a um nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios requeridos que se vençam no mesmo período; benefícios futuros obtidos durante o período corrente serão pagos com contribuições futuras. Contudo, na maioria dos planos estatais, a empresa 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 empresa 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 empresa aplica o tratamento prescrito nos parágrafos 29 e 30.

Benefícios Segurados

39. **Uma empresa pode pagar prémios de seguro para contribuir para o fundo de um plano de benefícios pós-emprego. A empresa deve tratar tal plano como um plano de contribuição definida salvo se a empresa**

▼B

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 empresa retiver tal obrigação legal ou construtiva, a empresa 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 empresa 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 empresa financia uma obrigação de benefícios pós-emprego ao contribuir para uma apólice de seguro pela qual a empresa (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 empresa:

(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 104A).

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 empresa não tiver qualquer obrigação legal ou construtiva para cobrir qualquer perda na apólice, a empresa 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 empresa deixa de ter um activo ou um passivo. Portanto, a empresa 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 empresa 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 empresa durante um período, a empresa 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 de balanço, uma empresa 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 Internacional de Contabilidade exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um activo (ver, por exemplo, a IAS 2, Inventários, e a IAS 16, Activos Fixos Intangíveis).**

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**

▼B

devem ser descontadas usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 78.

Divulgação

46. **Uma empresa deve divulgar a quantia reconhecida como um gasto no que respeita a planos de contribuição definida.**

47. Sempre que exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação acerca de contribuições para planos de contribuição definida relativamente ao principal pessoal de gerência.

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 empresa, e algumas vezes dos seus empregados, para uma entidade, ou fundo, que está legalmente separada da empresa 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 empresa de suprir carência nos activos do fundo. Portanto, a empresa 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 empresa 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 empresa 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 Unidadede 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 que devam ser reconhecidos (ver parágrafos 92-95);

(e) quando tenha sido introduzido ou alterado um plano, determinar o custo dos serviços passados resultante (ver parágrafos 96-101); e

(f) quando um plano tenha sido cortado ou liquidado, determinar o ganho ou perda resultante (ver parágrafo 109-115).

Quando uma empresa tiver mais de um plano de benefícios definidos, a empresa aplica estes procedimentos separadamente a cada um dos planos que seja material.

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 empresa 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**

▼B

práticas informais da empresa. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a empresa 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 empresa causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

53. Os termos formais de um plano de benefícios definidos podem permitir que uma empresa dê como finda a sua obrigação segundo o plano. Contudo, é usualmente muito difícil para uma empresa 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 empresa que esteja actualmente a prometer tais benefícios continuará a fazê-lo durante as restantes vidas de trabalho dos empregados.

Balanço

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 à data do balanço (ver parágrafo 64);**

(b) **mais quaisquer ganhos actuariais (menos quaisquer perdas actuariais) não reconhecidos devido ao tratamento estabelecido nos parágrafos 92-93;**

(c) **menos qualquer custo de serviços passados ainda não reconhecidos (ver parágrafo 96);**

(d) **menos o justo valor à data do balanço dos activos do plano (se existirem) à custa dos quais vão ser directamente liquidadas as obrigações (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 empresa 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 à data do balanço.**

57. Esta Norma encoraja, mas não exige, que uma empresa envolva um actuário qualificado na mensuração de todas as obrigações materiais de benefícios pós-emprego. Por razões práticas, uma empresa pode pedir a um actuário qualificado que leve a efeito uma valorização pormenorizada da obrigação antes da data do balanço. 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 à data do balanço.

58. **A quantia determinada segundo o parágrafo 54 pode ser negativa (um activo). Uma empresa deve mensurar o activo resultante ao mais baixo de:**

(a) **a quantia determinada segundo o parágrafo 54; e**

(b) **o total de:**

(i) **quaisquer perdas actuariais e custo de serviços passadosacumulados, líquidos e não reconhecidos (ver parágrafos 92, 93 e 96); e**

(ii) **o valor presente de quaisquer benefícios económicos disponíveis na forma de restituições 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.**

58A. **A aplicação do parágrafo 58 não deve resultar no reconhecimento de um ganho apenas como resultado de uma perda actuarial ou do custo de serviços passados no período corrente nem no reconhecimento de uma perda apenas como resultado de um ganho actuarial no período corrente. A empresa 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 de serviços passados do período corrente na medida em que excedam qualquer redução no valor presente dos benefícios**

▼B

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 de serviços passados do período corrente deve ser imediatamente reconhecida nos termos do parágrafo 54;**

(b) **ganhos actuariais líquidos do período corrente após dedução do custo de serviços passados 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 a dedução do custo de serviços passados do período corrente deve ser imediatamente reconhecida nos termos do parágrafo 54.**

58B. O parágrafo 58A só se aplica a uma empresa se esta apresentar, no início ou fim do período contabilístico, um excesso ([1]) num plano de benefícios definido e não puder, com base nos termos actuais do plano, recuperar esse excesso na sua totalidade através de restituições ou reduções em futuras contribuições. Nestes casos, o custo de serviços passados 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 elegíveis 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 58A 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 58A proíbe o reconhecimento de uma perda nestas circunstâncias. Para obter exemplos da aplicação deste parágrafo, consulte o Apêndice C.

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 empresa reconhece um activo em tais casos porque:

(a) a empresa controla um recurso, que é a capacidade de usar o excesso para gerar beneficios futuros;

(b) esse controlo é o resultado de acontecimentos passados (contribuições pagas pela empresa e serviço prestado pelo empregado); e

(c) estão disponíveis benefícios económicos futuros para a empresa na forma de uma redução em contribuições futuras ou de uma restituição de dinheiro, quer directamente para a empresa 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 dos serviços passados (ver parágrafo 96), excepto o especificado no parágrafo 58A. Porém, esse limite derroga a opção transitória do parágrafo 155 b). O parágrafo 120 c)(vi) exige que uma empresa divulgue qualquer quantia não reconhecida como um activo por causa do limite do parágrafo 58 b).

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 60

Um plano de benefícios definidos tem as seguintes características:

Valor presente da obrigação	1,1
Justo valor dos activos do plano	(1 190)
	(90)
Perdas actuariais não reconhecidas	(110)
Custo dos serviços passados não reconhecidos	(70)

([1]) Um excesso é um excedente do justo valor dos activos do plano sobre o valor presente da obrigação de benefícios definidos.

▼B

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 futuras restituições disponíveis e reduções em futuras contribuições	90
O limite segundo o parágrafo 58 b) calcula-se como segue:	
Perdas actuariais não reconhecidas	110
Custo dos serviços passados não reconhecido	70
Valor de restituições futuras disponíveis e de reduções em contribuições futuras	90
Limite	270

270 é inferior a 320. Portanto, a empresa reconhece um activo de 270 e divulga que o limite reduziu a quantia escriturada do activo por 50 (ver parágrafo 120 c)(vi).

Demonstração dos Resultados

61. **Uma empresa deve reconhecer o total liquido das seguintes quantias como um gasto ou (sujeito ao limite do parágrafo 58 b)) rendimento, excepto na medida em que outra Norma Internacional de Contabilidade 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 (parágrafo 104A);**

(d) **ganhos e perdas actuariais, na medida em que sejam reconhecidos de acordo com os parágrafos 92 e 93;**

(e) **custo dos serviços passados, na medida em que o parágrafo 96 exija que uma empresa o reconheça; e**

(f) **o efeito de quaisquer cortes ou liquidações (ver parágrafos 109 e 110).**

62. Outras Normas Internacionais de Contabilidade 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, Inventários, e a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis). 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 de Serviço Corrente

63. O custo final de um plano de benefícios definido 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 empresa deve usar o Método da Unidadede Crédito Projectada para determinar o valor presente das suas obrigações de benefícios definidos e respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, o custo dos serviços passados.**

65. O Método da Unidadede 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

▼B

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).

66. Uma empresa desconta o total de uma obrigação de benefícios pós-emprego, mesmo se parte da obrigação se vencer dentro de doze meses da data do balanço.

Exemplo que Ilustra o 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 constrói 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 empresa 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 Encerramento	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 Encerramento é o valor presente do benefício atribuído aos anos corrente e anteriores.

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 dos serviços passados, uma empresa 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 empresa 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 ou não condicionados por serviço futuro); até**

(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 Unidadede Crédito Projectada exige que uma empresa 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 empresa 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 empresa espera pagar em futuros períodos de relato. As técnicas actuariais permitem que uma empresa mensure essa obrigação com credibilidade suficiente para justificar o reconhecimento de um passivo.

▼B

Exemplos que Ilustram o 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 cada ano um benefício de 100. O custo do serviço corrente é o valor presente de 100. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente de 100, multiplicado pelo número de anos de serviço à data do balanço.

   Se o benefício for pagável imediatamente quando o empregado deixa a empresa, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação 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 à data do balanço.

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 benefícios definidos 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 de balanço. O custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefícios definidos são descontados porque os pagamentos da pensão começam na idade de 65.

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 à data de cada sucessivo balanço 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 empresa considera a probabilidade que alguns 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 que Ilustram o 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 do 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 da idade de 25. Os benefícios adquirem-se imediatamente.

   Nenhum benefício é atribuído ao serviço antes da idade de 25 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 empresa 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.

▼B

Exemplos que Ilustram o 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 à idade de 55 após vinte anos de serviço, ou que ainda estejam empregados à idade de 65, independentemente da duração do seu serviço.

   Para os empregados que sejam admitidos antes da idade de 35, o serviço dá primeiro lugar aos benefícios segundo o plano à idade de 35 (um empregado pode deixar com a idade de 30 e retornar na idade de 33 sem efeito na quantia ou tempestividade de benefícios). Esses benefícios estão condicionados a serviço futuro. Também o serviço para além da idade de 55 não dará lugar a quantia material de benefícios futuros. Para estes empregados, a empresa atribui um benefício de 100 (2 000 dividido por 20) a cada ano desde a idade de 35 até à idade de 55.

   Para os empregados que sejam admitidos entre as idades 35 e 45, o serviço para além de 20 anos não dará lugar a quantia material de benefícios adicionais. Para esses empregados, a empresa atribui benefício de 100 (2 000 dividido por 20) a cada um dos primeiros 20 anos.

   Para um empregado que seja admitido com a idade de 55, o serviço para além de 10 anos não dará lugar a quantia material de benefícios futuros. Para este empregado, a empresa 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 o 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 empresa 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 esperam que saiam dentro de 10 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 esperem que saiam após vinte ou mais anos, a empresa 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).

   Para os empregados que se espere 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 esperam que saiam dentro de dez anos, nenhum benefício é atribuído.

▼B

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 de balanço, mas não cria uma obrigação adicional. Por conseguinte:

(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 que Ilustra o Parágrafo 71

Os empregados têm direito a um benefício de 3 % do ordenado final por cada ano de serviço antes da idade de 55.

O benefício de 3 % do ordenado final estimado é atribuído a cada ano até à idade de 55. Esta é a data em que serviço adicional do empregado não conduzirá a quantia significativa 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 empresa 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);

(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 empresa 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 Hiper-inflacionárias), ou quando o benefício que está indexado e existe um mercado activo em obrigações indexadas da mesma moeda e prazo.

77. **Os pressupostos financeiros devem basear-se em expectativas de mercado, à data do balanço, relativamente ao período durante o qual se liquidam as obrigações.**

▼B

Pressupostos Actuariais: Taxa de Desconto

78. **A taxa usada para descontar as obrigações de benefícios pós-emprego (quer com fundo ou sem fundo) devem ser determinadas com referência aos rendimentos do mercado à data do balanço 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 (à data do balanço) em títulos do tesouro. A moeda e o prazo das obrigações das sociedades ou dos títulos do tesouro deve ser consistente com a moeda e o prazo esperado 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, taxa de desconto não reflecte o risco de crédito específico da empresa suportado pelos credores da empresa, nem reflecte o risco de a experiência futura poder diferir do pressupostos actuariais.

80. A taxa de desconto reflecte a tempestividade estimada de pagamentos de benefícios. Na prática, uma empresa consegue muitas vezes isto ao aplicar uma única taxa de desconto média ponderada que reflicta a tempestividade e quantia estimadas dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.

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 empresa 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 dos títulos do tesouro disponíveis.

82. O custo dos juros é calculado multiplicando a taxa de desconto tal como determinada no inicio 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 à data do balanço 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 dos serviços passados, 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 estimado 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 de balanço; 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 do balanço; 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.

▼B

85. Se os termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) exijam que uma empresa altere benefícios em períodos futuros, a mensuração da obrigação reflecte essas alterações. Este é o caso quando, por exemplo:

(a) a empresa 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 empresa 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)].

86. Os pressupostos actuariais não reflectem alterações em benefícios futuros que não estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de uma obrigação construtiva) à data do balanço. Tais alterações resultarão de:

(a) custo dos serviços passados, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço antes da alteração; e

(b) custos dos serviços corrente relativos 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 frequência de reivindicações futuras e do custo de satisfazer essas reivindicações. Uma empresa estima os custos médicos futuros na base de dados históricos acerca da própria experiência da empresa, suplementada sempre que necessário por dados históricos de outras empresas, 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 é particularmente sensível à idade, às condições de saúde e sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e pode ser sensível 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 à data do balanço (ou com base em qualquer obrigação construtiva que vá para além desses termos). As alterações nas contribuições desses empregados têm como consequência custo de serviços passados ou, quando aplicável, em 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 77).

Ganhos e Perdas Actuariais

92. **Ao mensurar o seu passivo de benefícios definidos segundo o parágrafo 54, uma empresa deve, sujeito ao parágrafo 58A, 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) **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.

▼B

93. **A porção de ganhos e perdas actuariais a ser reconhecida relativamente a cada plano de benefício definido é o excesso determinado segundo o parágrafo 92, dividido pelas médias esperadas da restante vida de trabalho dos empregados participantes nesse plano. No entanto, uma empresa 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 mesma base seja aplicada consistentemente de período para período. Uma empresa pode aplicar tais métodos sistemáticos aos ganhos e perdas actuariais mesmo se eles caírem dentro dos limites especificados no parágrafo 92.**

94. Os ganhos e perdas actuariais podem resultar de aumentos ou diminuições seja no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos ou no justo valor de quaisquer activos do plano relacionados. Entre as causas de ganhos e perdas actuariais incluem-se, 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).

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 são melhor vistas como um intervalo (ou «corridor») à volta da melhor estimativa. Permite-se, mas não se exige que uma empresa reconheça ganhos e perdas actuariais que caiam dentro desse intervalo. Esta Norma exige que uma empresa reconheça, como mínimo, uma porção especificada dos ganhos e perdas actuariais que caiam fora de um «corredor» 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 «corredor». 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 dos Serviços Passados

96. **Ao mensurar o seu passivo de benefícios definidos segundo o parágrafo 54, uma empresa deve, sujeito ao parágrafo 58A, reconhecer o custo de serviços passados 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 empresa deve reconhecer o custo dos serviços passados imediatamente.**

97. O custo dos serviços passados surge quando uma empresa introduz um plano de benefícios definidos ou altera os benefícios a pagar sobre um plano de benefícios definidos existente. Tais alterações são em paga dos serviços dos empregados durante o período até os respectivos benefícios serem adquiridos. Por conseguinte, o custo dos serviços passados é reconhecido durante esse período, independentemente do facto de o custo se referir ao serviço dos empregados em períodos anteriores. O custo dos serviços passados é mensurado como uma alteração no passivo resultante da emenda (ver parágrafo 64).

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 97

Uma empresa 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 empresa 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

▼B

melhoria, o valor presente dos benefícios adicionais relativos ao serviço de 1 de Janeiro 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

A empresa reconhece 150 imediatamente porque esses benefícios já estão adquiridos. A empresa reconhece 120 numa base de linha recta durante três anos a partir de 1 de Janeiro de 20X5.

98. O custo dos serviços passados exclui:

(a) o efeito de diferenças entre aumentos de ordenados reais e anteriormente pressupostos na obrigação de pagar benefícios relativos ao serviço em anos anteriores (não há custo dos serviços passados porque os pressupostos actuariais contemplam ordenados projectados);

(b) estimativas por defeito e por excesso de aumentos discricionários de pensão quando uma empresa tem uma obrigação construtiva de conceder tais aumentos (não há custo dos serviços passados porque os pressupostos actuariais contemplam tais aumentos);

(c) estimativas de melhorias de benefícios que resultem de ganhos actuariais que já foram reconhecidos nas demonstrações financeiras se a empresa estiver obrigada quer pelos termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) ou pela legislação, para usar qualquer excedente no plano para o benefício dos participantes do plano, mesmo se o aumento de benefício não tiver ainda sido formalmente concedido [o aumento resultante na obrigação é uma perda actuarial e não custo dos serviços passados, ver parágrafo 85 b)];

(d) o aumento em benefícios adquiridos quando, na ausência de benefícios novos ou melhorados, os empregados completem requisitos de aquisição (não há custo dos serviços passados porque o custo estimado dos benefícios foi reconhecido como custo dos serviços correntes à medida que o serviço foi prestado); e

(e) o efeito de emendas do plano que reduzam os benefícios relativos a serviço futuro (um corte).

99. Uma empresa estabelece o mapa de amortizações relativo ao custo de serviços passados 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 empresa só altera o mapa de amortizações relativo ao custo dos serviços passados se houver um corte ou liquidação.

100. Quando uma empresa reduz os benefícios a pagar segundo um plano de benefícios existente, a redução resultante no passivo de benefícios definidos é reconhecida como custo dos serviços passados (negativo) durante o período médio até que a porção reduzida dos benefícios se torna adquirida.

101. Quando uma empresa 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 empresa trata a alteração como uma alteração líquida única.

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 no balanço 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 empresa e detidos pelo fundo.

▼B

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

104A. **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 empresa deve reconhecer o seu direito ao reembolso como um activo separado. A empresa deve mensurar o activo ao justo valor. Em todos ou outros aspectos, uma empresa deve tratar esse activo do mesmo modo que os activos do plano. Na demonstração dos resultados, o gasto relativo a um plano de benefícios definidos deve ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.**

104B. Algumas vezes, uma empresa 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 empresa 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).

104C. Quando uma apólice de seguro não for uma apólice de seguros elegível não é um activo do plano. O parágrafo 104 A trata de tais casos: a empresa 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 empresa trata esse activo de mesma maneira 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 (c) (vii) exige que a empresa divulgue uma breve descrição da ligação entre o direito ao reembolso e a respectiva obrigação.

Exemplo Ilustrativo dos Parágrafos 104 A-C

Valor presente da obrigação	1 241
Ganhos actuariais não reconhecidos	17
Passivo reconhecido no balanço	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.

104D. 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 nos Activos do Plano

105. O retorno esperado dos activos do plano é uma componente do gasto reconhecido na demonstração dos resultados. 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 na obrigação de benefícios definidos ao determinar a quantia liquida que é comparada com os limites do «corridor» de 10 % especificado no parágrafo 92.

▼B

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.

107. Ao determinar o retorno real e esperado dos activos do plano, uma empresa deduz os custos esperados de administração, que não sejam os incluídos nos pressupostos actuariais usados para mensurar a obrigação.

Exemplo que Ilustra o 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 empresa 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 segue:

Retorno em 10 000 detidos durante 12 meses a 10,25 %	1 025
Retorno em 3 000 detidos durante 6 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 real 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 empresa reconhece na demonstração dos resultados 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.

Concentrações de Actividades Empresariais

108. Numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, uma empresa reconhece activos e passivos provenientes de benefícios pós-emprego ao valor presente da obrigação menos o justo valor de quaisquer activos do plano (ver a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais). O valor presente da obrigação inclui tudo o que segue, mesmo se a adquirida ainda os não tivesse reconhecido à data da aquisição:

(a) ganhos e perdas actuariais que surgiram antes da data da aquisição (quer caiam ou não dentro dos 10 % do «corridor»);

▼B

(b) o custo dos serviços passados que surgiu de alterações de benefícios, ou da introdução de um plano, antes da data da 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 empresa 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 dos serviços passados 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 empresa 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).**

111. Um corte ocorre quando uma empresa ou:

(a) esteja demonstravelmente comprometida a fazer uma redução material no número de empregados cobertos por um plano; ou

(b) emende os termos de um plano de benefícios definidos de forma tal que um elemento material do serviço futuro dos empregados correntes deixará de se qualificar para benefícios, ou se qualificará apenas para benefícios reduzidos.

Um corte pode provir de um acontecimento isolado, tal como um encerramento de uma fábrica, a descontinuação de uma operação ou a cessação ou suspensão de uma fábrica. Um acontecimento é suficiente e material para se qualificar como um corte se o reconhecimento do ganho ou perda do corte tiver um efeito material nas demonstrações financeiras. Os cortes estão muitas vezes ligados a reestruturações. Por conseguinte, uma empresa contabiliza um corte na mesma altura que a respectiva reestruturação.

112. Ocorre uma liquidação quando uma empresa 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 empresa 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 empresa retiver uma obrigação legal ou construtiva (ver parágrafo 39) de pagar os benefícios dos empregados especificados na apólice de seguros. Os parágrafos 104A-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 terminus 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 dos serviços passados 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 dos serviços passados por reconhecer relativo ao mesmo plano.

▼B

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 115

Uma empresa descontinua um segmento de negócios 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 empresa 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 de 50. A empresa adoptou pela primeira vez a Norma há um ano. Isto aumentou a responsabilidade líquida de 100, que a empresa 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.

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 de corte	Depois do corte
Valor presente 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 ($100 \times {}^{4}/_{5}$)	(80)	8	(72)
Passivo líquido reconhecida no balanço	150	(97)	53

Apresentação

Compensação

116. **Uma empresa deve compensar um activo relativo a um plano com um passivo relativo a outro plano quando, e só quando, a empresa:**

(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: Divulgação e Apresentação.

Distinção Corrente/Não-corrente

118. Algumas empresas distinguem activos e passivos correntes de activos e passivos não-correntes. Esta norma não específica se uma empresa 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 específica se uma empresa 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 demonstração dos resultados.

Divulgação

120. **Uma empresa deve divulgar a seguinte informação sobre planos de benefícios definidos:**

(a) **a política contabilística da empresa para reconhecer ganhos e perdas actuariais;**

(b) **uma descrição geral do tipo de plano;**

▼B

(c) **uma reconciliação dos activos e passivos reconhecidos no balanço, mostrando pelo menos:**

(i) **o valor presente na data do balanço das obrigações de benefícios definidos que estejam totalmente sem fundo constituído;**

(ii) **o valor presente (antes de deduzir o justo valor dos activos do plano) na data do balanço das obrigações de benefícios definidos que estejam total ou parcialmente com fundo constituído;**

(iii) **o justo valor de quaisquer activos do plano na data do balanço;**

(iv) **os ganhos ou perdas actuariais líquidos não reconhecidos no balanço (ver parágrafo 92);**

(v) **o custo dos serviços passados ainda não reconhecidos no balanço (ver parágrafo 96);**

(vi) **qualquer quantia não reconhecida como um activo, por causa do limite do parágrafo 58b);**

(vii) **o justo valor à data do balanço de qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 104A (com uma breve descrição da ligação entre o direito de reembolso e a respectiva obrigação); e**

(viii) **as outras quantias reconhecidas no balanço;**

(d) **as quantias incluídas no justo valor dos activos do plano para:**

(i) **cada categoria dos próprios instrumentos financeiros da empresa que relata; e**

(ii) **qualquer propriedade ocupada, ou outros activos utilizados, pela empresa que relata;**

(e) **uma reconciliação mostrando os movimentos durante o período no passivo (ou activo) líquido reconhecido no balanço;**

(f) **o gasto total reconhecido na demonstração dos resultados para cada um dos elementos seguintes, e a linha dos itens da demonstração dos resultados na qual estão incluídos:**

(i) **custo dos serviços correntes;**

(ii) **custo de juros;**

(iii) **retorno esperado dos activos do plano;**

(iv) **o retorno esperado sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 104A;**

(v) **ganhos e perdas actuariais;**

(vi) **custo dos serviços passados; e**

(vii) **o efeito de qualquer corte ou liquidação;**

(g) **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 104A; e**

(h) **os principais pressupostos actuariais usados à data do balanço, 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 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);**

(iv) **taxas de tendência dos custos médicos;**

(v) **quaisquer outros pressupostos actuariais usados materialmente relevantes; e**

(vi) **as taxas esperados de retorno relativas aos períodos apresentados nas demonstrações financeiras sobre qualquer direito**

▼B

de exemplo reconhecido como um activo segundo o parágrafo 104A; e

Uma empresa 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.

121. Parágrafo 120 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. Mais detalhe não é necessário.

122. Quando uma empresa 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) quer os planos estejam 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 empresa proporciona divulgações em total para um agrupamento de planos, tais divulgações são fornecidas sob a forma de médias ponderadas ou de intervalos relativamente estreitos.

123. O parágrafo 30 exige divulgações adicionais sobre planos de benefícios definidos multi-empregador que sejam tratados como se fossem planos de contribuição definida.

124. Quando exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação sobre:

(a) transacções de partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego; e

(b) benefícios pós-emprego para o principal pessoal de gerência.

125. Quando exigido pela IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, uma empresa divulga informação sobre passivos contingentes resultantes de obrigações de benefícios pós-emprego.

OUTROS BENEFÍCIOS A LONGO PRAZO DOS EMPREGADOS

126. Outros benefícios a longo prazo dos empregados incluem, por exemplo:

(a) ausências permitidas de longo prazo tais como licença por serviços duradouros ou sabática;

(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 dos 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 dos empregados raramente dá origem a uma quantia material de custo dos serviços passados. Por estas razões, esta Norma exige um método simplificado de contabilização para outros benefícios a longo prazo dos empregados. Este método difere da contabilização exigida para benefícios pós-emprego como segue:

(a) ganhos e perdas actuariais são imediatamente reconhecidos e não se aplica o «corridor»; e

(b) todo o custo dos serviços passados é imediatamente reconhecido.

▼B

Reconhecimento e Mensuração

128. **A quantia reconhecida como um passivo relativa a outros benefícios a longo prazo dos empregados deve ser o total líquido das seguintes quantias:**

(a) **o valor presente da obrigação de benefícios definidos à data do balanço (ver parágrafo 64);**

(b) **menos o justo valor à data do balanço dos activos do plano (se os houver) dos quais as obrigações devem ser liquidadas directamente (ver parágrafos 102-104).**

Ao mensurar o passivo, uma empresa deve aplicar os parágrafos 49--91, excluindo os parágrafos 54 e 61. Uma empresa deve aplicar o parágrafo 104A ao reconhecer e mensurar qualquer direito de reembolso.

129. **Para outros benefícios a longo prazo dos empregados, uma empresa deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias como gasto ou (sujeito ao parágrafo 58) rendimento, excepto na medida em que outra Norma Internacional de Contabilidade exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:**

(a) **custo dos serviços correntes (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 104A);**

(d) **ganhos e perdas actuariais, que devem ser todos imediatamente reconhecidos;**

(e) **custo dos serviços passados, que deve ser todo imediatamente reconhecido; e**

(f) **o efeito de quaisquer cortes ou liquidações (ver parágrafos 109 e 110).**

130. Uma forma de outros benefícios a longo prazo do empregado é benefício de incapacidade de 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 de longo prazo.

Divulgação

131. Embora esta Norma não exija divulgações específicas sobre outros benefícios a longo prazo dos empregados, outras Normas Internacionais de Contabilidade podem exigir divulgações, por exemplo quando a despesa resultante de tais benefícios é de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa para o período (ver a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas). Quando exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação sobre outros benefícios a longo prazo dos empregados para o principal pessoal de 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 empresa deve reconhecer benefícios de cessação de emprego como um passivo e um gasto quando, e somente quando, a empresa esteja comprometida de uma forma demonstrável, quer 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 saída voluntária.**

▼B

134. **Uma empresa está demonstravelmente comprometida a uma cessação de emprego quando, e somente quando, a empresa 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) **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.**

135. Uma empresa pode estar comprometida, pela legislação, por acordos contratuais ou outros com empregados ou os seus representantes ou por uma obrigação construtiva baseada na pratica da empresa, 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 empresa.

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 empresa contabiliza-os como benefícios pós-emprego. Algumas empresas 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 empresa. 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 empresa futuros benefícios económicos e são reconhecidos como um gasto imediatamente.

138. Quando uma empresa reconheça benefícios de cessação, a empresa 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 após a data do balanço, eles devem ser descontados usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 78.**

140. **No caso de uma oferta feita para encorajar a saída 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. Como exigido pela IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, uma empresa divulga informação acerca do passivo contingente salvo se a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação for remota.

142. Conforme exigido pela IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, uma empresa divulga a natureza e a quantia de um gasto se for de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa durante o período. Os benefícios de cessação de emprego podem resultar num gasto que precisa de divulgação a fim de cumprir este requisito.

▼B

143. Quando exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação sobre benefícios de cessação de emprego relativos ao principal pessoal de gerência.

BENEFÍCIOS DE REMUNERAÇÃO EM CAPITAL PRÓPRIO

144. Benefícios de remuneração em capital próprio incluem benefícios em formas tais como:

(a) acções, opções de acções, e outros instrumentos de capital próprio, emitidos para empregados a um valor inferior ao justo valor pelo qual esses instrumentos teriam sido emitidos para uma terceira entidade; e

(b) pagamentos a dinheiro, cuja quantia dependerá do futuro preço de mercado das acções da empresa que relata.

Reconhecimento e Mensuração

145. Esta Norma não especifica os requisitos de reconhecimento e de mensuração para benefícios de remuneração em capital próprio.

Divulgação

146. As divulgações exigidas adiante destinam-se a habilitar os utilizadores das demonstrações financeiras a avaliar o efeito dos benefícios de remuneração em capital próprio na posição financeira, desempenho e fluxos de caixa duma empresa. Os benefícios de remuneração em capital próprio podem afectar:

(a) a posição financeira duma empresa ao exigir que a empresa emita instrumentos financeiros de capital próprio ou converta instrumentos financeiros, por exemplo quando empregados ou planos de remuneração de empregados, detenham opções de acções ou tenham parcialmente satisfeito cláusulas de aquisição que os habilitarão a adquirir as opções de acções no futuro; e

(b) o desempenho e os fluxos de caixa de uma empresa ao reduzir a quantia do dinheiro ou outros benefícios dos empregados que a empresa proporciona aos empregados em troca dos seus serviços.

147. **Uma empresa deve divulgar:**

(a) **a natureza e termos (incluindo quaisquer cláusulas de aquisição) dos planos de remuneração em capital próprio;**

(b) **a política contabilística para planos de remuneração em capital próprio;**

(c) **as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras relativas a planos de remuneração em capital próprio;**

(d) **o número e termos (incluindo, quando aplicável, dividendos e direitos de voto, direitos de conversão, datas de exercício, preços de exercício e datas de expiração) dos próprios instrumentos financeiros de capital da empresa que sejam detidos por planos de remuneração em capital próprio (e, no caso de opções de acções, por empregados) no princípio e no fim do período. Deve ser especificada a extensão até à qual os direitos dos empregados a esses instrumentos estejam adquiridos no princípio e no fim do período;**

(e) **o número e termos (incluindo, quando aplicável, dividendos e direitos de voto, direitos de conversão, datas de exercício, preços de exercício e datas de expiração) dos instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa para planos de remuneração em capital próprio para empregados (ou dos próprios instrumentos financeiros de capital da empresa distribuídos pelos planos de remuneração em capital próprio aos empregados) durante o período e o justo valor de qualquer remuneração recebida dos planos de remuneração em capital próprio ou dos empregados;**

(f) **o número, datas de exercício e preços de exercício das opções de acções exercidas segundo os planos de remuneração em capital próprio durante o período;**

(g) **o número de opções de acções detidas por planos de remuneração em capital próprio, ou detidas por empregados sob tais planos, que prescreveram durante o período; e**

▼B

(h) **a quantia, e principais termos, de quaisquer empréstimos ou garantias dadas pela empresa que relata para, ou a favor de, planos de remuneração em capital próprio.**

148. **Uma empresa deve também divulgar:**

(a) **o justo valor, no princípio e no fim do período, dos próprios instrumentos financeiros de capital próprio da empresa (que não sejam opções de acções) detidos pelos planos de remuneração em capital próprio; e**

(b) **o justo valor, na data de emissão, dos próprios instrumentos financeiros de capital próprio da empresa (que não sejam opções de acções) emitidos pela empresa para planos de remuneração em capital próprio ou para os empregados, ou pelos planos de remuneração em capital próprio para os empregados, durante o período.**

Se não for praticável determinar o justo valor dos instrumentos financeiros de capital próprio (que não sejam opções de acções), esse facto deve ser divulgado.

149. Quando uma empresa tiver mais do que um plano de remuneração em capital próprio, devem ser feitas divulgações pelo total, separadamente para cada plano, ou em tais agrupamentos como for considerado mais útil para estimar as obrigações da empresa que emita instrumentos financeiros de capital próprio sob tais planos e as alterações nessas obrigações durante o período corrente. Tais agrupamentos podem distinguir, por exemplo, a localização e antiguidade dos grupos de empregados cobertos. Quando uma empresa proporciona divulgações pelo total para um agrupamento de planos, tais divulgações são fornecidas sob a forma de média ponderada ou de intervalos relativamente estreitos.

150. Quando uma empresa tenha emitido opções de acções para empregados, ou para planos de remuneração a empregados, devem ser feitas divulgações pelo total, ou em agrupamentos como for considerado mais útil para estimar o número e tempestividade de acções que possam ser emitidas e o dinheiro que possa ser recebido em consequência. Por exemplo, pode ser útil distinguir opções que estão «out-of-the-money» (onde o preço de exercício excede o preço corrente de mercado) de opções que estão «in-the-money» (onde o preço corrente de mercado excede o preço de exercício). Além disso, pode ser útil combinar as divulgações em agrupamentos que não agreguem opções com uma ampla gama de preços de exercício ou datas de exercício.

151. As divulgações exigidas pelos parágrafos 147 e 148 destinam-se a satisfazer os objectivos desta Norma. Pode ser necessário divulgação adicional para satisfazer os requisitos da IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, se uma empresa:

(a) proporcionar benefícios de remuneração em capital próprio ao principal pessoal de gerência;

(b) proporcionar benefícios de remuneração em capital próprio sob a forma de instrumentos emitidos pela empresa-mãe da empresa; ou

(c) entra em transacções com partes relacionadas com planos de remuneração em capital próprio.

152. Na falta de requisitos específicos de reconhecimento e mensuração para planos de remuneração em capital próprio, é útil aos utilizadores de demonstrações financeiras informação sobre o justo valor dos instrumentos financeiros da empresa que relata usados em tais planos. Contudo, porque não há consenso na apropriada maneira de determinar o justo valor das opções de acções, esta Norma não exige a uma empresa que divulgue o seu justo valor.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

153. Esta secção especifica o tratamento transitório para planos de benefícios definidos. Quando uma empresa adoptar pela primeira vez esta Norma para outros benefícios dos empregados, a empresa aplica a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

154. **Quando adoptar pela primeira vez esta Norma, uma empresa 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

(b) **menos o justo valor, na data de adopção, dos activos do plano (se os houver) dos quais as obrigações deverão ser liquidadas directamente (ver parágrafos 102-104);**

(c) **menos quaisquer custo dos serviços passados 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 empresa, a empresa 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, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas; ou**

(b) **como um gasto numa base de linha recta durante e até cinco anos da data de adopção. Se uma empresa escolher b) a empresa deve:**

(i) **aplicar o limite descrito no parágrafo 58 b) ao mensurar qualquer activo reconhecido no balanço;**

(ii) **divulgar em cada data do balanço: (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 dos serviços passados negativo) como segue. Se um ganho actuarial é para ser reconhecido segundo os parágrafos 92 e 93, uma empresa 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 empresa, a empresa deve reconhecer essa diminuição imediatamente segundo a IAS 8.

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 que Ilustra os Parágrafos 154 a 156

Em 31 de Dezembro de 1998, o balanço de uma empresa inclui um passivo de pensão de 100. A empresa 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 empresa 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 dos serviços passados a serem reconhecidos nos períodos posteriores ($160 \times {}^{4}/_{10}$)	(64)
Passivo de transição	236
Passivo já reconhecido	100
Aumento no passivo	136

A empresa 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 empresa tem adoptado uma política de reconhecer todos os ganhos e perdas actuariais imediatamente, como permitido pelo parágrafo 93.

▼B

O efeito do limite no parágrafo 155 alínea b) (ii) é como segue:

Ganhos actuariais acumulados líquidos não reconhecidos	120
Parte não reconhecida do passivo de transição ($136 \times {}^{4}/_{5}$)	(109)
Ganho máximo a ser reconhecido (parágrafo 155, alínea b) ii)	11

DATA DE EFICÁCIA

157. **Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em, ou após, 1 de Janeiro de 1999, excepto como especificado nos parágrafos 159 e 159A. Encoraja-se a sua adopção mais cedo. Se uma empresa 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 empresa deve divulgar o facto de que aplica esta Norma em vez da IAS 19, Custos de Benefícios de Reforma, aprovada em 1993.**

158. Esta Norma substitui a IAS 19, Custos de Benefícios de Reforma, 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 (c) (vii), 120 (f) (iv), 120 (g) e 120 (h) (iii).**

Encoraja-se a adopção mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma empresa deve divulgar esse facto.

159A. **A emenda do parágrafo 58A torna-se operacional para demonstrações financeiras anuais** [1] **que cubram os períodos que terminem em ou após 31 de Maio de 2002. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma empresa deve divulgar esse facto.**

160. A IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, aplica-se quando uma empresa altera as suas políticas contabilísticas para reflectir as alterações especificadas nos parágrafos 159 e 159A. Ao aplicar essas alterações retrospectivamente, como exigido pelos tratamentos de referência e alternativos da IAS 8, a empresa trata essas alterações como se elas tivessem sido adoptadas ao mesmo tempo que o resto desta Norma.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 20

(REFORMATADA EM 1994)

Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substitui a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Novembro de 1982. É apresentada no formato revisto e adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade de 1991 em diante. Não se fizeram alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada terminologia foi alterada para ficar a par da prática corrente do IASC.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, emendou o parágrafo 11. O texto emendado tornou-se eficaz nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

[1] O parágrafo 159 refere-se a «demonstrações financeiras anuais» em linha com a linguagem mais explícita para redigir data de eficácia adoptada em 1998. O parágrafo 157 refere-se a «demonstrações financeiras».

▼B

Em Janeiro de 2001, a IAS 41, Agricultura, emendou o parágrafo 2. O texto emendado torna-se eficaz nas demonstrações financeiras que cubram períodos anuais que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

Uma interpretação SIC relaciona-se com a IAS 20:

— SIC 10: Apoio do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-2
Definições	3-6
Subsídios do Governo	7-33
Subsídios Não Monetários do Governo	23
Apresentação de Subsídios Relacionados com Activos	24-28
Apresentação de Subsídios Relacionados com Rendimentos	29-31
Reembolso de Subsídios do Governo	32-33
Apoios do Governo	34-38
Divulgação	39
Disposições Transitórias	40
Data de Eficácia	41

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

ÂMBITO

1. **Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios do governo e na divulgação de outras formas de apoio do governo.**

2. Esta Norma não trata:

   (a) os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios do Governo em demonstrações financeiras que reflictam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementar de uma natureza semelhante;

   (b) o apoio do governo que seja proporcionado a uma empresa na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o rendimento colectável ou que sejam determinados ou limitados na base de passivos por impostos sobre o rendimento (tais como isenções temporárias do imposto sobre o rendimento, créditos de impostos por investimentos, permissão de depreciações aceleradas e taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento);

   (c) a participação do governo na propriedade (capital) da empresa; e

   (d) os subsídios do governo cobertos pela IAS 41, Agricultura.

DEFINIÇÕES

3. **Nesta Norma são usados os termos seguintes com os significados especificados:**

   Governo refere-se ao governo, agências do governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

   Apoio do governo é a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma empresa ou a uma categoria de empresas que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do governo, 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.

▼B

Subsídios do governo são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma empresa em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da empresa. Excluem as formas de apoio do governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o governo que não possam distinguir das transacções comerciais normais da empresa ([1])**.**

Subsídios relacionados com activos são subsídios do governo cuja condição primordial é a de que a empresa 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 do governo que não sejam os que estão relacionados com activos.

Empréstimos perdoáveis são empréstimos em que o emprestador 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 do governo 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 empresa a seguir um certo rumo que ela normalmente não teria tomado se o apoio não fosse proporcionado.

5. A aceitação de apoio do governo por uma empresa 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 empresa beneficiou de tal apoio durante o período de relato. Isto facilita as comparações das demonstrações financeiras da empresa com as de períodos anteriores e com as de outras empresas.

6. Os subsídios do governo são algumas vezes denominados por outros nomes, como dotações, subvenções ou prémios.

SUBSÍDIOS DO GOVERNO

7. **Os subsídios do governo, incluindo subsídios não-monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:**

   (a) **a empresa cumprirá as condições a eles associadas; e**

   (b) **os subsídios serão recebidos.**

8. Um subsídio do governo não é reconhecido, até que haja segurança razoável de que a empresa 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 do governo quando haja segurança razoável de que a empresa satisfará as condições de perdão do empréstimo.

11. Uma vez que o subsídio do governo seja reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com a IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

12. **Os subsídios do governo devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser directamente creditados ao capital próprio.**

([1]) Ver também a SIC 10: Apoio do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais.

▼B

13. Duas grandes abordagens podem ser encontradas no tratamento contabilístico dos subsídios do governo: a abordagem pelo capital, pela qual um subsídio é directamente creditado ao capital próprio, e a abordagem pelos rendimentos, pela qual um subsídio é levado a rendimentos durante um ou mais períodos.

14. Aqueles que apoiam a abordagem pelo capital argumentam como se segue:

(a) os subsídios do governo são um mecanismo financeiro e devem ser de preferência tratados como tal no balanço em vez de passarem pela demonstração dos resultados a fim de compensar os elementos de gastos que eles financiam. Dado não se esperar qualquer reembolso, eles devem ser creditados directamente ao capital próprio; e

(b) é inapropriado reconhecer os subsídios do governo na demonstração dos resultados dado que eles não são obtidos mas representam, sim, um incentivo proporcionado pelo governo sem custos relacionados.

15. Os argumentos em suporte da abordagem pelos rendimentos são os seguintes:

(a) uma vez que os subsídios do governo são recebimentos provenientes de uma fonte que não é a dos accionistas, eles não devem ser creditados directamente ao capital próprio devendo ser reconhecidos na demonstração dos resultados nos períodos apropriados;

(b) os subsídios do governo raramente são gratuitos. A empresa obtém-nos ao cumprir as suas condições e a satisfazer as obrigações previstas. Devem, por conseguinte, ser reconhecidos como rédito sendo assim balanceados com os custos associados que o subsídio se destina compensar; e

(c) como o imposto sobre o rendimento e outros impostos são débitos a rendimentos, é lógico tratar também os subsídios do governo, que são uma extensão das políticas fiscais, na demonstração dos resultados.

16. É fundamental para a abordagem pelos rendimentos que os subsídios do governo sejam reconhecidos na demonstração dos resultados nume base sistemática e racional durante os períodos contabilísticos necessários para balanceá-los com os custos relacionados. O reconhecimento nos rendimentos dos subsídios do governo na base de recebimentos não está de acordo com o princípio contabilístico do acréscimo (ver Norma Internacional de Contabilidade 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 maior parte dos casos os períodos durante os quais uma empresa reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio do governo são prontamente determináveis e, por conseguinte, os subsídios em reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como rédito no mesmo período do gasto relevante. Semelhantemente, os subsídios relacionados com activos depreciáveis são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses activos é debitada.

18. Os subsídios relacionados com activos não depreciáveis podem também requerer o cumprimento de certas obrigações e serão então reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Como exemplo, temos que um subsídio de terrenos pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante a vida do edifício.

19. Os subsídios são algumas vezes recebidos como um pacote de ajudas financeiras ou fiscais a que estão associadas 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.

20. **Um subsídio do governo que se torne recebível como compensação de gastos ou perdas já incorridos ou com o fim de dar imediato apoio financeiro à empresa com nenhuns custos futuros relacionados adicionais deve ser reconhecido como rendimento do período em que se torne recebível, como um item extraordinário, se apropriado (ver Norma Internacional de Contabilidade IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas).**

21. Em certas circunstâncias, um subsídio do governo pode ser concedido mais com o fim de dar imediato apoio financeiro a uma empresa do que

▼B

como um incentivo para assumir a responsabilidade de fazer dispêndios específicos. Tais subsídios podem ser confinados a uma empresa individual e podem não estar disponíveis para toda uma classe de beneficiários. Estas circunstâncias podem fazer com que o subsídio seja reconhecido como rendimento no período em que a empresa se qualifica para recebê-lo, como um resultado extraordinário se apropriado, com divulgação para assegurar que os seus efeitos são claramente compreendidos.

22. Um subsídio do governo pode tornar-se recebível por uma empresa como compensação de gastos ou de perdas incorridos num período contabilístico anterior. Tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se torna recebível, como um resultado extraordinário se apropriado, com divulgação para assegurar que os seus efeitos são claramente compreendidos.

Subsídios do Governo Não Monetários

23. Um subsídio do governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da empresa. 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 do governo relacionados com activos, incluindo os subsídios não monetários pelo justo valor, devem ser apresentados no balanço 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.

26. Um dos métodos considera o subsídio como rendimento diferido sendo reconhecido como rendimento numa base sistemática e racional 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 rendimento durante a vida do activo depreciável por meio de um débito de depreciação reduzido.

28. A compra de activos e o recebimento dos subsídios relacionados pode causar movimentos importantes no fluxo de caixa de uma empresa. Por esta razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em activos, tais movimentos são muitas vezes divulgados como itens separados na demonstração de fluxos de caixa sem atender a se o subsídio é ou não deduzido do respectivo activo com o fim de apresentação do balanço.

Apresentação de Subsídios Relacionados como Rendimento

29. Os subsídios relacionados com rendimentos são algumas vezes apresentados como créditos na demonstração dos resultados, quer separadamente quer sob um titulo geral tal como «outros rendimentos»; alternativamente, eles são deduzidos ao relatar o gasto relacionado.

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 empresa se o subsídio não tivesse ficado disponível sendo por isso enganosa a apresentação do gasto sem compensar o subsídio.

31. Ambos os métodos são vistos como aceitáveis para 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 do Governo

32. **Um subsídio do governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística (ver Norma Internacional de Contabilidade IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas). O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos deve ser**

▼B

aplicado em primeiro lugar contra qualquer crédito diferido não amortizado registado 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 um gasto. O reembolso de um subsídio relacionado com um activo deve ser registado aumentando a quantia escriturada do activo ou reduzindo o saldo do rendimento diferido pela quantia reembolsável. A depreciação adicional acumulada que teria sido reconhecida até à data como um gasto na ausência do subsídio deve ser imediatamente reconhecida como um gasto.

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 DO GOVERNO

34. Certas formas de apoio do governo que não possamter um valor razoavelmente atribuído são excluídas da definição de apoio do governo dada no parágrafo 3, assim como as transacções com o governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da empresa.

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 empresa é o da política de aquisições do governo a qual seja responsável por parte das vendas da empresa. A existência do benefício pode ser indiscutível mas qualquer tentativa de segregar as actividades comerciais das do apoio do governo 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.

37. Os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos são uma forma de apoio do governo, mas o benefício não é quantificado pela imputação de juros.

38. Nesta Norma, o apoio do governo 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.

DIVULGAÇÃO

39. **Devem ser divulgados os assuntos seguintes:**

(a) **a política contabilística adoptada para os subsídios do governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;**

(b) **a natureza e extensão dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do governo de que a empresa tenham directamente beneficiado; e**

(c) **condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do governo que tenham sido reconhecidas.**

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

40. **Uma empresa que adopte a Norma pela primeira vez deve:**

(a) **cumprir os requisitos de divulgação, quando apropriados; e**

(b) **quer:**

(i) **ajustar as demonstrações financeiras pelas alterações na política contabilística de acordo com a Norma de Contabilidade IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas; quer**

(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.**

▼B

DATA DE EFICÁCIA

41. **Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras cobrindo os períodos começando em ou após 1 de Janeiro de 1984.**

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1-2
Âmbito	3-7
Definições	8-16
Elaboração das Definições	9-16
Moeda Funcional	9-14
Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira	15
Itens Monetários	16
Resumo da abordagem exigida por esta norma	17-19
Relato de transacções em moeda estrangeira na moeda funcional	20-37
Reconhecimento Inicial	20-22
Relato em Datas Subsequentes à do Balanço	23-26
Reconhecimento de Diferenças de Câmbio	27-34
Alterações na Moeda Funcional	35-37
Uso de uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional	38-49
Transposição para a Moeda de Apresentação	38-43
Transposição de uma Unidade Operacional Estrangeira	44-47
Alienação de uma Unidade Operacional Estrangeira	48-49
Efeitos fiscais de todas as diferenças de câmbio	50
Divulgação	51-57
Data de eficácia e transição	58-60
Retirada de outras tomadas de posição	61-62

Esta Norma revista substitui a IAS 21 (revista em 1993) *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

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 devem 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.

▼M5

ÂMBITO

3. ***Esta Norma deve ser aplicada:*** (*)

   (a) ao contabilizar transacções e saldos em moedas estrangeiras, excepto para essas 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, em conformidade, 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 IAS 7 *Demonstrações dos Fluxos de Caixa*).

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 à data do balanço.

   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 da entidade que relata, cujas actividades sejam baseadas ou conduzidas num país ou numa moeda que não seja a do país ou 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 monetárias.

(*) Ver também a SIC-7 *Introdução ao Euro.*

▼M5

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira é a quantia relativa ao 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 serão denominados e 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 serão denominados e liquidados).

10. Os seguintes factores podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade:

   (a) a moeda na qual os fundos de actividades provenientes 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 juízo de valor 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

▼M5

ocorra uma alteração nessas transacções, acontecimentos e condições subjacentes.

14. Se a moeda funcional for a moeda de um 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).

Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira

15. Uma entidade pode ter um item monetário que seja recebível de ou pagável 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.

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. Os exemplos incluem: pensões e outros benefícios de empregados a serem pagos em numerário; provisões que devem 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. Os 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.

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 de outro, 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.

▼M5

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.

Relato em Datas Subsequentes à do Balanço

23. ***À data de cada balanço:***

    (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 estabelecida em conjunto com outras Normas relevantes. Por exemplo, os activos fixos tangíveis podem ser mensurados em termos do 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 ou 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 a 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 à data do balanço).

    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.

▼M5

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 inicialmente relatadas no capital próprio até ao ponto em que a cobertura seja eficaz.

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 resultados 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 reconhecido directamente no capital próprio, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido directamente no capital próprio. Pelo contrário, quando um ganho ou uma perda com um item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos resultados.***

31. Outras Normas exigem que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos directamente no capital próprio. Por exemplo, a IAS 16 exige que alguns ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de activos fixos tangíveis sejam reconhecidos directamente no capital próprio. 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 reconhecida no capital próprio.

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 resultados 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 reconhecidas inicialmente num componente separado de capital próprio e reconhecidas nos resultados aquando da alienação do investimento líquido de acordo com o parágrafo 48.***

33. Quando um item monetário fizer parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata e está 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. Da mesma forma, 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. Essas diferenças de câmbio são reclassificadas no componente separado de capital próprio 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). Contudo, um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma

▼M5

entidade que relata pode ser denominado numa moeda diferente da moeda funcional tanto da entidade que relata como da unidade operacional estrangeira. As diferenças de câmbio que resultam com a transposição do item monetário para as moedas funcionais da entidade que relata e da unidade operacional estrangeira não são reclassificadas no componente separado de capital próprio nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (i.e. mantêm-se reconhecidas nos resultados).

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.

Alterações 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 a 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. As diferenças de câmbio resultantes da transposição de uma unidade operacional estrangeira anteriormente classificada no capital próprio de acordo com os parágrafos 32 e 39(c) não são reconhecidas nos resultados 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 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 balanço apresentado (i.e. incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho na data desse balanço;

(b) os rendimentos e gastos de cada demonstração dos resultados (i.e. incluindo comparativos) devem ser transpostos às taxas de câmbio nas datas das transacções;

e

(c) todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como um componente separado de capital próprio.

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

▼M5

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:

(a) da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transacções e de activos e passivos à taxa de fecho. Essas diferenças de câmbio derivam tanto dos itens de rendimentos e de gastos reconhecidos nos resultados como daqueles reconhecidos directamente no capital próprio;

(b) da transposição dos activos líquidos de abertura a uma taxa de fecho que difira da taxa de fecho anterior.

Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas nos resultados porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das unidades operacionais. 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 interesses minoritários são imputadas a, e reconhecidas como parte de, interesses minoritários no balanço consolidado.

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 do balanço 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*** **Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias** ***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.***

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 IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* e 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. Em conformidade, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, tal diferença de câmbio continua a ser reconhecida nos resultados ou, se derivar das circunstâncias descritas no parágrafo 32, é classificada como capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira.

▼M5

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, a IAS 27 permite o uso de uma data de relato 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 do balanço da unidade operacional estrangeira. Os ajustamentos são feitos para alterações significativas nas taxas de câmbio até à data do balanço 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.***

Alienação de uma Unidade Operacional Estrangeira

48. ***Na alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio diferidas no componente separado de capital próprio relativo a essa unidade operacional estrangeira deve ser reconhecida nos resultados quando o ganho ou a perda resultante da alienação for reconhecido.***

49. Uma entidade pode alienar 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. O pagamento de um dividendo faz parte de uma alienação apenas quando constituir um retorno do investimento, por exemplo, quando o dividendo for pago dos lucros anteriores à aquisição. No caso de uma alienação parcial, apenas é incluída no ganho ou na perda a parte proporcional da diferença de câmbio acumulada relacionada. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira não constitui uma alienação parcial. Em conformidade, nenhuma parte do ganho ou perda cambial diferido é reconhecida nos resultados no momento da redução.

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.***

52. ***Uma entidade deve divulgar:***

(a) a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados excepto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IAS 39;

e

(b) as diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período.

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.***

▼M5

55. ***Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda que seja diferente da sua moeda funcional, ela deve descrever as demonstrações financeiras como se conformando com as Normas Internacionais de Relato Financeiro apenas se cumprirem todos os requisitos de cada Norma aplicável e de cada Interpretação dessas Normas aplicável, incluindo o método de transposição definido 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 a distinguir 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 para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.***

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.**

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*.

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. Na IAS 7 *Demonstrações dos Fluxos de Caixa*, os parágrafos 25 e 26 passam a ter a seguinte redacção:

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.***

A2. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* é emendada tal como descrito a seguir:

O parágrafo 1 da Introdução (agora enumerado parágrafo IN2) é emendado do seguinte modo:

IN2.

Para mais, existem algumas diferenças temporárias que não são diferenças de tempestividade, por exemplo as diferenças temporárias que surgem quando:

(a) os activos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional, mas o lucro tributável ou a perda fiscal (e, consequentemente, a base fiscal dos seus activos e passivos não monetários) é determinado noutra moeda;

(b) …

Os parágrafos 41 e 62 passam a ter a seguinte redacção:

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 resultados (ver parágrafo 58).

62. As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam creditados ou debitados directamente no capital próprio. Exemplos desses itens são:

…

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

e

…

A3. A IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias* é emendada da seguinte forma:

O parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

1. ***Esta Norma deve ser aplicada às demonstrações financeiras individuais, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, de qualquer entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária.***

O parágrafo 8 passa a ter a seguinte redacção:

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 à data do balanço. Os números correspondentes do período anterior exigidos pela IAS 1*** **Apresentação de Demonstra-**

▼M5

ções Financeiras, e qualquer informação a respeito de períodos anteriores, devem também ser expressos em termos da corrente unidade de mensuração à data do balanço. 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 (tal como revista em 2003).

O parágrafo 17 passa a ter a seguinte redacção:

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.

O parágrafo 23 é eliminado.

O parágrafo 31 passa a ter a seguinte redacção:

31. O ganho ou perda na posição monetária líquida é contabilizado de acordo com os parágrafos 27 e 28.

O parágrafo 34 passa a ter a seguinte redacção:

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 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* (tal como revista em 2003).

O parágrafo 39 passa a ter a seguinte redacção:

39. ***Devem ser feitas as divulgações seguintes:***

(a) o facto de que as demonstrações financeiras e os valores correspondentes de períodos anteriores foram reexpressos para as alterações no poder geral de compra da moeda funcional e, como resultado, são expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço;

…

A4. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A5. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A6. Na IAS 38 *Activos Intangíveis*, o parágrafo 107 passa a ter a seguinte redacção:

107. ***As demonstrações financeiras devem divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:***

…

(e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:

…

(vii) 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;

e

…

A7. Na IAS 41 *Agricultura*, o parágrafo 50 passa a ter a seguinte redacção:

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:***

…

▼M5

(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

…

A8. A SIC-7 *Introdução do Euro* é emendada da forma descrita adiante.

O parágrafo 4 passa a ter a seguinte redacção:

4. Isto significa que, em particular:

(a) os 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, com a excepção de que uma entidade deve continuar a aplicar a sua política contabilística existente para ganhos e perdas cambiais relacionados com coberturas do risco de moeda de uma transacção prevista;

(b) as diferenças de câmbio cumulativas relacionadas com a transposição de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras devem continuar a ser classificadas como capital próprio e devem ser reconhecidas como rendimento ou gasto apenas no momento da alienação do investimento líquido na unidade operacional estrangeira.

…

A declaração da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação entra em vigor a 1 de Junho de 1998. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

A9. A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* passa a ter a seguinte redacção:

No Apêndice B, são adicionados os parágrafos B1A e B1B:

B1A 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 IFRSs. Se a entidade não aplicar a IAS 21 retrospectivamente a esses ajustamentos ao justo valor e ao goodwill, ela deve tratá-los como activos e passivos da entidade em vez de os tratar como activos e passivos da adquirida. Assim sendo, esses ajustamentos ao goodwill e ao 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 aplicada segundo PCGA anteriores.

B1B Uma entidade deve aplicar a IAS 21 retrospectivamente aos ajustamentos ao justo valor e ao goodwill resultantes de:

(a) todas as concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido antes da data de transição para as IFRSs;

ou

(b) todas as concentrações de actividades empresariais que a entidade optar por reexpresar para cumprir a IAS 22, de acordo com o permitido no parágrafo B1 acima.

▼M3

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de actividades empresariais

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-13
Identificar uma concentração de actividades empresariais	4-9
Concentrações de actividades empresariais envolvendo entidades sob controlo comum	10-13

▼M3

Método de contabilização	14-15
Aplicação do método de compra	16-65
Identificar a adquirente	17-23
Custo de uma concentração de actividades empresariais	24-35
Ajustamentos no custo de uma concentração de actividades empresariais dependentes de futuros acontecimentos	32-35
Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos	36-60
Activos e passivos identificáveis da adquirida	41-44
Activos intangíveis da adquirida	45-46
Passivos contingentes da adquirida	47-50
Goodwill	51-55
Excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo	56-57
Concentração de actividades empresariais alcançada por fases	58-60
Contabilização inicial determinada provisoriamente	61-65
Ajustamentos após a conclusão da contabilização inicial	63-64
Reconhecimento de activos por impostos diferidos após a conclusão da contabilização inicial	65
Divulgação	66-77
Disposições transitórias e data de eficácia	78-85
Goodwill anteriormente reconhecido	79-80
Goodwill negativo anteriormente reconhecido	81
Activos intangíveis anteriormente reconhecidos	82
Investimentos contabilizados no capital próprio	83-84
Aplicação retrospectiva limitada	85
Retirada de outras tomadas de posição	86-87

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro por parte de uma entidade quando esta empreende uma *concentração de actividades empresariais*. Em particular, a norma especifica que todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra. Por isso, a adquirente reconhece os activos, passivos e *passivos contingentes* identificáveis da adquirida pelos seus *justos valores* à *data de aquisição*, e reconhece também o *goodwill*, que é posteriormente testado quanto a imparidade em vez de ser amortizado.

ÂMBITO

2. Com a excepção do descrito no parágrafo 3, as entidades devem aplicar esta IFRS quando contabilizam concentrações de actividades empresariais.

3. Esta IFRS não se aplica a:

   (a) concentrações de actividades empresariais em que entidades ou *actividades empresariais* separadas se reúnem para formar um *empreendimento conjunto*.

   (b) concentrações de actividades empresariais que envolvam entidades ou actividades empresariais sob controlo comum.

   (c) concentrações de actividades empresariais que envolvam duas ou mais *entidades mútuas*.

   (d) concentrações de actividades empresariais em que entidades ou actividades empresariais separadas se reúnem para formar uma *entidade que relata* apenas por contrato sem obtenção de um interesse de propriedade (por exemplo, concentrações em que entidades

▼M3

individuais se reúnem apenas por contrato para formar uma sociedade com dupla cotação).

Identificar uma concentração de actividades empresariais

4. Uma concentração de actividades empresariais é a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata. O resultado de quase todas as concentrações de actividades empresariais é que uma entidade, a adquirente, obtém o *controlo* de uma ou mais actividades empresariais diferentes, as adquiridas. Se uma entidade obtiver o controlo de uma ou mais entidades que não sejam actividades empresariais, a junção dessas entidades não é uma concentração de actividades empresariais. Quando uma entidade adquire um grupo de activos ou de activos líquidos que não constitua uma actividade empresarial, ela deve imputar o custo do grupo entre os activos e passivos identificáveis individuais do grupo com base nos seus justos valores relativos à data da aquisição.

5. Uma concentração de actividades empresariais pode ser estruturada numa variedade de formas por razões legais, fiscais ou outras. Pode envolver a compra por parte de uma entidade do capital próprio de outra entidade, a compra de todos os activos líquidos de outra entidade, o assumir dos passivos de outra entidade, ou a compra de alguns dos activos líquidos de outra entidade que em conjunto formem uma ou mais actividades empresariais. Pode tornar-se efectiva pela emissão de instrumentos de capital próprio, pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros activos, ou por uma combinação dos mesmos. A transacção pode ser entre os accionistas das entidades concentradas ou entre uma entidade e os accionistas de outra entidade. Pode envolver o estabelecimento de uma nova entidade para controlar as entidades concentradas ou os activos líquidos transferidos, ou a reestruturação de uma ou mais das entidades concentradas.

6. Uma concentração de actividades empresariais pode resultar numa relação entre empresa-mãe e subsidiária, na qual a adquirente é a *empresa-mãe* e a adquirida a *subsidiária* da adquirente. Nessas circunstâncias, a adquirente aplica esta IFRS nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Ela inclui o seu interesse na adquirida como um investimento numa subsidiária em qualquer demonstração financeira separada que emita (ver IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*).

7. Uma concentração de actividades empresariais pode envolver a aquisição dos activos líquidos, incluindo qualquer goodwill, de outra entidade em vez da compra do capital próprio da outra entidade. Uma tal concentração não resulta numa relação entre empresa-mãe e subsidiária.

8. Incluídas na definição de uma concentração de actividades empresariais, e portanto no âmbito desta IFRS, estão as concentrações de actividades empresariais em que uma entidade obtém o controlo de outra entidade mas cuja data de obtenção de controlo (i.e. a data de aquisição) não coincide com a data ou datas de aquisição de um interesse de propriedade (i.e. a *data ou datas de troca*). Esta situação pode acontecer, por exemplo, quando uma investida celebra acordos de recompra de acções com alguns dos seus investidores e, como resultado, muda o controlo da investida.

9. Esta IFRS não especifica a contabilização por parte de empreendedores dos interesses em empreendimentos conjuntos (ver IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*).

Concentrações de actividades empresariais envolvendo entidades sob controlo comum

10. 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 concentradas 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.

11. 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 concentradas por forma a obter benefícios das suas actividades, e esse poder colectivo final não for transitório.

▼M3

12. 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 IFRSs. Por isso, não é necessário que as entidades concentradas 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.

13. A extensão dos *interesses minoritários* em cada uma das entidades concentradas 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 concentradas ser uma subsidiária que tenha sido excluída das demonstrações financeiras consolidadas do grupo de acordo com a IAS 27 não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum.

MÉTODO DE CONTABILIZAÇÃO

14. **Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra.**

15. O método de compra vê a concentração de actividades empresariais da perspectiva da entidade concentrada que é identificada como a adquirente. A adquirente compra activos líquidos e reconhece os activos adquiridos e os passivos e passivos contingentes assumidos, incluindo aqueles que não tenham sido anteriormente reconhecidos pela adquirida. A mensuração dos activos e passivos da adquirente não é afectada pela transacção, nem outros activos ou passivos da adquirente são reconhecidos como resultado da transacção, porque não são o objecto da transacção.

APLICAÇÃO DO MÉTODO DE COMPRA

16. A aplicação do método de compra envolve os seguintes passos:

    (a) identificar uma adquirente;

    (b) mensurar o custo da concentração de actividades empresariais;

        e

    (c) imputar, à data da aquisição, o custo da concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos.

Identificar a adquirente

17. **Deve ser identificada uma adquirente para todas as concentrações de actividades empresariais. A adquirente é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades ou actividades empresariais concentradas.**

18. Dado que o método de compra vê uma concentração de actividades empresariais da perspectiva da adquirente, ele assume que uma das partes da transacção pode ser identificada como a adquirente.

19. Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou actividade empresarial de forma a obter benefícios das suas actividades. Deve presumir-se que uma entidade concentrada obteve o controlo de outra entidade concentrada quando adquire mais de metade dos direitos de voto da outra entidade, a menos que seja possível demonstrar que essa propriedade não constitui controlo. Mesmo que uma das entidades concentradas não adquira mais de metade dos direitos de voto de outra entidade concentrada, ela pode ter obtido o controlo da outra entidade se, como resultado da concentração, ela obtiver:

    (a) poder sobre mais de metade dos direitos de voto da outra entidade em virtude de um acordo com outros investidores;

        ou

    (b) poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo;

        ou

    (c) poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente da outra entidade;

        ou

▼M3

(d) poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente da outra entidade.

20. Apesar de por vezes ser difícil identificar uma adquirente, há normalmente indícios da sua existência. Por exemplo:

(a) se o justo valor de uma das entidades concentradas for significativamente superior ao da outra entidade concentrada, a entidade com o justo valor mais elevado é provavelmente a adquirente;

(b) se a concentração de actividades empresariais for efectuada através de trocas de instrumentos de capital próprio com voto ordinário por caixa ou outros activos, a entidade que cede caixa ou outros activos é provavelmente a adquirente;

e

(c) se a concentração de actividades empresariais resultar na capacidade da gerência de uma das entidades concentradas para dominar a selecção da equipa de direcção da entidade concentrada resultante, a entidade cuja gerência seja capaz desse domínio é provavelmente a adquirente.

21. Numa concentração de actividades empresariais efectuada através da troca de interesses de capital próprio, a entidade que emite os interesses de capital próprio é normalmente a adquirente. Contudo, todos os factos e circunstâncias pertinentes devem ser considerados para determinar qual das entidades concentradas tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade (ou entidades) de forma a obter benefícios das suas actividades. Em algumas concentrações de actividades empresariais, geralmente referidas como aquisições inversas, a adquirente é a entidade cujos interesses de capital próprio foram adquiridos e a entidade emitente é a adquirida. Pode ser este o caso quando, por exemplo, uma entidade privada consegue ser 'adquirida' por uma entidade pública mais pequena como forma de obter uma cotação na bolsa de valores. Embora legalmente a entidade pública emitente seja vista como a empresa-mãe e a entidade privada seja considerada a subsidiária, a subsidiária legal é a adquirente se tiver o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da empresa-mãe legal por forma a obter benefícios das suas actividades. Normalmente, a adquirente é a entidade de maiores dimensões; contudo, os factos e as circunstâncias que rodeiam uma concentração indicam por vezes que uma entidade mais pequena adquire uma entidade de maiores dimensões. Os parágrafos B1-B15 do Apêndice B proporcionam orientação sobre aquisições inversas.

22. Quando uma nova entidade é constituída para emitir instrumentos de capital próprio para efectuar uma concentração de actividades empresariais, uma das entidades concentradas que existiam antes da concentração deve ser identificada como adquirente com base nas provas disponíveis.

23. De forma semelhante, quando uma concentração de actividades empresariais envolve mais de duas entidades concentradas, uma das entidades concentradas que existiam antes da concentração deve ser identificada como adquirente com base nas provas disponíveis. A determinação da adquirente nestes casos deve considerar, entre outras coisas, qual das entidades concentradas iniciou a concentração e se os activos ou réditos de uma das entidades concentradas excedem significativamente os das outras.

Custo de uma concentração de actividades empresariais

24. **A adquirente deve mensurar o custo de uma concentração de actividades empresariais como o agregado de:**

(a) os justos valores, à data da troca, dos activos cedidos, dos passivos incorridos ou assumidos, e dos instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente, em troca do controlo sobre a adquirida;

mais

(b) quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração de actividades empresariais.

25. A data de aquisição é a data na qual a adquirente obtém efectivamente o controlo sobre a adquirida. Quando isto é alcançado através de uma única transacção de troca, a data da troca coincide com a data da aquisição. Contudo, uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando for alcançada por fases através de compras sucessivas de acções. Quanto tal ocorre:

(a) o custo da concentração é o custo agregado das transacções individuais;

e

▼M3

(b) a data da troca é a data de cada transacção de troca (i.e. a data em que cada investimento individual é reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente), enquanto que a data de aquisição é a data na qual a adquirente obtém o controlo da adquirida.

26. Os activos cedidos e os passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida devem ser mensurados pelos justos valores à data da troca, de acordo com o exigido pelo parágrafo 24. Portanto, quando a liquidação de todo ou qualquer parte do custo de uma concentração de actividades empresariais for diferido, o justo valor desse componente diferido deve ser determinado ao descontar as quantias a pagar do seu valor presente à data da troca, tendo em conta qualquer prémio ou desconto que provavelmente será incorrido na liquidação.

27. O preço publicado à data da troca de um instrumento de capital próprio cotado proporciona a melhor prova do justo valor do instrumento, pelo que deve ser usado, excepto em raras circunstâncias. Outras provas e métodos de valorização devem ser considerados apenas nas raras circunstâncias em que a adquirente pode demonstrar que o preço publicado à data da troca não é um indicador fiável do justo valor, e que as outras provas e métodos de valorização proporcionam uma mensuração mais fiável do justo valor do instrumento de capital próprio. O preço publicado à data da troca não é um indicador fiável apenas quando tiver sido afectado pela debilidade do mercado. Se o preço publicado à data da troca não for um indicador fiável ou se não existir um preço publicado para instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente, o justo valor desses instrumentos poderia, por exemplo, ser estimado por referência ao seu interesse proporcional no justo valor da adquirente ou por referência ao interesse proporcional no justo valor da adquirida obtida, o que for mais evidente. O justo valor à data da troca de activos monetários cedidos aos detentores de capital próprio da adquirida como alternativa aos instrumentos de capital próprio também pode constituir prova do justo valor total cedido pela adquirente em troca do controlo da adquirida. Em todo o caso, todos os aspectos da concentração, incluindo factores significativos que influenciem as negociações, devem ser considerados. Orientação adicional sobre a determinação do justo valor de instrumentos de capital próprio está definida na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.*

28. O custo de uma concentração de actividades empresariais inclui passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida. Futuras perdas ou outros custos em que se espera incorrer como resultado de uma concentração não são passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida, pelo que não são incluídos no custo da concentração.

29. O custo de uma concentração de actividades empresariais inclui quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração, tais como honorários profissionais pagos a contabilistas, jurisconsultos, avaliadores e outros consultores para efectuar a concentração. Os custos administrativos gerais, incluindo os custos de manter um departamento de aquisições, e outros custos que não possam ser directamente atribuídos à concentração específica a ser contabilizada não são incluídos no custo da concentração: são reconhecidos como um gasto quando incorridos.

30. Os custos de arranjar e emitir passivos financeiros são parte integrante da transacção de emissão de passivos, mesmo quando os passivos são emitidos para efectuar uma concentração de actividades empresariais, em vez de custos directamente atribuíveis à concentração. Portanto, as entidades não devem incluir esses custos no custo de uma concentração de actividades empresariais. De acordo com a IAS 39, esses custos devem ser incluídos na mensuração inicial do passivo.

31. De forma semelhante, os custos de emitir instrumentos de capital próprio são parte integrante da transacção de emissão de passivos, mesmo quando os instrumentos de capital próprio são emitidos para efectuar uma concentração de actividades empresariais, em vez de custos directamente atribuíveis à concentração. Portanto, as entidades não devem incluir esses custos no custo de uma concentração de actividades empresariais. De acordo com a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*, esses custos reduzem os proventos da emissão de capital próprio.

Ajustamentos no custo de uma concentração de actividades empresariais dependentes de futuros acontecimentos

32. **Quando um acordo de concentração de actividades empresariais proporcionar um ajustamento no custo de uma concentração de actividades empresariais dependente de futuros acontecimentos, a adquirente deve incluir a quantia desse ajustamento no custo da**

▼M3

concentração de actividades empresariais à data da aquisição se o ajustamento for *provável* e puder ser mensurado com fiabilidade.

33. Um acordo de concentração de actividades empresariais poderá permitir ajustamentos no custo da concentração que estejam dependentes de um ou mais acontecimentos futuros. O ajustamento poderá, por exemplo, estar dependente da manutenção ou do alcance em futuros períodos de um nível de lucro especificado, ou da manutenção do preço de mercado dos instrumentos emitidos. É normalmente possível estimar a quantia desse ajustamento no momento da contabilização inicial da concentração sem que a fiabilidade da informação seja afectada, apesar de existir alguma incerteza. Se os futuros acontecimentos não ocorrerem ou se a estimativa tiver de ser revista, o custo da concentração de actividades empresariais deve ser ajustado em conformidade.

34. Contudo, quando um acordo de concentração de actividades empresariais proporciona tal ajustamento, esse ajustamento não é incluído no custo da concentração no momento da contabilização inicial da concentração se não for provável ou não puder ser mensurado com fiabilidade. Se esse ajustamento posteriormente se tornar provável e puder ser mensurado com fiabilidade, a retribuição adicional deve ser tratada como um ajustamento no custo da concentração.

35. Em algumas circunstâncias, poderá ser exigido à adquirente que faça um pagamento posterior à vendedora como compensação por uma redução no valor dos activos cedidos, instrumentos de capital próprio emitidos ou passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida. É este o caso, por exemplo, quando a adquirente garante o preço de mercado dos instrumentos de capital próprio ou de dívida emitidos como parte do custo da concentração de actividades empresariais e lhe é exigido que emita outros instrumentos de capital próprio ou de dívida para repor o custo originalmente determinado. Nestes casos, nenhum aumento no custo da concentração de actividades empresariais é reconhecido. No caso dos instrumentos de capital próprio, o justo valor do pagamento adicional é compensado por uma redução igual no valor atribuído aos instrumentos inicialmente emitidos. No caso de instrumentos de dívida, o pagamento adicional é considerado como uma redução no prémio ou um aumento no desconto na emissão inicial.

Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos

36. **A adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais ao reconhecer os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores nessa data, com a excepção de activos não correntes (ou grupos de alienação) que sejam classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, os quais devem ser reconhecidos pelo justo valor menos os custos de vender. Qualquer diferença entre o custo da concentração de actividades empresariais e o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis assim reconhecidos deve ser contabilizada de acordo com os parágrafos 51-57.**

37. **A adquirente deve reconhecer separadamente os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida à data de aquisição apenas se satisfizerem os seguintes critérios nessa data:**

    (a) no caso de um activo diferente de um *activo intangível*, é provável que qualquer benefício económico futuro associado flua para a adquirente, e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;

    (b) no caso de um passivo diferente de um passivo contingente, é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação, e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;

    (c) no caso de um activo intangível ou de um passivo contingente, se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

38. A demonstração dos resultados da adquirente deve incorporar os resultados da adquirida após a data de aquisição ao incluir os rendimentos e os gastos da adquirida com base no custo da concentração de actividades empresariais para a adquirente. Por exemplo, o gasto por depreciação incluído após a data de aquisição na demonstração dos resultados da adquirente que se relaciona com os activos depreciáveis da adquirida deve basear-se nos

▼M3

justos valores desses activos depreciáveis à data da aquisição, i.e. o seu custo para a adquirente.

39. A aplicação do método de compra começa à data de aquisição, que é a data em que a adquirente efectivamente obtém controlo da adquirida. Dado que o controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou actividade empresarial de forma a obter benefícios das suas actividades, não é necessário que uma transacção seja fechada ou concluída por lei para que a adquirente obtenha o controlo. Todos os factos e circunstâncias pertinentes que rodeiam uma concentração de actividades empresariais devem ser considerados ao avaliar o momento em que a adquirente obteve o controlo.

40. Dado que a adquirente reconhece os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores à data de aquisição, qualquer interesse minoritário na adquirida é expresso na proporção da minoria no justo valor líquido desses itens. Os parágrafos B16 e B17 do Apêndice B proporcionam orientação sobre a determinação dos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida para a finalidade de imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais.

Activos e passivos identificáveis da adquirida

41. De acordo com o parágrafo 36, a adquirente reconhece separadamente como parte da imputação do custo da concentração apenas os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que existiam à data da aquisição e que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37. Portanto:

    (a) a adquirente deve reconhecer os passivos por terminação ou redução das actividades da adquirida como parte da imputação do custo da concentração apenas quando a adquirida tiver, à data da aquisição, um passivo por reestruturação existente reconhecido de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*;

    e

    (b) a adquirente, quando imputar o custo da concentração, não deve reconhecer passivos por perdas futuras ou outros custos em que se espera incorrer como resultado da concentração de actividades empresariais.

42. Um pagamento que uma entidade esteja contratualmente obrigada a fazer, por exemplo, aos seus empregados ou fornecedores no caso de ser adquirida numa concentração de actividades empresariais é uma obrigação presente da entidade que é vista como um passivo contingente até que se torne provável que a concentração de actividades empresariais seja efectuada. A obrigação contratual é reconhecida como um passivo pela entidade de acordo com a IAS 37 quando a concentração de actividades empresariais se tornar provável e o passivo puder ser mensurado com fiabilidade. Portanto, quando a concentração de actividades empresariais for efectuada, esse passivo da adquirida é reconhecido pela adquirente como parte da imputação do custo da concentração.

43. Contudo, o plano de reestruturação de uma adquirida cuja execução esteja condicionada pela sua aquisição numa concentração de actividades empresariais não é, imediatamente antes da concentração de actividades empresariais, uma obrigação presente da adquirida. Nem é um passivo contingente da adquirida imediatamente antes da concentração porque não é uma obrigação possível resultante de um acontecimento passado cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da adquirida. Portanto, uma adquirente não deve reconhecer um passivo por esses planos de reestruturação como parte da imputação do custo da concentração.

44. Os activos e passivos identificáveis que sejam reconhecidos de acordo com o parágrafo 36 incluem todos os activos e passivos da adquirida que a adquirente compra ou assume, incluindo todos os seus activos financeiros e passivos financeiros. Podem também incluir activos e passivos que não tenham sido anteriormente reconhecidos nas demonstrações financeiras da adquirida, por exemplo, porque não se qualificavam para reconhecimento antes da aquisição. Por exemplo, um benefício fiscal resultante de perdas fiscais da adquirida que não tenha sido reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais qualifica-se para reconhecimento como activo identificável de acordo com o parágrafo 36 se for provável que a adquirente terá lucros tributáveis futuros aos quais possa ser aplicado esse benefício fiscal não reconhecido.

▼M3

Activos intangíveis da adquirida

45. De acordo com o parágrafo 37, a adquirente reconhece separadamente um activo intangível da adquirida à data da aquisição apenas se esse activo satisfizer a definição de activo intangível da IAS 38 *Activos Intangíveis* e se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. 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 e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. A IAS 38 proporciona orientação para determinar se o justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser mensurado com fiabilidade.

46. Um activo não monetário sem substância física deve ser identificável para corresponder à definição de activo intangível. De acordo com a IAS 38, um activo corresponde aos critérios de identificabilidade da definição de um activo intangível apenas 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 relacionado;

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.

Passivos contingentes da adquirida

47. O parágrafo 37 especifica que a adquirente reconhece separadamente um passivo contingente da adquirida como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Se o seu justo valor não puder ser mensurado com fiabilidade:

(a) há um efeito resultante da quantia reconhecida como goodwill ou contabilizada de acordo com o parágrafo 56;

e

(b) a adquirente deve divulgar a informação acerca do passivo contingente exigida pela IAS 37.

O parágrafo B16(l) do Apêndice B proporciona orientação sobre a determinação do justo valor de um passivo contingente.

48. **Após o seu reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar os passivos contingentes que são reconhecidos separadamente de acordo com o parágrafo 36 pelo valor mais elevado 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 *Réditos*.

49. O requisito do parágrafo 48 não se aplica a contratos contabilizados de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*. Contudo, os compromissos de empréstimos excluídos do âmbito da IAS 39 que não sejam compromissos para fornecer empréstimos a taxas de juro abaixo do mercado são contabilizados como passivos contingentes da adquirida se, à data da aquisição, não for provável que o um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação ou se a quantia da obrigação não puder ser mensurada com suficiente fiabilidade. Tal compromisso de empréstimo é, de acordo com o parágrafo 37, reconhecido separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

50. Os passivos contingentes reconhecidos separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais são excluídos do âmbito da IAS 37. Contudo, a adquirente deve divulgar, relativamente a esses passivos contingentes, a informação exigida pela IAS 37 para cada classe de provisão.

▼M3

Goodwill

51. **A adquirente deve, à data da aquisição:**

(a) reconhecer o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais como um activo;

e

(b) inicialmente mensurar esse goodwill pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração de actividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecido de acordo com o parágrafo 36.

52. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

53. Até ao ponto em que os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida não satisfaçam os critérios do parágrafo 37 para reconhecimento separado à data da aquisição, há um efeito resultante sobre a quantia reconhecida como goodwill (ou contabilizada de acordo com o parágrafo 56). Isto deve-se ao facto de o goodwill ser mensurado como custo residual da concentração de actividades empresariais após o reconhecimento dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida.

54. **Após o reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais pelo custo menos qualquer perda por imparidade acumulada.**

55. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais não deve ser amortizado. Em vez disso, a adquirente deve testá-lo quanto a imparidade anualmente, ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade, de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo

56. **Se o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos de acordo com o parágrafo 36 exceder o custo da concentração de actividades empresariais, a adquirente deve:**

(a) reavaliar a identificação e a mensuração dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e a mensuração do custo da concentração;

e

(b) reconhecer imediatamente nos resultados qualquer excesso remanescente após a reavaliação.

57. Um ganho reconhecido de acordo com o parágrafo 56 deve compreender um ou mais dos seguintes componentes:

(a) erros na mensuração do justo valor ou do custo da concentração ou dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida. Os possíveis custos futuros resultantes com respeito à adquirida que não tenham sido correctamente reflectidos no justo valor dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida constituem uma potencial causa desses erros.

(b) um requisito numa norma de contabilidade para mensurar os activos líquidos identificáveis adquiridos por uma quantia que não seja o justo valor, mas que seja tratada como se fosse justo valor para a finalidade de imputar o custo da concentração. Por exemplo, a orientação no Apêndice B sobre a determinação dos justos valores dos activos e passivos identificáveis da adquirida exige que a quantia atribuída a activos e passivos fiscais seja não descontada.

(c) uma compra a bom preço.

Concentração de actividades empresariais alcançada por fases

58. Uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando ocorrer por fases através de compras sucessivas de acções. Se assim for, cada transacção de troca deve

▼M3

ser tratada separadamente pela adquirente, usando a informação do custo da transacção e do justo valor à data de cada transacção de troca, para determinar a quantia de qualquer goodwill associado a essa transacção. Isto resulta numa comparação passo a passo do custo dos investimentos individuais com o interesse da adquirente nos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida a cada passo.

59. Quando uma concentração de actividades empresariais envolver mais de uma transacção de troca, os justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida podem ser diferentes à data de cada transacção de troca. Dado que:

(a) os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida são nocionalmente reexpressos pelos seus justos valores à data de cada transacção de troca para determinar a quantia de qualquer goodwill associado a cada transacção;

e

(b) os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida devem então ser reconhecidos pela adquirente pelos seus justos valores à data de aquisição,

qualquer ajustamento nesses justos valores relativamente a interesses da adquirente anteriormente detidos é uma revalorização e deve ser contabilizado como tal. Contudo, dado que esta revalorização resulta do reconhecimento inicial pela adquirente dos activos, passivos e passivos contingentes da adquirida, isso não significa que a adquirente tenha optado por aplicar uma política contabilística de revalorização desses itens após o reconhecimento inicial de acordo com, por exemplo, a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

60. Antes de se qualificar como concentração de actividades empresariais, uma transacção pode qualificar-se como investimento numa associada e ser contabilizada de acordo com a IAS 28 *Investimentos em Associadas* usando o método da equivalência patrimonial. Se assim for, os justos valores dos activos líquidos identificáveis da investida à data de cada transacção de troca anterior terá sido previamente determinada ao aplicar o método da equivalência patrimonial ao investimento.

Contabilização inicial determinada provisoriamente

61. A contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais envolve a identificação e a determinação dos justos valores a atribuir aos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e o custo da concentração.

62. Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração for efectuada porque os justos valores a atribuir aos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida ou o custo da concentração apenas podem ser determinados provisoriamente, a adquirente deve contabilizar a concentração usando esses valores provisórios. A adquirente deve reconhecer quaisquer ajustamentos nesses valores provisórios como resultado da conclusão da contabilização inicial:

(a) num período até doze meses após a data de aquisição;

e

(b) desde a data da aquisição. Portanto:

(i) a quantia escriturada de um activo, passivo e passivo contingente identificável que seja reconhecida ou ajustada como resultado da conclusão da contabilização inicial deve ser calculada como se o seu justo valor à data de aquisição tivesse sido reconhecido a partir dessa data.

(ii) o goodwill ou qualquer outro ganho reconhecido de acordo com o parágrafo 56 deve ser ajustado desde a data da aquisição por uma quantia igual ao ajustamento no justo valor à data de aquisição do activo, passivo e passivo contingente identificável a ser reconhecido ou ajustado.

(iii) a informação comparativa apresentada para os períodos anteriores à conclusão da contabilização inicial da concentração deve ser apresentada como se a contabilização inicial tivesse sido concluída na data de aquisição. Isto inclui qualquer depreciação, amortização ou outro efeito de lucro ou perda adicional reconhecido como resultado de concluir a contabilização inicial.

▼M3

Ajustamentos após a conclusão da contabilização inicial

63. Excepto de acordo com o delineado nos parágrafos 33, 34 e 65, os ajustamentos na contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais depois de concluída a contabilização inicial devem ser reconhecidos apenas para corrigir um erro de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. Os ajustamentos na contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais depois de concluída essa contabilização não devem ser reconhecidos para o efeito de alterações nas estimativas. De acordo com a IAS 8, o efeito de uma alteração nas estimativas deve ser reconhecido no período corrente e nos períodos futuros.

64. A IAS 8 exige que uma entidade contabilize a correcção de um erro retrospectivamente, e apresente demonstrações financeiras como se o erro nunca tivesse ocorrido reexpressando a informação comparativa para o(s) período (s) anterior(es) ao período em que o erro ocorreu. Portanto, a quantia escriturada de um activo, passivo ou passivo contingente identificável da adquirida que seja reconhecida ou ajustada como resultado da correcção de um erro deve ser calculada como se o seu justo valor ou o justo valor ajustado à data de aquisição tivesse sido reconhecido a partir dessa data. O goodwill ou qualquer outro ganho reconhecido num período anterior de acordo com o parágrafo 56 deve ser ajustado retrospectivamente por uma quantia igual ao justo valor à data de aquisição (ou ao ajustamento no justo valor à data da aquisição) do activo, passivo e passivo contingente identificável a ser reconhecido (ou ajustado).

Reconhecimento de activos por impostos diferidos após a conclusão da contabilização inicial

65. Se o potencial benefício do reporte das perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios do parágrafo 37 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas posteriormente realizada, a adquirente deve reconhecer esse benefício como rendimento de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*. Além disso, uma adquirente deve:

(a) reduzir a quantia escriturada de goodwill à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição;

e

(b) reconhecer a redução na quantia escriturada do goodwill como um gasto.

Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso tal como descrito no parágrafo 56, nem deve aumentar a quantia de qualquer ganho anteriormente reconhecido de acordo com o parágrafo 56.

DIVULGAÇÃO

66. **Uma adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro das concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas:**

(a) durante o período.

(b) após a data do balanço mas antes de as demonstrações financeiras receberem autorização de emissão.

67. Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 66(a), a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada durante o período:

(a) os nomes e as descrições das entidades ou actividades empresariais concentradas.

(b) a data da aquisição.

(c) a percentagem de instrumentos de capital próprio com direito a voto adquiridos.

(d) o custo da concentração e uma descrição dos componentes desse custo, incluindo quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração. Quando os instrumentos de capital próprio são emitidos ou passíveis de emissão como parte do custo, deve ser divulgado o seguinte:

(i) o número de instrumentos de capital próprio emitidos ou passíveis de emissão;

▼M3

e

(ii) o justo valor desses instrumentos e a base para determinar esse justo valor. Se não existir um preço publicado para os instrumentos à data da troca, devem ser divulgados os pressupostos significativos usados para determinar o justo valor. Se existir um preço publicado à data da troca mas que não foi usado como base para determinar o custo da concentração, esse facto deve ser divulgado em conjunto com: as razões por que o preço publicado não foi usado; o método e os pressupostos significativos usados para atribuir um valor aos instrumentos de capital próprio; e a quantia agregada da diferença entre o valor atribuído aos instrumentos de capital próprio e o preço publicado dos mesmos.

(e) detalhes de quaisquer unidades operacionais que a entidade tenha decidido alienar como resultado da concentração.

(f) as quantias reconhecidas à data de aquisição para cada classe de activos, passivos e passivos contingentes da adquirida, e, a menos que a divulgação seja impraticável, as quantias escrituradas de cada uma dessas classes, determinadas de acordo com as IFRSs, imediatamente antes da concentração. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.

(g) a quantia de qualquer excesso reconhecida nos resultados de acordo com o parágrafo 56, e a linha de item na demonstração dos resultados na qual o excesso é reconhecido.

(h) uma descrição dos factores que contribuíram para um custo que resulta no reconhecimento do goodwill — uma descrição de cada activo intangível que não tenha sido reconhecido separadamente do goodwill e uma explicação sobre a razão pela qual não foi possível mensurar o justo valor do activo intangível com fiabilidade — ou uma descrição da natureza de qualquer excesso reconhecido nos resultados de acordo com ao parágrafo 56.

(i) a quantia dos resultados da adquirida desde a data da aquisição incluída nos resultados da adquirente do período, a não ser que a divulgação seja impraticável. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.

68. A informação que o parágrafo 67 exige que seja divulgada deve ser divulgada em conjunto no caso de concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período de relato que sejam individualmente imateriais.

69. Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada durante o período foi determinada apenas provisoriamente tal como descrito no parágrafo 62, esse facto deve também ser divulgado em conjunto com uma explicação.

70. Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 66(a), a adquirente deve divulgar a seguinte informação, a não ser que essa divulgação seja impraticável:

(a) o rédito da entidade concentrada do período como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período tivesse sido o início desse período.

(b) os resultados da entidade concentrada do período como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período tivesse sido o início do período.

Se a divulgação desta informação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.

71. Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 66(b), a adquirente deve divulgar a informação exigida pelo parágrafo 67 para cada concentração de actividades empresariais efectuada após a data do balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, a não ser que essa divulgação seja impraticável. Se a divulgação de qualquer parte dessa informação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.

72. **Uma adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros de ganhos, perdas, correcções de erros e outros ajustamentos reconhecidos no período corrente que se relacionam com concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas no período corrente ou em períodos anteriores.**

▼M3

73. Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 72, a adquirente deve divulgar a seguinte informação:

(a) a quantia e uma explicação sobre qualquer ganho ou perda reconhecido no período corrente que:

(i) se relacione com os activos identificáveis adquiridos ou os passivos ou passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período corrente ou num período anterior;

e

(ii) seja de tal dimensão, natureza ou incidência que a divulgação se torne relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade concentrada.

(b) se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período imediatamente anterior foi determinada apenas provisoriamente no final desse período, as quantias e explicações relativas aos ajustamentos nos valores provisórios reconhecidos durante o período corrente.

(c) a informação sobre correcções de erros que a IAS 8 exige que seja divulgada em relação a qualquer dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida, ou alterações nos valores atribuídos a esses itens, que a adquirente reconhece durante o período corrente de acordo com os parágrafos 63 e 64.

74. **Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar as alterações na quantia escriturada de goodwill durante o período.**

75. Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 74, a entidade deve divulgar uma reconciliação da quantia escriturada de goodwill no início e no final do período, mostrando separadamente:

(a) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no início do período;

(b) o goodwill adicional reconhecido durante o período, com a excepção do goodwill incluído num grupo de alienação que, no momento da aquisição, satisfaz os critérios para ser classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5;

(c) os ajustamentos resultantes do reconhecimento posterior de activos por impostos diferidos durante o período de acordo com o parágrafo 65;

(d) o goodwill incluído num grupo de alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e o goodwill desreconhecido durante o período sem ter sido anteriormente incluído num grupo de alienação classificado como detido para venda;

(e) as perdas por imparidade reconhecidas durante o período de acordo com a IAS 36;

(f) as diferenças cambiais líquidas resultantes durante o período de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*;

(g) quaisquer outras alterações na quantia escriturada durante o período;

e

(h) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no final do período.

76. A entidade divulga informação acerca da quantia recuperável e da imparidade do goodwill de acordo com a IAS 36, além da informação que o parágrafo 75(e) exige que seja divulgada.

77. Se, em qualquer situação, a informação que esta IFRS exige que seja divulgada não satisfizer os objectivos definidos nos parágrafos 66, 72 e 74, a entidade deve divulgar essa informação adicional conforme necessário para satisfazer esses objectivos.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA

78. Com a excepção do indicado no parágrafo 85, esta IFRS deve aplicar-se à contabilização de concentrações de actividades empresariais cuja *data de acordo* seja em ou após 31 de Março de 2004. Esta IFRS também deve aplicar-se à contabilização de:

(a) goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004;

▼M3

ou

(b) qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo de uma concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004.

Goodwill anteriormente reconhecido

79. Uma entidade deve aplicar esta IFRS prospectivamente, desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, ao goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja anterior a 31 de Março de 2004, e ao goodwill resultante de um interesse numa entidade conjuntamente controlada obtido antes de 31 de Março de 2004 e contabilizado pela aplicação da consolidação proporcional. Portanto, uma entidade deve:

(a) desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, descontinuar a amortização desse goodwill;

(b) no princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, eliminar a quantia escriturada da respectiva amortização acumulada com um decréscimo correspondente no goodwill;

e

(c) desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, testar a imparidade do goodwill de acordo com a IAS 36 (revista em 2004).

80. Se uma entidade reconheceu anteriormente o goodwill como dedução do capital próprio, ela não deve reconhecer esse goodwill nos resultados 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.

Goodwill negativo anteriormente reconhecido

81. A quantia escriturada de goodwill negativo, no princípio do primeiro período com início em ou após 31 de Março de 2004, que tenha resultado de ou

(a) uma concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja anterior a 31 de Março de 2004

ou

(b) um interesse numa entidade conjuntamente controlada obtido antes de 31 de Março de 2004 e contabilizado pela aplicação da consolidação proporcional

deve ser desreconhecida no início desse período, com correspondente ajustamento no balanço de abertura dos resultados retidos.

Activos intangíveis anteriormente reconhecidos

82. A quantia escriturada de um item classificado como activo intangível que ou

(a) foi adquirido numa concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja anterior a 31 de Março de 2004

ou

(b) resulta de um interesse numa entidade conjuntamente controlada obtido antes de 31 de Março de 2004 e contabilizado pela aplicação da consolidação proporcional

deve ser reclassificada como goodwill no princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, se esse activo intangível nessa data não satisfizer o critério de identificabilidade da IAS 38 (revista em 2004).

Investimentos contabilizados no capital próprio

83. Relativamente aos investimentos contabilizados através da aplicação do método da equivalência patrimonial e adquiridos em ou após 31 de Março de 2004, uma entidade deve aplicar esta IFRS na contabilização de:

(a) qualquer goodwill adquirido incluído na quantia escriturada desse investimento. Portanto, a amortização desse goodwill nocional não

▼M3

deve ser incluída na determinação da parte dessa entidade nos resultados da investida.

(b) qualquer excesso incluído na quantia escriturada do investimento do interesse da entidade no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da investida acima do custo do investimento. Portanto, uma entidade deve incluir esse excesso como rendimento na determinação da parte da entidade nos resultados da investida do período em que o investimento foi adquirido.

84. Relativamente a investimentos contabilizados através da aplicação do método da equivalência patrimonial e adquiridos antes de 31 de Março de 2004:

(a) uma entidade deve aplicar esta IFRS numa base prospectiva, desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, a qualquer goodwill adquirido incluído na quantia escriturada desse investimento. Portanto, uma entidade deve, a partir dessa data, descontinuar a inclusão da amortização desse goodwill na determinação da parte da entidade nos resultados da investida.

(b) uma entidade deve desreconhecer qualquer goodwill negativo incluído na quantia escriturada desse investimento no princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, com um ajustamento correspondente no balanço de abertura dos resultados retidos.

Aplicação retrospectiva limitada

85. Uma entidade pode aplicar os requisitos desta IFRS ao goodwill existente em ou adquirido após, e a concentrações de actividades empresariais ocorridas a partir de, qualquer data antes das datas de eficácia delineadas nos parágrafos 78-84, desde que:

(a) as valorizações e outras informações necessárias para aplicar a IFRS a concentrações de actividades empresariais passadas tenham sido obtidas no momento em que essas concentrações foram inicialmente contabilizadas;

e

(b) a entidade também aplique a IAS 36 (revista em 2004) e a IAS 38 (revista em 2004) prospectivamente a partir da mesma data, e as valorizações e outras informações necessárias para aplicar essas Normas a partir dessa data tenham sido anteriormente obtidas pela entidade de forma a que não seja necessário determinar estimativas que teriam de ter sido feitas numa data anterior.

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

86. Esta IFRS substitui a IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* (tal como emitida em 1998).

87. Esta IFRS substitui as seguintes Interpretações:

(a) SIC-9 *Concentrações de Actividades Empresariais — Classificação quer como Aquisições quer como Unificações de Interesses*;

(b) SIC-22 *Concentrações de Actividades Empresariais – Ajustamento Subsequente dos Justos Valores e do Goodwill Inicialmente Relatado*;

e

(c) SIC-28 *Concentrações de Actividades Empresariais – «Data de Troca» e Justo Valor de Instrumentos de Capital Próprio*.

▼M3

APÊNDICE A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

data de aquisição — A data em que a adquirente obtém efectivamente o **controlo** sobre a adquirida.

data de acordo — A data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é conseguido e, no caso de entidades publicamente cotadas, anunciado ao público. No caso de um *takeover* hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitou a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo sobre a adquirida.

Actividade empresarial — Um conjunto integrado de actividades conduzidas e de activos geridos com a finalidade de proporcionar:

(a) um retorno aos investidores;

ou

(b) custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente a segurados ou participantes.

Uma actividade empresarial geralmente consiste em *inputs*, processos aplicados a esses *inputs* e produções resultantes, que são, ou serão, usadas para gerar réditos. Se existir **goodwill** num conjunto transferido de actividades e activos, deve presumir-se que o conjunto transferido é uma actividade empresarial.

concentração de actividades empresariais — A junção de entidades ou **actividades empresariais** separadas numa única **entidade que relata**.

concentração de actividades empresariais envolvendo entidades ou actividades empresariais sob controlo comum — Uma **concentração de actividades empresariais** em que todas as entidades ou **actividades empresariais** concentradas são em última análise **controladas** pela mesma parte ou partes antes e após a concentração, sendo que o **controlo** não é transitório.

passivo contingente — Passivo contingente tem o significado que lhe é dado na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, i.e.:

(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 incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação;

ou

(ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

controlo — O poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou **actividade empresarial** de forma a obter benefícios das suas actividades.

▼M3

data de troca	Quando uma **concentração de actividades empresariais** é alcançada através de uma única transacção de troca, a data de troca é a **data de aquisição**. Quando uma **concentração de actividades empresariais** envolve mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando é alcançada por fases através de sucessivas compras de acções, a data de troca é a data em que cada investimento individual é reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente.
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	Benefícios económicos futuros resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.
activo intangível	Activo intangível tem o significado que lhe é dado na IAS 38 *Activos Intangíveis*, i.e. um activo não monetário identificável sem substância física.
empreendimento conjunto	Empreendimento conjunto tem o significado que lhe é dado na IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*, i.e. um acordo contratual pelo qual duas ou mais partes empreendem uma actividade económica que está sujeita a controlo conjunto.
interesse minoritário	A parte dos resultados e dos activos líquidos de uma **subsidiária** atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de **subsidiárias**, pela empresa-mãe.
entidade mútua	Uma entidade que não seja uma entidade detida pelo investidor, tal como uma companhia de seguros mútuos ou uma entidade cooperativa mútua, que proporciona custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente aos seus segurados ou participantes.
empresa-mãe	Uma entidade que tem uma ou mais **subsidiárias**.
provável	Que pode ocorrer.
entidade que relata	Uma entidade para a qual existem utentes que dependem das demonstrações financeiras de âmbito geral da entidade para terem informação que lhes será útil na tomada de decisões acerca da imputação de recursos. Uma entidade que relata pode ser uma única entidade ou um grupo compreendendo uma **empresa-mãe** e todas as suas **subsidiárias**.
subsidiária	Uma entidade, incluindo uma entidade não constituída, tal como uma parceria, que é **controlada** por uma outra entidade (designada por **empresa-mãe**).

▼M3

APÊNDICE B

Suplemento de aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

Aquisições inversas

B1 Tal como indicado no parágrafo 21, em algumas concentrações de actividades empresariais, geralmente referidas como aquisições inversas, a adquirente é a entidade cujos interesses de capital próprio foram adquiridos e a entidade emitente é a adquirida. Pode ser este o caso quando, por exemplo, uma entidade privada consegue ser «adquirida» por uma entidade pública mais pequena como forma de obter uma cotação na bolsa de valores. Embora legalmente a entidade pública emitente seja vista como a empresa-mãe e a entidade privada seja considerada a subsidiária, a subsidiária legal é a adquirente se tiver o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da empresa-mãe legal por forma a obter benefícios das suas actividades.

B2 Uma entidade deve aplicar a orientação contida nos parágrafos B3-B15 quando contabilizar uma aquisição inversa.

B3 A contabilização de aquisições inversas determina a imputação do custo da concentração de actividades empresariais à data da aquisição e não se aplica a transacções após a concentração.

Custo da concentração de actividades empresariais

B4 Quando instrumentos de capital próprio são emitidos como parte do custo da concentração de actividades empresariais, o parágrafo 24 exige que o custo da concentração inclua o justo valor desses instrumentos de capital próprio à data da troca. O parágrafo 27 faz notar que, na falta de um preço publicado fiável, o justo valor dos instrumentos de capital próprio pode ser estimado por referência ao justo valor da adquirente ou ao justo valor da adquirida, o que for mais evidente.

B5 Numa aquisição inversa, o custo da concentração de actividades empresariais é considerado como tendo sido incorrido pela subsidiária legal (i.e. a adquirente para finalidades contabilísticas) na forma de instrumentos de capital próprio emitidos pelos proprietários da empresa-mãe legal (i.e. a adquirida para finalidades contabilísticas). Se o preço publicado dos instrumentos de capital próprio da subsidiária legal for usado para determinar o custo da concentração, deve ser feito um cálculo para determinar o número de instrumentos de capital próprio que a subsidiária legal teria de ter emitido para proporcionar a mesma percentagem de interesse de propriedade da entidade concentrada aos proprietários da empresa-mãe legal que aquela que têm na entidade concentrada como resultado da aquisição inversa. O justo valor do número de instrumentos de capital próprio assim calculado deve ser usado como o custo da concentração.

B6 Se o justo valor dos instrumentos de capital próprio da subsidiária legal não for de outra forma claramente evidente, o justo valor total de todos os instrumentos de capital próprio da empresa-mãe legal emitidos antes da concentração de actividades empresariais deve ser usado como base para determinar o custo da concentração.

Preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas

B7 As demonstrações financeiras consolidadas preparadas na sequência de uma aquisição inversa devem ser emitidas sob o nome da empresa-mãe legal, mas descritas nas notas como continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal (i.e. a adquirente para finalidades contabilísticas). Dado que essas demonstrações financeiras consolidadas representam uma continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal:

(a) os activos e passivos da subsidiária legal devem ser reconhecidos e mensurados nessas demonstrações financeiras consolidadas pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração.

(b) os resultados retidos e outros saldos de capital próprio reconhecidos nessas demonstrações financeiras consolidadas devem ser os resultados retidos e outros saldos de capital próprio da subsidiária legal imediatamente antes da concentração de actividades empresariais.

(c) a quantia reconhecida como instrumentos de capital próprio emitidos nessas demonstrações financeiras consolidadas deve ser determinada ao adicionar, ao capital próprio emitido da subsidiária legal imediatamente antes da concentração de actividades empresariais, o custo da concentração determinado tal como descrito nos parágrafos B4-B6.

▼M3

Contudo, a estrutura de capital próprio que aparece nessas demonstrações financeiras consolidadas (i.e. o número e o tipo de instrumentos de capital próprio emitidos) deve reflectir a estrutura de capital próprio da empresa-mãe legal, incluindo os instrumentos de capital próprio emitidos pela empresa-mãe legal para efectuar a concentração.

(d) a informação comparativa apresentada nessas demonstrações financeiras consolidadas deve ser a da subsidiária legal.

B8 A contabilização da aquisição inversa aplica-se apenas nas demonstrações financeiras consolidadas. Portanto, nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe legal, se as houver, o investimento na subsidiária legal é contabilizado de acordo com os requisitos da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* relativos à contabilização de investimentos nas demonstrações financeiras separadas de um investidor.

B9 As demonstrações financeiras consolidadas preparadas na sequência de uma aquisição inversa devem reflectir os justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes da empresa-mãe legal (i.e. a adquirida para finalidades contabilísticas). Portanto, o custo da concentração de actividades empresariais deve ser imputado ao mensurar os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da empresa-mãe legal que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores à data de aquisição. Qualquer excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido desses itens deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 51-55. Qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido desses itens acima do custo da concentração deve ser contabilizado de acordo com o parágrafo 56.

Interesses minoritários

B10 Em algumas aquisições inversas, alguns dos proprietários da subsidiária legal não trocam os seus instrumentos de capital próprio por instrumentos de capital próprio da empresa-mãe legal. Embora a entidade na qual esses proprietários detêm instrumentos de capital próprio (a subsidiária legal) tenha adquirido outra entidade (a empresa-mãe legal), esses proprietários devem ser tratados como um interesse minoritário nas demonstrações financeiras consolidadas preparadas após a aquisição inversa. Isto deve-se ao facto de os proprietários da subsidiária legal que não trocam os seus instrumentos de capital próprio por instrumentos de capital próprio da empresa-mãe legal terem um interesse apenas nos resultados e activos líquidos da subsidiária legal, e não nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada. Inversamente, todos os proprietários da empresa-mãe legal, não obstante o facto de a empresa-mãe legal ser considerada a adquirida, têm um interesse nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada.

B11 Dado que os activos e passivos da subsidiária legal são reconhecidos e mensurados nas demonstrações financeiras consolidadas pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração, o interesse minoritário deve reflectir o interesse proporcional dos accionistas minoritários nas quantias escrituradas anteriores à concentração relativas aos activos líquidos da subsidiária legal.

Resultados por acção

B12 Tal como indicado no parágrafo B7(c), a estrutura de capital próprio que aparece nas demonstrações financeiras preparadas na sequência de uma aquisição inversa reflecte a estrutura de capital próprio da empresa-mãe legal, incluindo os instrumentos de capital próprio emitidos pela empresa-mãe legal para efectuar a concentração de actividades empresariais.

B13 Para a finalidade de calcular o número médio ponderado de acções ordinárias em circulação (o denominador) 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 considerado o número de acções ordinárias emitidas pela empresa-mãe legal para os proprietários da subsidiária legal;

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 empresa-mãe legal em circulação durante esse período.

▼M3

B14 Os resultados por acção básicos divulgados para cada período comparativo antes da data de aquisição apresentados nas demonstrações financeiras consolidadas na sequência de uma aquisição inversa devem ser calculados dividindo os resultados da subsidiária legal atribuíveis aos accionistas ordinários em cada um desses períodos pelo número de acções ordinárias emitidas pela empresa-mãe legal para os proprietários da subsidiária legal na aquisição inversa.

B15 Os cálculos delineados nos parágrafos B13 e B14 assumem que não houve alterações no número de acções ordinárias emitidas da subsidiária legal durante os períodos comparativas e durante o período desde o início da aquisição inversa até à data de aquisição. O cálculo dos resultados por acção deve ser apropriadamente ajustado para ter em conta o efeito de uma alteração no número de acções ordinárias emitidas da subsidiária legal durante esses períodos.

Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais

B16 Esta IFRS exige que uma adquirente reconheça os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento relevantes pelos seus justos valores à data da aquisição. Para a finalidade de imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais, a adquirente deve tratar as seguintes medidas como justos valores:

(a) relativamente a instrumentos financeiros negociados num mercado activo, a adquirente deve usar os valores de mercado correntes.

(b) relativamente a instrumentos financeiros não negociados num mercado activo, a adquirente deve usar valores estimados que tomem em consideração características como os rácios preço-resultados, os rendimentos de dividendos e as taxas de crescimento esperadas de instrumentos comparáveis de entidades com características semelhantes.

(c) relativamente a contas a receber, contratos com benefícios e outros activos identificáveis, a adquirente deve usar os valores presentes das quantias a receber, determinados às taxas de juro correntes apropriadas, menos os abatimentos por incobrabilidade e custos de cobrança, se necessário. Contudo, o desconto não é exigido para contas a receber de curto prazo, contratos com benefícios e outros activos identificáveis quando a diferença entre as quantias nominal e descontada não é material.

(d) relativamente a inventários de:

(i) bens acabados e mercadorias, a adquirente deve usar os preços de venda menos a soma de (1) os custos de alienação e (2) uma razoável dedução ao lucro pelo esforço de venda da adquirente com base no lucro de bens acabados e mercadorias semelhantes;

(ii) trabalho em curso, a adquirente deve usar os preços de venda de bens acabados menos a soma de (1) os custos de conclusão, (2) os custos de alienação e (3) uma razoável dedução ao lucro pelo esforço de conclusão e venda com base no lucro de bens acabados semelhantes;

e

(iii) matérias-primas, a adquirente deve usar os custos correntes de substituição.

(e) relativamente a terrenos e edifícios, a adquirente deve usar os preços de mercado.

(f) relativamente a activos fixos tangíveis, a adquirente deve usar os preços de mercado, normalmente determinados por avaliação. Se não houver provas do justo valor com base no mercado devido à natureza especializada do item de activo fixo tangível e se o item for raramente vendido, excepto como parte de um negócio em continuação, uma adquirente pode precisar de estimar o justo valor usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de reposição depreciado.

(g) relativamente a activos intangíveis, a adquirente deve determinar o justo valor:

(i) por referência a um mercado activo, tal como definido na IAS 38 *Activos Intangíveis*;

ou

(ii) se não existir qualquer mercado activo, numa base que reflicta as quantias que a adquirente teria pago pelos activos em transacções

▼M3

entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, com base na melhor informação disponível (ver a IAS 38 para orientação adicional sobre a determinação dos justos valores de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais).

(h) relativamente a activos ou passivos líquidos de benefícios de empregados para planos de benefícios definidos, a adquirente deve usar o valor presente da obrigação de benefício definida menos o justo valor de qualquer activo dos planos. Contudo, um activo é reconhecido apenas até ao ponto em que seja provável que esteja disponível para a adquirente na forma de reembolsos do plano ou de uma redução em contribuições futuras.

(i) relativamente a activos e passivos fiscais, a adquirente deve usar a quantia do benefício fiscal resultante de perdas fiscais ou dos impostos a pagar sobre os resultados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*, avaliada da perspectiva da entidade concentrada. O activo ou passivo fiscal é determinado depois de calculado o efeito fiscal de reexpressar os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis pelos seus justos valores, não sendo descontado.

(j) relativamente a contas e livranças a pagar, dívidas de longo prazo, passivos, acréscimos e outras reivindicações a pagar, a adquirente deve usar os valores presentes das quantias a desembolsar na liquidação dos passivos determinados às taxas de juro correntes apropriadas. Contudo, o desconto não é exigido para passivos de curto prazo quando a diferença entre as quantias nominal e descontada não é material.

(k) relativamente a contratos onerosos e outros passivos identificáveis da adquirida, a adquirente deve usar os valores presentes das quantias a desembolsar ao liquidar as obrigações determinadas às taxas de juro correntes apropriadas.

(l) relativamente a passivos contingentes da adquirida, a adquirente deve usar as quantias que um terceiro iria cobrar para assumir esses passivos contingentes. Uma tal quantia deve reflectir todas as expectativas acerca de possíveis fluxos de caixa e não o fluxo de caixa mais provável ou o fluxo de caixa máximo ou mínimo esperado.

B17 Algumas das orientações acima indicadas exigem a estimativa de justos valores usando técnicas de valor presente. Se a orientação relativa a um determinado item não referir o uso de técnicas de valor presente, essas técnicas podem ser usadas para estimar o justo valor desse item.

▼M3

APÊNDICE C

Emendas a outras IFRSs

As emendas contidas neste apêndice devem ser aplicadas à contabilização de concentrações de actividades empresariais cuja data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004, e à contabilização de qualquer goodwill e activos intangíveis adquiridos nessas concentrações de actividades empresariais. Em todos os outros aspectos, estas emendas devem ser aplicadas a períodos anuais com início em ou após 31 de Março de 2004.

Contudo, se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 85, por aplicar a IFRS 3 a partir de qualquer data anterior às datas de eficácia delineadas nos parágrafos 78-84, ela deve também aplicar estas emendas prospectivamente a partir da mesma data.

C1 Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em 31 de Março de 2004, as referências à versão corrente da IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* são emendadas para IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*.

C2 Na IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro,* o parágrafo B1 passa a ter a seguinte redacção:

B1 Um adoptante pela primeira vez pode optar por não aplicar a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* retrospectivamente a concentrações de actividades empresariais passadas (concentrações de actividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs). Contudo, se um adoptante pela primeira vez reexpressar qualquer concentração de actividades empresariais para cumprir a IFRS 3, ele deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais posteriores e deve também aplicar a IAS 36 *Imparidade de Activos* (tal como revista em 2004) e a IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004) 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 2002, ele deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido entre 30 de Junho de 2002 e a data da transição para as IFRSs, e deve também aplicar a IAS 36 (tal como revista em 2004) e a IAS 38 (tal como revista em 2004) a partir de 30 de Junho de 2002.

C3 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

C4 A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* é emendada da seguinte forma.

Introdução

No parágrafo 1, a primeira alínea (c) passa a ter a seguinte redacção:

(c) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado aos activos identificáveis adquiridos e aos passivos assumidos por referência aos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais.

Os parágrafos 6 e 9 passam a ter a seguinte redacção:

6. A IAS 12 original não se referia explicitamente aos ajustamentos no justo valor feitos numa concentração de actividades empresariais. Esses ajustamentos dão origem a diferenças temporárias e a IAS 12 (revista) exige que uma entidade reconheça o passivo por impostos diferidos resultante ou (sujeito ao critérios de probabilidade para reconhecimento) o activo por impostos diferidos com um efeito correspondente na determinação da quantia de goodwill ou de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. Contudo, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do goodwill.

9. A IAS 12 original não afirmava explicitamente se os activos e passivos por impostos diferidos podiam ser descontados. A IAS 12 (revista) proíbe o desconto de activos e passivos por impostos diferidos. O parágrafo B16(i) da IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* proíbe o desconto de activos por impostos diferidos adquiridos e de passivos por impostos diferidos assumidos numa concentração de actividades empresariais.

Norma

No Objectivo, o terceiro parágrafo passa a ter a seguinte redacção:

▼M3

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. Assim, relativamente a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. 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. 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 de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

Os parágrafos 15, 18, 19 e 21 passam a ter a seguinte redacção:

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

    …

18. Diferenças temporárias também resultam quando:

    (a) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 19);

    (b) os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20);

    (c) o goodwill resulta numa concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 21 e 32);

    …

19. O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos 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).

21. O goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais é mensurado como o excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida. 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.

São adicionados os parágrafos 21A e 21B:

21A. 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 o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100, mas 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 para esse goodwill, a quantia

▼M3

da diferença temporária tributável relacionada com o goodwill é reduzida de 100 para 80, 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).

21B. 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 o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100 que é dedutível em termos fiscais à taxa anual de 20 % com início no ano de aquisição, a base fiscal do goodwill é 100 no reconhecimento inicial e 80 no final do ano de aquisição. Se a quantia escriturada de goodwill no final do ano de aquisição se mantiver inalterada em 100, uma diferença temporária tributável de 20 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.

Os parágrafos 22(a), 24 e 26(c) passam a ter a seguinte redacção:

22. …

(a) numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isso afecta a quantia do goodwill ou a quantia de qualquer excesso acima do custo da concentração do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida (ver parágrafo 19);

…

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).

…

26. …

(c) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos 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

…

O parágrafo 32 e o título que o precede são eliminados.

Os parágrafos 58(b) e 66-68 e o exemplo a seguir ao parágrafo 68 passam a ter a seguinte redacção e o parágrafo 68C é adicionado:

58. **…**

(b) uma concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 66 a 68).

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 *Concentrações de Actividades Empresariais*, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos resultante (até ao ponto em que satisfazem os

▼M3

critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos como activos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o goodwill ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. 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, uma adquirente pode considerar a probabilidade de 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. Nesses casos, a adquirente reconhece um activo por impostos diferidos, mas não o inclui como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais, e portanto não o tem em consideração ao determinar o goodwill ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

68. Se o potencial benefício de transportar as perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios da IFRS 3 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas posteriormente realizada, a adquirente deve reconhecer o rendimento por impostos diferidos resultante nos resultados. Além disso, uma adquirente deve:

(a) reduzir a quantia escriturada de goodwill à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição;

e

(b) reconhecer a redução na quantia escriturada do goodwill como um gasto.

Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração, nem deve aumentar a quantia anteriormente reconhecida para um tal excesso.

Exemplo

Uma entidade adquiriu uma subsidiária que tinha diferenças temporárias dedutíveis de 300. A taxa fiscal na altura da aquisição era de 30 %. O activo por impostos diferidos resultante de 90 não foi reconhecido como um activo identificável ao determinar o goodwill de 500 que resultou da concentração de actividades empresariais. Dois anos após a concentração, a entidade avaliou que o futuro lucro tributável seria suficiente para recuperar o benefício de todas as diferenças temporárias dedutíveis.

A entidade reconhece um activo por impostos diferidos de 90 e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 90. A entidade também reduz a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhece um gasto por essa quantia nos resultados. Consequentemente, o custo do goodwill é reduzido para 410, sendo esta a quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos de 90 tivesse sido reconhecido como um activo identificável à data da aquisição.

Se a taxa fiscal tivesse subido para 40 %, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 120 (300 a 40 %) e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 120. Se a taxa fiscal tivesse baixado para 20 %, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 60 (300 a 20 %) e um rendimento por impostos diferidos de 60. Em ambos os casos, a entidade teria também reduzido a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhecido um gasto por essa quantia nos resultados.

68C. Tal como foi indicado no parágrafo 68A, a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada, mensurada de acordo com o parágrafo 68B) pode diferir do respectivo gasto cumulativo com

▼M3

remunerações. O parágrafo 58 da Norma exige que os impostos correntes e diferidos sejam reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos resultados do período, excepto até ao ponto em que esse imposto resulte de (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo período ou noutro período, directamente no capital próprio, 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.

C5 A IAS 14 *Relato por Segmentos* é emendada da seguinte forma.

Na página de título, o segundo parágrafo após o título da IAS 14 passa a ter a seguinte redacção:

Os parágrafos 129 e 130 da IAS 36 *Imparidade de Activos* definem requisitos de divulgação para o relato de perdas por imparidade por segmento.

Norma

Os parágrafos 19 e 21 passam a ter a seguinte redacção:

19. Exemplos de activos de segmento incluem activos correntes que são usados nas actividades operacionais do segmento, activos fixos tangíveis, activos que são o objecto de locações financeiras (IAS 17 *Locações*), e activos intangíveis. Se um determinado item de depreciação ou amortização for incluído num gasto do segmento, o activo relacionado também é incluído nos activos do segmento. Os activos do segmento não incluem activos usados para finalidades gerais da entidade ou da sede. Os activos do segmento incluem activos operacionais partilhados por dois ou mais segmentos se existir uma base razoável para imputação. Os activos do segmento incluem goodwill que seja directamente atribuível a um segmento ou que possa ser imputado a um segmento numa base razoável, e o gasto do segmento inclui qualquer perda por imparidade reconhecida relativa a goodwill.

21. As mensurações de activos e passivos do segmento incluem ajustamentos nas anteriores quantias escrituradas dos activos do segmento e passivos do segmento identificáveis de uma entidade adquirida numa concentração de actividades empresariais, mesmo que esses ajustamentos sejam feitos apenas com a finalidade de preparar demonstrações financeiras consolidadas e não sejam reconhecidos nem nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe nem nas da subsidiária. Da mesma forma, se um activo fixo tangível tiver sido revalorizado após uma aquisição em conformidade com o modelo de revalorização da IAS 16, então as mensurações dos activos do segmento reflectem essas revalorizações.

C6 Na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003), o parágrafo 64 é eliminado.

C7 A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* é emendada da seguinte forma.

Norma

O parágrafo 108 passa a ter a seguinte redacção:

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 todos os seguintes, mesmo que a adquirida não os tenha reconhecido à data de aquisição:

(a) ganhos e perdas actuariais resultantes antes da data de aquisição (quer tenham caído ou não dentro do 'corridor' de 10 %);

(b) custo de serviço passado resultante de alterações nos benefícios, ou da introdução de um plano, antes da data de aquisição;

e

…

▼M3

C8 Na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, o parágrafo 30 passa a ter a seguinte redacção:

30. Os rendimentos e gastos de uma subsidiária estão incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data de aquisição, tal como definido na IFRS 3. Os rendimentos e gastos …

C9 A IAS 28 *Investimentos em Associadas* passa a ter a seguinte redacção:

A definição de controlo conjunto no parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

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 exigem o consenso unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

No parágrafo 15, a referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* é eliminada. Depois desta alteração e das alterações feitas pela IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, o parágrafo 15 passa a ter a seguinte redacção:

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.

Os parágrafos 23 e 33 passam a ter a seguinte redacção:

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 do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais.* Portanto:

(a) o goodwill relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. Contudo, a amortização desse goodwill não é permitida e não é portanto incluída na determinação da parte do investidor nos resultados da associada.

(b) qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada acima do custo do investimento é excluído da quantia escriturada do investimento e é incluído como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados da associada do período em que o investimento é adquirido.

Os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição são também feitos 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 do investidor nos resultados da associada após a aquisição são feitos relativamente a perdas por imparidade reconhecidas pela associada, tais como para o goodwill ou activos fixos tangíveis.

33. Dado que o goodwill incluído na quantia escriturada de um investimento numa associada não é reconhecido separadamente, ele não é testado quanto a 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 a imparidade segundo a IAS 36, comparando a sua quantia recuperável (o valor de uso mais elevado 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. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma entidade estima:

(a) a sua parte do presente valor 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

▼M3

(b) o presente valor 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.

C10 A IAS 31 *Investimentos em Empreendimentos Conjuntos* passa a ter a seguinte redacção:

A definição de controlo conjunto no parágrafo 3 passa a ter a seguinte redacção:

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 exigem o consenso unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

O parágrafo 11 passa a ter a seguinte redacção:

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.

No parágrafo 43, a referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* é eliminada. Depois desta alteração e das alterações feitas pela IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, o parágrafo 43 passa a ter a seguinte redacção:

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.

C11 Na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* (tal como revista em 2003), a alínea (c) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (d). A alínea (d) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (c) e passa a ter a seguinte redacção:

(c) contratos para retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 **Concentrações de Actividades Empresariais)*****. Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.***

Após esta alteração e as alterações feitas pela IFRS 4 *Contratos de Seguros*, os parágrafos 4(c)-(e) passam a ter a seguinte redacção:

(c) contratos relativos a retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 **Concentrações de Actividades Empresariais).** ***Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.***

(d) contratos de seguros tal como definido na IFRS 4 **Contratos de Seguros Contudo,** ***esta Norma aplica-se a derivados que estejam embutidos em contratos de seguros se a IAS 39 exigir que a entidade os contabilize separadamente.***

(e) instrumentos financeiros que estejam dentro do âmbito da IFRS 4 porque contêm uma característica de participação discricionária. O emitente destes instrumentos está isento 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).

O parágrafo 4(f), inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, mantém-se inalterado.

C12 Na IAS 33 *Resultados por Acção*, os parágrafos 22 e 64 passam a ter a seguinte redacção:

22. As acções ordinárias emitidas como parte do custo de uma 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 declaração de resultados os resultados da adquirida a partir dessa data.

▼M3

64. ***Se…, 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 para todos os períodos apresentados devem ser ajustados quanto aos efeitos dos erros e ajustamentos resultantes de alterações nas políticas contabilísticas contabilizados retrospectivamente.***

C13 Na IAS 34 *Demonstrações Financeiras Intercalares*, os parágrafos 16(i) e 18 passam a ter a seguinte redacção:

16. **…**

***(i) o efeito das alterações na composição da entidade durante o período intercalar, incluindo concentrações de actividades empresariais, aquisição ou alienação de subsidiárias e investimentos de longo prazo, reestruturações, e unidades operacionais em descontinuação. No caso das concentrações de actividades empresariais, a entidade deve divulgar a informação exigida pelos parágrafos 66-73 da IFRS 3*Concentração de Actividades Empresariais;**

e

…

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.

C14 Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, o parágrafo 5 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

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, a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* trata do tratamento por parte de uma adquirente de passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais. De forma semelhante, certos tipos de provisões também são tratadas nas Normas relativas a:

…

C15 Na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003), os parágrafos 2(f) e (h) são eliminados pela IFRS 4 *Contratos de Seguros*. A alínea (g) do parágrafo 2 é alterada para (f) e passa a ter a redacção adiante. O parágrafo 2(g) é adicionado com a redacção adiante. Após estas alterações e as alterações feitas pela IFRS 4, os parágrafos 2(d)-(g) passam a ter a seguinte redacção:

(d) instrumentos financeiros emitidos pela entidade que satisfaçam a definição de instrumento de capital próprio da IAS 32 (incluindo opções e warrants). 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.

(e) direitos e obrigações segundo um contrato de seguros conforme definido na IFRS 4* Contratos de Seguros *ou segundo um contrato que esteja dentro do âmbito da IFRS 4 porque contém uma característica de participação discricionária. Contudo, esta Norma aplica-se a um derivado que esteja embutido nesse contrato se o derivado não for em si mesmo um contrato dentro do âmbito da IFRS 4 (ver parágrafos 10-13 e Apêndice A parágrafos AG23-AG33). Além disso, se um contrato de seguros for um contrato de garantia financeira celebrado, ou retido, na transferência para outra parte de activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito desta Norma, o emitente deve aplicar esta Norma ao contrato (ver parágrafo 3 e Apêndice A parágrafo AG4A).

(f) contratos para retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3* Concentrações de Actividades Empresariais*). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.

(g) contratos entre uma adquirente e um vendedor numa concentração de actividades empresariais para comprar ou vender uma adquirida numa data futura.

▼M3

As alíneas (i) e (j) do parágrafo 2 são alteradas para (h) e (i) do parágrafo 2. O parágrafo 2(i) foi inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

C16 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

C17 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

C18 A SIC-32 *Activos Intangíveis — Custos com Web Sites* é emendada da seguinte forma.

Os parágrafos 8-10 passam a ter a seguinte redacção:

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) 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 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 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.

▼M3

(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.

O parágrafo da Data de Eficácia passa a ter a seguinte redacção:

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 cumprir 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.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 4

Contratos de seguro

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-12
Derivados embutidos	7-9
Separação de componentes de depósito	10-12
Reconhecimento e mensuração	13-35
Isenção temporária de algumas outras IFRSs	13-20
Teste de adequação de responsabilidade	15-19
Imparidade de activos por contrato de resseguro	20
Alterações nas políticas contabilísticas	21-30
Taxas de juro de mercado correntes	24
Continuação das práticas existentes	25
Prudência	26
Margens futuras de investimento	27-29
Shadow accounting	30
Contratos de seguro adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira	31-33
Características de participação discricionárias	34-35
Características de participação discricionárias em contratos de seguro	34
Características de participação discricionária em instrumentos financeiros	35
Divulgações	36-39
Explicação das quantias reconhecidas	36-37
Quantia, tempestividade e incerteza dos fluxos de caixa	38-39
Data de eficácia e transição	40-45

▼M3

Divulgações	42-44
Redesignação de activos financeiros	45

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 IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* exige a divulgação relativa a instrumentos financeiros, incluindo instrumentos financeiros que contenham tais 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 e a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*), 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 de 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 contingentes 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*).

   (d) garantias financeiras que uma entidade celebre ou retenha ao transferir para outra parte activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito da IAS 39, independentemente de as garantias financeiras serem descritas como garantias financeiras, letras de crédito ou contratos de seguro (ver a IAS 39).

   (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.

▼M3

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 base, os mensure pelo seu *justo valor* e inclua as alterações no seu justo valor nos resultados. 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 segurado 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 base. 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 parárafo 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).

        (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 à componente de seguro.

    (b) aplicar a IAS 39 à componente de depósito.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Isenção temporária de algumas outras IFRSs

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

▼M3

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 à data de relato (tais como provisões para riscos catastróficos e provisões para desvios de sinistralidade).

(b) deve realizar o teste de *adequação de passivo/responsabilidade* descrito nos parágrafos 15-19.

(c) deve remover um passivo por contrato de seguro (ou uma parte de um passivo por contrato de seguro) do seu balanço quando, e apenas quando, for extinto – isto é, quando a obrigação especificada no contrato for satisfeita, cancelada ou expirar.

(d) não deve compensar:

(i) *activos por contrato 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 adequaçao de responsabilidade

15. **Uma seguradora deve avaliar a cada data 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 resultados.**

16. Se uma seguradora aplicar um teste de adequação de responsabilidade 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 resultados.

17. Se as políticas contabilísticas de uma seguradora não exigirem um teste de adequação de responsabilidade que satisfaça os requisitos mínimos do parágrafo 16, a seguradora deve:

(a) determinar a quantia escriturada dos passivos por contrato de seguro relevantes (*) menos a quantia escriturada de:

(i) quaisquer custos de aquisição diferidos relacionados;

e

(*) 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 de responsabilidade que satisfaça os requisitos mínimos do parágrafo 16.

▼M3

(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 a 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 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Se for inferior, a seguradora deve reconhecer a totalidade da diferença nos resultados e reduzir a quantia escriturada dos custos de aquisição diferidos relacionados ou dos activos intangíveis relacionados ou aumentar a quantia escriturada dos passivos por contrato de seguro relevantes.

18. Se o teste de adequação de responsabilidade 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 de responsabilidade 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 resultados. 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 IFRSs e a alterações feitas por uma seguradora que adopte as IFRSs 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 de tomadas de decisão económicas dos utentes 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);

▼M3

(d) margens futuras de investimento (parágrafos 27-29);

e

(e) *shadow accounting* (parágrafo 30).

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 (*) por forma a reflectir taxas de juro de mercado correntes e reconhecer as alterações nesses passivos nos resultados. 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

(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.

(*) Neste parágrafo, os passivos por contrato de seguro incluem custos de aquisição diferidos relacionados e activos intangíveis relacionados, tais como os discutidos nos parágrafos 31 e 32.

▼M3

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 envolve pressupostos excessivamente prudentes definidos no início e uma taxa de desconto prescrita por uma entidade reguladora sem referência directa às condições do mercado, e ignora algumas opções e garantias embutidas. A seguradora pode tornar as suas demonstrações financeiras mais relevantes e não menos fiáveis mudando para uma base de contabilização orientada 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. O ajustamento relacionado no passivo por contrato de seguro (ou nos custos de aquisição diferidos ou activos intangíveis) deve ser reconhecido no capital próprio se, e apenas se, os ganhos ou perdas não realizados forem reconhecidos directamente no capital próprio. Esta prática é por vezes descrita como «shadow accounting».

Contratos de seguro adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira

31. Para cumprir a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, 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.

▼M3

33. Os activos intangíveis descritos nos parágrafos 31 e 32 são excluídos do âmbito da IAS 36 *Imparidade de Activos* e da IAS 38 *Activos Intangíveis*. Contudo, a IAS 36 e a IAS 38 aplicam-se a listas de clientes e a relações 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 discricionárias

Características de participação discricionárias 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 de passivo e de 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.

(c) pode reconhecer todos os prémios recebidos como rendimento sem separar qualquer parte que se relacione com o componente de capital próprio. As alterações resultantes no elemento garantido e na parte da característica de participação discricionária classificada como passivo devem ser reconhecidas nos resultados. Se parte ou toda a característica de participação discricionária estiver classificada como capital próprio, uma parte dos resultados pode ser atribuível a essa característica (da mesma forma que uma parte pode ser atribuível a interesses minoritários). O emitente deve reconhecer a parte dos resultados atribuível a qualquer componente de capital próprio de uma característica de participação discricionária como uma imputação de resultados 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 de responsabilidade 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 de 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 isentar 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

▼M3

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.

DIVULGAÇÕES

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, rendimentos e gastos relacionados.

(b) os activos, passivos, rendimentos e gastos reconhecidos (e, se apresentar a sua demonstração de 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 resultados 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.

Quantia, tempestividade e incerteza dos fluxos de caixa

38. **Uma seguradora deve divulgar informações que ajudem os utentes a compreender a quantia, a tempestividade e a incerteza dos fluxos de caixa futuros derivados de contratos de seguro.**

39. Para cumprir o parágrafo 38, uma seguradora deve divulgar:

(a) os seus objectivos ao gerir riscos resultantes de contratos de seguro e as suas políticas para mitigar esses riscos.

(b) os termos e condições dos contratos de seguro que tenham um efeito material sobre a quantia, a tempestividade e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da seguradora.

(c) informações sobre *risco de seguro* (tanto antes como depois da mitigação do risco por resseguro), incluindo informações sobre:

(i) a sensibilidade dos resultados e do capital próprio às alterações nas variáveis que tenham um efeito material sobre eles.

(ii) concentrações de risco de seguro.

(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.

▼M3

(d) as informações acerca do risco de taxa de juro e do risco de crédito que a IAS 32 exigiria se os contratos de seguro estivessem dentro do âmbito da IAS 32.

(e) informações acerca das exposições ao risco de taxa de juro ou ao risco de mercado segundo derivados embutidos contidos num contrato de seguro de base se a seguradora não for obrigada a, e não, mensurar os derivados embutidos pelo justo valor.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

40. As disposições transitórias dos parágrafos 41-45 são ambas aplicáveis a uma entidade que já aplique as IFRSs quando aplicar esta IFRS pela primeira vez e a uma entidade que aplique as IFRSs pela primeira vez (um adoptante pela primeira vez).

41. Uma entidade deve aplicar esta IFRS a 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.

Divulgações

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, rendimentos e gastos 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 de responsabilidade (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.

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 resultados». 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.

▼M3

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 resultados 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.
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 **segurado** 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 **segurado**) aceitando compensar o segurado no caso de um acontecimento futuro incerto especificado (o **acontecimento seguro**) afectar adversamente o segurado. (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.

▼M3

acontecimento seguro	Um acontecimento futuro incerto que está coberto por um **contrato de seguro** e que cria um **risco de seguro**.
resseguradora	A parte que tem a obrigação de acordo com um **contrato de resseguro** de compensar um **cedente** se ocorrer um **acontecimento seguro**.
teste de adequação de responsabilidade	Um teste em que se avalia 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.
segurado ou 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.
seguradora	A parte que tem a obrigação de acordo com um **contrato de seguro** de compensar o **segurado** se ocorrer um **acontecimento seguro**.
separação	Contabilizar as componentes de um contrato como se fossem contratos separados.

▼M3

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 as 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 segurados. 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.

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 IFRSs 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.

▼M3

(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 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* 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 IFRSs.

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.

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 segurados (criando um risco financeiro) ao mesmo tempo que prometem benefícios por morte que por vezes excedem significativamente o saldo de conta do segurado (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 do segurado 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 segurado 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

▼M3

pagamento de quantias predeterminadas para quantificar a perda causada por morte ou acidente.

B14 Alguns contratos exigem um pagamento caso ocorra um acontecimento incerto especificado, mas não exigem um efeito adverso sobre o segurado 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 no segurado 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 s_ pode aceitar um risco de seguro significativo do segurado se a seguradora for uma entidade separada do segurado. No caso de uma seguradora mútua, esta aceita o risco de cada segurado e partilha esse risco. Embora os segurados 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 contingentes à vida (i.e. contratos que proporcionam compensação pelo acontecimento futuro incerto — a sobrevivência do segurado ou do pensionista — para ajudar o segurado ou o pensionista a manter um determinado nível de vida, que de outra forma poderia ser adversamente afectado pela sua sobrevivência).

(e) invalidez e cobertura médica.

(f) cauções, obrigações de fidelidade, obrigações de desempenho e obrigações de leilão (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 feitos 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

▼M3

assumir várias formas legais, tais como a de garantia financeira, letra de crédito, produto derivado por incumprimento de crédito ou contrato de seguro. Contudo, estes contratos estão fora do âmbito desta IFRS se a entidade os tiver celebrado, ou retido, ao transferir para outra parte activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito da IAS 39 (ver parágrafo 4(d)).

(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 *Rédito* e da IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

(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 segurados 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.

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 segurado através de mecanismos não canceláveis e imponíveis que ajustam pagamentos futuros por parte do segurado 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) um contrato de garantia financeira (ou letra de crédito, produto derivado por incumprimento de crédito ou contrato de seguro de crédito) que exige pagamentos mesmo que o detentor não tenha incorrido numa perda pelo facto de o devedor não *ter* efectuado pagamentos quando eram devidos (ver IAS 39).

▼M3

(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 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) 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 segurado serviços futuros. Por exemplo, num contrato de seguro de vida associado a um investimento, a morte do segurado 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 _ 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 o segurado 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.

▼M3

(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. (*) 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 B24(b), a dispensa por morte dos custos de cancelamento ou de resgate não está incluída nesta avaliação se esta dispensa não compensar o segurado por um risco preexistente. De forma semelhante, um contrato de anuidades que paga somas regulares para o resto da vida do segurado é um contrato de seguro, a não ser que os pagamentos agregados dependentes 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 segurado morre, sem data de expiração para a cobertura). É certo que o segurado vai morrer, mas a data da morte é incerta. A seguradora vai sofrer uma perda naqueles contratos individuais em que o segurado 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 segurado usar os proventos do investimento aquando da maturidade para comprar uma anuidade contingente à vida às taxas de anuidade correntes cobradas pela seguradora a outros novos beneficiários quando o segurado exercer essa opção. O contrato não transfere qualquer risco de seguro para o emitente 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.

(*) Para esta finalidade, os contratos celebrados simultaneamente com uma única contraparte (ou os contratos que são de outra forma interdependentes) configuram um único contrato.

▼M3

APÊNDICE C

Emendas a outras IFRSs

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade adoptar esta IFRS para um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

Emendas à IAS 32 e à IAS 39

C1 Na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* (tal como revista em 2003), a alínea (d) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (c). A alínea (c) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (d) e passa a *ter* a redacção indicada no parágrafo C4.

O parágrafo 6 é eliminado.

A seguinte frase é adicionada no final do parágrafo AG8:

> Alguns destes direitos e obrigações contingentes podem constituir contratos de seguro no âmbito da IFRS 4.

C2 Na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003), a alínea (e) do parágrafo 2 é alterada para a alínea (d). A alínea (d) do parágrafo 2 é alterada para a alínea (e) e passa a *ter* a redacção indicada no parágrafo C5. O parágrafo AG4 passa a *ter* a seguinte redacção:

> AG4. 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.

C3 Os parágrafos 4(e) da IAS 32 e 2(h) da IAS 39 contêm exclusões de âmbito para derivados com base em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas. Esses parágrafos são eliminados. Como resultado, esses derivados estão dentro do âmbito da IAS 32 e da IAS 39, a não ser que satisfaçam a definição de contrato de seguro e estejam dentro do âmbito da IFRS 4. Além disso, o parágrafo AG1 da IAS 39 passa a *ter* a seguinte redacção:

> 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 *Contratos de Seguro*, encontram-se no âmbito desta Norma.

C4 Na IAS 32, é inserido um novo parágrafo 4(e). Após esta alteração e as alterações feitas pelos parágrafos C1 e C3, e pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, os parágrafos 4(c)-(e) passam a *ter* a seguinte redacção:

> ***(c) contratos relativos à retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3*** **Concentrações de Actividades Empresariais*****). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.***
>
> ***(d) contratos de seguro tal como definido 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.***
>
> ***(e) instrumentos financeiros que estejam dentro do âmbito da IFRS 4 porque contêm uma característica de participação discricionária. O emitente destes instrumentos está isento 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).***

O parágrafo 4(f), inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, mantém-se inalterado.

▼M3

C5 Na IAS 39, o parágrafo 2(f) é eliminado. Após esta alteração e as alterações feitas pelos parágrafos C2 e C3, e pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, os parágrafos 2(d)-(g) passam a *ter* a seguinte redacção:

(d) instrumentos financeiros emitidos pela entidade que satisfaçam a definição de instrumento de capital próprio da IAS 32 (incluindo opções e warrants). 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.

(e) direitos e obrigações segundo um contrato de seguro conforme definido na IFRS 4* Contratos de Seguro *ou segundo um contrato que esteja dentro do âmbito da IFRS 4 porque contém uma característica de participação discricionária. Contudo, esta Norma aplica-se a um derivado que esteja embutido nesse contrato se o derivado não for em si mesmo um contrato dentro do âmbito da IFRS 4 (ver parágrafos 10-13 e Apêndice A parágrafos AG23-AG33). Além disso, se um contrato de seguro for um contrato de garantia financeira celebrado, ou retido, na transferência para outra parte de activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito desta Norma, o emitente deve aplicar esta Norma ao contrato (ver parágrafo 3 e Apêndice A parágrafo AG4A).

(f) contratos relativos à retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3* Concentrações de Actividades Empresariais). *Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.

(g) contratos entre uma adquirente e um vendedor numa concentração de actividades empresariais para comprar ou vender uma adquirida numa data futura.

As alíneas (i) e (j) do parágrafo 2 são alteradas para (h) e (i) do parágrafo 2. O parágrafo 2(i) foi inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

O parágrafo 3 é eliminado e substituído por um novo parágrafo 3 e o parágrafo AG4A é adicionado, com a seguinte redacção:

3. Alguns contratos de garantias financeiras exigem que o emitente faça pagamentos especificados para reembolsar o detentor por uma perda em que incorra 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. Se esse requisito transferir risco significativo para o emitente, o contrato é um contrato de seguro tal como definido na IFRS 4 (ver parágrafos 2(e) e AG4A). Outros contratos de garantias financeiras exigem a realização de pagamentos em resposta a alterações numa taxa de juro, 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 especificada, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato. Esses contratos estão dentro do âmbito desta Norma.

AG4A. Os contratos de garantias financeiras podem *ter* várias formas legais, tais como uma garantia financeira, carta de crédito, contrato de incumprimento de crédito ou contrato de seguro. O seu tratamento contabilístico não depende da sua forma legal. Seguem-se exemplos de tratamento apropriado (ver parágrafos 2 (e) e 3):

(a) Se o contrato não for um contrato de seguro, tal como definido na IFRS 4, o emitente aplica esta Norma. Assim, um contrato de garantia financeira que exija pagamentos caso a notação de crédito de um devedor desça abaixo de um determinado nível está dentro do âmbito desta Norma.

(b) Se o emitente incorreu ou reteve a garantia financeira ao transferir para outra parte activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito desta Norma, o emitente aplica esta Norma.

(c) Se o contrato for um contrato de seguro, tal como definido na IFRS 4, o emitente aplica a IFRS 4 a não ser que se aplique a alínea (b).

(d) Se o emitente deu uma garantia financeira em ligação com a venda de bens, o emitente aplica a IAS 18 ao determinar o momento em que deve reconhecer o rédito resultante.

▼M3

C6 Na IAS 39, no parágrafo 9, a expressão «outra variável» na definição de um derivado é substituída pela expressão «outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato». A mesma alteração é feita no parágrafo 10 da IAS 39. O seguinte parágrafo novo AG12A é adicionado à IAS 39:

AG12A. A definição de derivado refere-se a variáveis não financeiras que não sejam 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.

C7 Na IAS 32, é inserido o seguinte novo parágrafo 91A, e no parágrafo 86 a referência cruzada ao parágrafo 90 é alargada para incluir o parágrafo 91A:

91A. ***Alguns activos financeiros e passivos financeiros contêm uma característica de participação discricionária tal como descrito na IFRS 4*** **Contratos de Seguro**. ***Se uma entidade não puder mensurar com fiabilidade o justo valor dessa característica, a entidade deve divulgar esse facto em conjunto com uma descrição do contrato, a sua quantia escriturada, uma explicação da razão porque o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade e, se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual é altamente provável que o justo valor recaia.***

No parágrafo 49(e), «apólice de seguro» é substituído por «contrato de seguro».

C8 Na IAS 39, o parágrafo AG30 dá exemplos de derivados embutidos que são considerados como estando intimamente relacionados com um contrato de base, e o parágrafo AG33 dá exemplos de derivados embutidos que são considerados como estando intimamente relacionados com um contrato de base. Os parágrafos AG30(g) e AG33(a), (b) e (d) são emendados pela inserção de referências a contratos de seguro como se segue e as alíneas (g) e (h) são adicionadas ao parágrafo AG33:

AG30 (g) Uma opção *call*, *put* ou de pré-pagamento embutida num contrato de dívida de base ou num contrato de seguro de base não está intimamente relacionada com o contrato de base a não ser que o preço de exercício da opção seja aproximadamente igual em cada data de exercício ao custo amortizado do instrumento de dívida de base ou à quantia escriturada do contrato de seguro de base. Da perspectiva do emitente de um instrumento de dívida convertível com uma característica de opção *call* ou *put* embutida, avaliar se a opção *call* ou *put* está intimamente relacionada com o contrato de dívida de base é algo que deve ser feito antes de separar o elemento de capital próprio segundo a IAS 32.

AG33 (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 base ou um contrato de seguro que vença juros, está intimamente relacionado com o contrato de base, a não ser que o contrato 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 base e possa resultar numa taxa de retorno que seja pelo menos o dobro do que o retorno de mercado seria para um contrato com os mesmos termos do contrato de base.

(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 base, 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 base. De forma semelhante, as disposições

▼M3

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 base se tanto o *cap* como o *floor* estiverem «out of the money» no início e não estiverem alavancados.

(d) Um derivado embutido em moeda estrangeira de um contrato de base 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 base 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).

(g) Uma característica de associação a unidades embutida num instrumento financeiro de base ou num contrato de seguro de base está intimamente relacionada com o instrumento de base ou o contrato de base se os pagamentos denominados em unidades forem mensurados por valores unitários correntes que reflictam os justos valores dos activos do fundo. Uma característica de associação 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 base se o derivado embutido e o contrato de seguro de base forem tão interdependentes que uma entidade não possa mensurar o derivado embutido separadamente (i.e. sem considerar o contrato de base).

Emendas a outras IFRSs

C9 A IAS 18 *Rédito* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 6(c) passa a *ter* a seguinte redacção:

(c) contratos de seguro dentro do âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguro*;

C10 NA IAS 19 *Benefícios de Empregados*, a seguinte nota de rodapé é adicionada à definição do parágrafo 7 de uma apólice de seguro que se qualifica, após a primeira ocorrência da palavra «apólice»:

(*) Uma apólice de seguro que se qualifica não é necessariamente um contrato de seguro, tal como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*.

C11 Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, os parágrafos 1(b) e 4 são eliminados e um novo parágrafo 5(e) é inserido com a seguinte redacção:

(e) contratos de seguro (ver 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.

No parágrafo 2 (tal como emendado em 2003 pela IAS 39), a última frase é eliminada.

▼M3

C12 Na IAS 40 *Propriedades de Investimento* (tal como revista em 2003), os parágrafos 32A-32C e 75(f)(iv) foram adicionados e uma referência cruzada ao parágrafo 32A foi incluída no parágrafo 30 que passa a *ter* a seguinte redacção:

30. ***Com as excepções indicadas nos parágrafos 32A a 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.***

Propriedade de investimento associada a passivos

32A. ***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 associado 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 restantes propriedades de investimento, independentemente da escolha feita na alínea (a).

32B. 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 32A não permite que uma entidade mensure a propriedade detida pelo fundo parcialmente pelo custo e parcialmente pelo justo valor.

32C. Se uma entidade escolher diferentes modelos para as duas categorias descritas no parágrafo 32A, 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 resultados. 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.

75(f)(iv) ***a alteração cumulativa no justo valor reconhecido nos resultados 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 32C).***

C13 A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* é emendada da seguinte forma:

No parágrafo 12, a referência aos parágrafos 13-25C é emendada para referir os parágrafos 13-25D.

As alíneas (g) e (h) do parágrafo 13 são emendadas e uma nova alínea (i) é inserida, como se segue:

(g) a designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos (parágrafo 25A);

(h) transacções de pagamento com base em acções (parágrafos 25B e 25C);

e

(i) contratos de seguro (parágrafo 25D).

Após o parágrafo 25C, foram adicionados um novo título e o parágrafo 25D, com a seguinte redacção:

Contratos de seguro

25D 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.

O parágrafo 36A e o título que o precede são emendados pela inserção de referências à IFRS 4, passando a *ter* a seguinte redacção:

A isenção do requisito de reexpressar informação comparativa da IAS 39 e da IFRS 4

▼M3

36A Nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs, uma entidade que adopte as IFRSs antes de 1 de Janeiro de 2006 deve apresentar pelo menos um ano de informação comparativa, mas esta informação comparativa não precisa de estar de acordo com a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4. Uma entidade que opte por apresentar informação comparativa que não cumpra a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4 no seu primeiro ano de transição deve:

(a) aplicar os seus PCGA anteriores na informação comparativa de instrumentos financeiros dentro do âmbito da IAS 32 e da IAS 39 e de contratos de seguro dentro do âmbito da IFRS 4;

(b) divulgar esse facto, junto com a base usada para preparar esta informação;

e

(c) divulgar a natureza dos principais ajustamentos que teriam feito a informação cumprir a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4. A entidade não precisa de quantificar esses ajustamentos. Contudo, a entidade deve tratar qualquer ajustamento entre o balanço à data de relato do período comparativo (i.e. o balanço que inclui informação comparativa segundo as PCGA anteriores) e o balanço à data do primeiro período de relato de acordo com as IFRSs (i.e. o primeiro período que inclui informação que cumpre a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4) como resultante de uma alteração na política contabilística e deve efectuar as divulgações exigidas pelo parágrafo 28(a)-(e) e (f)(i) da IAS 8.

O parágrafo 28(f)(i) aplica-se apenas a quantias apresentadas no balanço à data de relato do período comparativo.

No caso de uma entidade que opte por apresentar informação comparativa que não cumpra a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4, as referências à «data de transição para as IFRSs» deve significar, apenas no caso dessas Normas, o início do primeiro período de relato de acordo com as IFRSs.

C14 A SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação* (tal como emendada pela IAS 39) passa a *ter* a seguinte redacção.

O parágrafo 7 passa a *ter* a seguinte redacção:

7. Outras obrigações de um acordo, incluindo quaisquer garantias proporcionadas 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

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 23

(REVISTA EM 1993)

Custos de Empréstimos Obtidos

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 23, Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos, aprovada pelo Conselho em Março de 1984. A Norma revista tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1995.

Uma Interpretação SIC está relacionada com a IAS 23:

— SIC-2: Consistência — Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-3
Definições	4-6
Custo de Empréstimos Obtidos — Tratamento de Referência	7-9
Reconhecimento	7-8
Divulgação	9
Custos de Empréstimos Obtidos — Tratamento Alternativo Permitido	10-29

▼B

Reconhecimento	10-28
Custos de Empréstimos Obtidos Elegíveis para Capitalização	13-18
Excesso da Quantia Escriturada do Activo Elegível sobre a Quantia Recuperável	19
Começo da Capitalização	20-22
Suspensão da Capitalização	23-24
Cessão da Capitalização	25-28
Divulgação	29
Disposições Transitórias	30
Data de Eficácia	31

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos custos de empréstimo obtidos. Esta Norma exige de uma forma geral que eles sejam de considerar imediatamente como gastos do período. Porém, a Norma permite, como um tratamento alternativo permitido, a capitalização de custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível.

ÂMBITO

1. **Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos custos de empréstimos obtidos.**

2. Esta Norma substitui a IAS 23, Capitalização dos Custos de Empréstimos Pedidos, aprovada em 1983.

3. Esta Norma não trata do custo real ou imputado do capital próprio, incluindo o capital preferencial não classificado como passivo.

DEFINIÇÕES

4. **São usados nesta Norma os termos que se seguem com os significados especificados:**

   Custos de empréstimos obtidos são os custos de juros e outros incorridos por uma empresa relativos aos pedidos de empréstimos de fundos.

   Um activo elegível é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

5. Os custos de empréstimos obtidos incluem:

   (a) juros de descobertos bancárias e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;

   (b) amortização de descontos oude prémios relacionados com empréstimos obtidos;

   (c) amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos obtidos;

   (d) encargos financeiros com respeito a locações financeiras reconhecidas de acordo com a IAS 17, Locações; e

   (e) diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.

6. Exemplos de activos elegíveis são os inventários que exijam um período substancial de tempo para os pôr numa condição vendável, instalações industriais, instalações de geração de energia e propriedades de investimento. Outros investimentos e inventários que sejam de uma forma rotinada fabricados ou de qualquer forma produzidos em grandes quantidades numa base repetitiva durante um curto período de tempo não

▼B

são activos elegíveis. Os activos que estejam prontos para o seu uso pretendido ou venda quando adquiridos também não são activos elegíveis.

CUSTO DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS — TRATAMENTO DE REFERÊNCIA

Reconhecimento

7. **Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos.**

8. Pelo tratamento de referência os custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos independentemente de como os empréstimos sejam aplicados.

Divulgação

9. **As demonstrações financeiras devem divulgar a política contabilística adoptada para os custos de empréstimos obtidos.**

CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS — TRATAMENTO ALTERNATIVO PERMITIDO

Reconhecimento

10. **Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, excepto na medida em que sejam capitalizados de acordo com o parágrafo 11.**

11. **Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível devem ser capitalizados como parte do custo desse activo. A quantia de custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização deve ser determinada de acordo com esta Norma** [1]**.**

12. Pelo tratamento alternativo permitido os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo 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 empresa e os custos possam ser fiavelmente mensurados. Outros custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Custos de Empréstimos Obtidos Elegíveis para Capitalização

13. Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível são os custos de empréstimos obtidos que teriam sido evitados se o dispêndio no activo elegível não tivesse sido feito. Quando uma empresa pede fundos emprestados especificamente com o fim de obter um particular activo elegível, os custos dos empréstimos obtidos que estejam relacionados directamente com esse activo elegível podem ser prontamente identificados.

14. Pode ser difícil identificar um relacionamento directo entre certos empréstimos obtidos e um activo elegível e determinar os empréstimos obtidos que poderiam de outra maneira ser evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a actividade financeira de uma empresa seja centralmente coordenada. Também surgem dificuldades quando um grupo usa uma variedade de instrumentos de dívida para pedir fundos emprestados a taxasde juro variáveis e empresta esses fundos em bases variadas a outras empresas 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 elegível é difícil sendo de exigir o exercício de bom senso.

15. **Até ao ponto em que sejam pedidos fundos emprestados especificamente com o fim de obter um activo elegível, a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse activo deve ser determinada como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos**

[1] Ver também a SIC-2: Consistência — Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos.

▼B

nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento sobre o investimento temporário desses empréstimos.

16. Os acordos de financiamento de um activo elegível podem fazer com que uma empresa obtenha fundos pedidos de empréstimo e incorra em custos de empréstimosassociados antes de alguns ou todos os fundos serem usados para dispêndios no activo elegível. Em tais circunstâncias, os fundos são muitas vezes temporariamente investidos aguardando o seu dispêndio no activo elegível. 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.

17. **Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um activo elegível, a quantia de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela 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 empresa que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos obtidos feitos especificamente com o fim de obter um activo elegível. A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período.**

18. 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 aplicável aos seus próprios empréstimos obtidos.

Excesso da Quantia Escriturada do Activo Elegível sobre a Quantia Recuperável

19. Quando a quantia recuperável ou o último custo esperado do activo elegível exceda a sua quantia recuperável ouo seu valor realizável líquido, a quantia escriturada é reduzida ou anulada de acordo com as exigências de outras Normas Internacionais de Contabilidade. Em certas circunstâncias, a quantia da redução ou do abate é revertida de acordo com essas outras Normas Internacionais de Contabilidade.

Começo da Capitalização

20. **A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo elegível deve começar quando:**

    (a) **os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;**

    (b) **os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e**

    (c) **as actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.**

21. Os dispêndios de um activo elegível incluem somente os dispêndios que tenham resultado em pagamentos de caixa, transferência de outros activos ou a assunção de passivos que incorram em juros. Os dispêndios são reduzidos por quaisquer pagamentos progressivos recebidos epor 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 capitalizado é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.

22. As actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido oupara 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 com a 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 elegíveis para capitalização.

▼B

Suspensão da Capitalização

23. **A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento activo seja interrompido.**

24. Os custos de empréstimos obtidos podem ser incorridos durante um período extenso em quesejam interrompidas 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 elegíveis para capitalização. Porém, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos não é normalmente suspensa durante um período quando esteja sendo levado a efeito trabalho técnico e administrativo substancial. A capitalização dos custos de empréstimos obtidos também não é suspensa quando uma demora temporária seja uma parte necessária do processo de tornar um activo pronto para o seu uso pretendido oupara a sua venda. Por exemplo, a capitalização continua durante o período necessário alargado para que alguns inventários atinjam a maturação ou o período alargado durante o qual os níveis altos das águas atrasam a construção de uma ponte, se tais níveis de água altos são usuais durante o período da construção na região geográfica envolvida.

Cessação da Capitalização

25. **A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido oupara a sua venda estejam concluídas.**

26. Um activo está normalmente pronto para o seu uso pretendido oupara a sua venda quando a construção física do activo estiver concluída mesmo se o trabalho administrativo de rotina puder ainda 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 quetodas substancialmente concluídas.

27. **Quando a construção de um activo elegível for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras partes, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu pretendido uso ou venda estejam concluídas.**

28. Um parque empresarial compreendendo vários edifícios em que cada um deles pode ser usado individualmente é um exemplo de um activo elegível relativamente ao qual cada parte está em condições de ser usada embora a construção continue noutras partes. Um exemplo de um activo elegível que necessita de estar concluído antes de que cada parte possa ser usada é uma instalação industrial que envolve vários processos que sejam executados em sequência em diferentes partes da fábrica dentro do mesmo local, tal como uma laminagem de aço.

DIVULGAÇÃO

29. **As demonstrações financeiras devem divulgar:**

(a) **a política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;**

(b) **a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e**

(c) **a taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.**

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

30. **Quando a adopção desta Norma constitua uma alteração de política contabilística, uma empresa é encorajada a ajustar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. Alternativamente, as empresas que sigam o tratamento de alternativa permitido devem capitalizar somente os custos dos empréstimos obtidos incorridos após a data de eficácia da Norma que satisfaçam os critérios de capitalização.**

▼B

DATA DE EFICÁCIA

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

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 24

Divulgações de Partes Relacionadas

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-4
Finalidade das divulgações de partes relacionadas	5-8
Definições	9-11
Divulgação	12-22
Data de eficácia	23
Retirada da IAS 24 (reformatada em 1994)	24

Esta Norma revista substitui a IAS 24 (reformatada em 1994) *Divulgações de Partes Relacionadas* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

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 resultados possam ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos pendentes com tais partes.

ÂMBITO

2. ***Esta Norma deve ser aplicada ao:***

   (a) identificar relacionamentos e transacções com partes relacionadas;

   (b) identificar saldos pendentes entre uma entidade e as suas partes relacionadas;

   (c) identificar as circunstâncias em que é exigida a divulgação dos itens nas alíneas (a) e (b);

   e

   (d) determinar as divulgações a fazer relativamente a esses itens.

3. ***Esta Norma exige a divulgação de transacções e saldos pendentes com partes relacionadas nas demonstrações financeiras separadas de uma empresa-mãe, empreendedor ou investidor apresentadas em conformidade com a IAS 27*** **Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas.**

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 capacidade da entidade de afectar as políticas financeiras e operacionais da investida é por via da presença de controlo, controlo conjunto ou influência significativa.

6. Um relacionamento com partes relacionadas pode ter um efeito nos resultados 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

▼M5

entre partes relacionadas podem não ser feitas pelas mesmas quantias que entre partes não relacionadas.

7. Os resultados 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 de transacções, saldos pendentes e relacionamentos com partes relacionadas pode afectar as avaliações das operações de uma entidade por parte dos utentes de demonstrações financeiras, 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:***

Parte relacionada – Uma parte está relacionada com uma entidade se:

(a) directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, a parte:

(i) controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (isto inclui empresas-mãe, subsidiárias e subsidiárias colegas);

(ii) tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a entidade;

ou

(iii) tiver um controlo conjunto sobre a entidade;

(b) a parte for uma associada (tal como definido na IAS 28 **Investimentos em Associadas*****) da entidade;***

(c) a parte for um empreendimento conjunto em que a entidade seja um empreendedor (ver IAS 31 **Interesses em Empreendimentos Conjuntos*****);***

(d) a parte for membro do pessoal chave da gerência da entidade ou da sua empresa-mãe;

(e) a parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido nas alíneas (a) ou (d);

(f) a parte for uma entidade controlada, controlada conjuntamente ou significativamente influenciada por, ou em que o poder de voto significativo nessa entidade reside em, directa ou indirectamente, qualquer indivíduo referido nas alíneas (d) ou (e);

ou

(g) a parte for um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.

Uma transacção com partes relacionadas é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de haver ou não um débito de preço.

Membros íntimos da família de um indivíduo são aqueles membros da família que se espera que influenciem, ou sejam influenciados por, esse indivíduo nos seus negócios com a entidade. Podem incluir:

(a) o parceiro doméstico e filhos do indivíduo;

(b) filhos do parceiro doméstico do indivíduo;

e

(c) dependentes do indivíduo ou do parceiro doméstico do indivíduo.

Remuneração inclui todos os benefícios dos empregados (tal como definido na IAS 19 **Benefícios dos Empregados*****)incluindo os benefícios dos empregados a que se aplica a*** **IFRS 2 Pagamento com Base em**

▼M5

Acções. ***Os benefícios dos empregados são todas as formas de retribuição paga, a pagar ou proporcionada pela entidade, ou em nome da entidade, em troca de serviços prestados à entidade. Também inclui as retribuições pagas em nome de uma entidade empresa-mãe com respeito à entidade. A remuneração inclui:***

(a) benefícios de empregados de curto prazo, 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 de empregados de longo prazo, incluindo licença por anos de serviço ou licença sabática, jubileu ou outros benefícios por anos de serviço, benefícios de invalidez de 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 gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.

Controlo conjunto é a partilha de 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.

10. Ao considerar cada possível relacionamento com partes relacionadas, a atenção é dirigida para a substância do relacionamento e não meramente para a forma legal.

11. No contexto desta Norma, não são necessariamente partes relacionadas as seguintes:

(a) duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gerência em comum, não obstante as alíneas (d) e (f) da definição de «parte relacionada».

(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 governamentais (estatais),

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);

e

(d) um cliente, fornecedor, franchisador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transaccione um volume significativo de negócios meramente em virtude da dependência económica resultante.

DIVULGAÇÃO

12. ***Os relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transacções entre essas partes relacionadas. Uma entidade deve divulgar o nome da***

▼M5

entidade empresa-mãe e, se for diferente, da parte controladora final. Se nem a entidade empresa-mãe nem a parte controladora final produzir demonstrações financeiras disponíveis para uso público, deve também ser divulgado o nome da empresa-mãe superior seguinte que as produza.

13. 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.

14. A identificação de relacionamentos com partes relacionadas entre empresas-mãe e subsidiárias acresce aos requisitos de divulgação determinados na IAS 27, IAS 28 e IAS 31, que exigem uma listagem e descrição apropriadas de investimentos significativos em subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas.

15. Quando nem a entidade empresa-mãe nem a parte controladora final produzirem demonstrações financeiras disponíveis para uso público, a entidade divulga o nome da empresa-mãe superior seguinte que as produza. A empresa-mãe superior seguinte é a primeira empresa-mãe do grupo acima da empresa-mãe imediata que produz demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para utilização pública.

16. ***Uma entidade deve divulgar a remuneração do pessoal chave da gerência no total e para cada uma das seguintes categorias:***

(a) benefícios de empregados de curto prazo;

(b) benefícios pós-emprego;

(c) outros benefícios de longo prazo;

(d) benefícios de cessação de emprego;

e

(e) pagamento com base em acções.

17. ***Se tiver havido transacções entre partes relacionadas, uma entidade deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como informação sobre as transacções e saldos pendentes necessária para a compreensão do potencial efeito do relacionamento nas demonstrações financeiras. Estes requisitos de divulgação acrescem aos requisitos do parágrafo 16 para divulgar a remuneração do pessoal chave da gerência. No mínimo, as divulgações devem incluir:***

(a) a quantia das transacções;

(b) a quantia dos saldos pendentes 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;

(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.

18. ***As divulgações exigidas no parágrafo 17 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.

▼M5

19. A classificação de quantias a pagar a, e a receber de, partes relacionadas em diferentes categorias conforme exigido no parágrafo 18 é uma extensão do requisito de divulgação determinado na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* relativamente a informação a apresentar no balanço 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.

20. 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 propriedades e outros activos;

    (c) prestação ou recepção de serviços;

    (d) locações;

    (e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;

    (f) transferências segundo acordos de licenças;

    (g) transferências segundo acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);

    (h) fornecimento de garantias ou colaterais;

    e

    (i) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de outra parte.

21. 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 substanciados.

22. ***Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados agregadamente excepto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade.***

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DA IAS 24 (REFORMATADA EM 1994)

24. Esta Norma substitui a IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* (reformatada em 1994).

▼M5

APÊNDICE

Emenda à IAS 30

Esta emenda enunciada neste apêndice deverá aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, esta emenda deverá ser aplicada a esse período anterior.

A1. Na IAS 30 *Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares*, o parágrafo 58 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

58. Quando um banco tiver realizado transacções com partes relacionadas, é apropriado divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como informação sobre as transacções e saldos pendentes necessária para a compreensão dos potenciais efeitos do relacionamento nas demonstrações financeiras do banco. As divulgações são feitas de acordo com a IAS 24 e incluem divulgações relacionadas com a política de empréstimo de um banco a partes relacionadas e, com respeito às transacções com partes relacionadas, a quantia incluída em:

(a) …

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 26

(REFORMATADA EM 1994)

Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substitui a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Junho de 1986. É apresentada no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade de 1991 em diante. Não se fizeram alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada terminologia foi alterada para ficar a par da prática corrente do IASC.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-7
Definições	8-12
Planos de Contribuição Definida	13-16
Planos de Benefícios Definidos	17-31
Valor Presente Actuarial dos Benefícios de Reforma Prometidos	23-26
Frequência das Valorizações Actuariais	27
Conteúdo do Relatório	28-31
Todos os Planos	32-36
Valorização dos Activos do Plano	32-33
Divulgação	34-36
Data de Eficácia	37

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

ÂMBITO

1. **Esta Norma deve ser aplicada nos relatórios dos planos de benefícios de reforma sempre que tais relatórios forem preparados.**

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 Internacionais

▼B

de Contabilidade se aplicam aos relatórios 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*) curadores, 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 depositários.

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 despedimento, 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.

DEFINIÇÕES

8. **São usados nesta Norma os termos que se seguem com os significados especificados:**

— **Planos de benefícios de reforma são acordos, pelos quais uma empresa proporciona benefícios aos seus empregados ou após a cessação do serviço (quer na forma de um rendimento anual ou como uma quantia total) quando tais benefícios, ou as contribuições de um empregador para eles, puderem ser determinados ou estimados de antemão em relação à reforma a partir das cláusulas de um documento ou das práticas da empresa.**

— **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 empresa 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.**

▼B

— **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 aos relatórios de tais planos.

10. A maior parte dos planos de benefícios de reforma são baseados 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. A mesma base de contabilização e relato aplica-se tanto a um plano informal como a um plano formal.

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 fiéis depositários (*trustees*) em alguns países. O termo fiel depositário é usado nesta Norma para descrever tais terceiras partes sem atenção a se se formou ou não um fundo sob mandato (*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. **O relatório de um plano de contribuição definida deve 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 ser proporcionado um relatório incluindo o seguinte:

(a) uma descrição de actividades significativas do período e os efeitos de quaisquer alterações relacionadas com o plano, com os seus membros e os seus termos e condições;

(b) demonstrações relatando sobre as operações e desempenho dos investimentos do período e sobre a posição financeira do plano no fim do período; e

(c) uma descrição das políticas de investimento.

PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

17. **O relatório de um plano de benefícios definidos deve conter ou:**

(a) **uma demonstração que mostre:**

(i) **os activos líquidos disponíveis para benefícios;**

(ii) **o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, distinguindo entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos; e**

▼B

(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 do relatório, 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. **O relatório deve 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 conseguido proporcionando um relatório 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 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.

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 uma 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 do plano terminar ou ser interrompido.

▼B

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 no relatório do plano para indicar a obrigação dos benefícios obtidos à data do relatório. 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 na informação financeira ou no relatório do actuário.

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 do relatório, a avaliação mais recente é usada como base, sendo divulgada a data da avaliação.

Conteúdo do Relatório

28. Para planos de benefícios definidos, a informação é apresentada numa das formas seguintes que reflectem práticas diferentes na divulgação e apresentação da informação actuarial:

(a) é incluída no relatório 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. O relatório do plano também contém demonstrações de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios e alterações no valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. O relatório pode incluir um relatório separado do actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos;

(b) um relatório que inclua 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. O relatório pode também incluir um relatório do actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos; e

(c) um relatório que inclua 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 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 28 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 os relatórios financeiros devem ser completos em si próprios e não confiarem nas demonstrações que os acompanhem. Porém, alguns

▼B

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.

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 28 b) são consideradas aceitáveis nesta Norma bem como a descrita no parágrafo 28 c) na medida em que a informação financeira contenha uma referência a, e seja acompanhada 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 empresa, 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 Internacionais de Contabilidade aplicáveis.

Divulgação

34. **O relatório de um plano de benefícios de reforma, quer de benefícios definidos quer de contribuição definida, deve também conter as informações seguintes:**

    (a) **uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios;**

    (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. Os relatórios proporcionados 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;

▼B

(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) ganhos e perdas 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 a respectiva informação financeira que o acompanha; 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 da informação financeira quer num relatório separado. Pode conter o seguinte:

(a) os nomes dos empregadores e os grupos de empregados abrangidos;

(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 no relatório informação sobre subsequentes alterações.

DATA DE EFICÁCIA

37. **Esta Norma Internacional de Contabilidade 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.**

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 27

Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-3
Definições	4-8
Apresentação de demonstrações financeiras consolidadas	9-11
Âmbito das demonstrações financeiras consolidadas	12-21
Procedimentos de consolidação	22-36
Contabilização de investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas nas demonstrações financeiras separadas	37-39
Divulgação	40-42
Data de eficácia	43
Retirada de outras tomadas de posição	44-45

Esta Norma revista substitui a IAS 27 (revista em 2000) *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização dos Investimentos em Subsidiárias* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

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 IAS 22 *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.

O método do custo é um método de contabilização de um investimento em que o investimento é reconhecido pelo custo. O investidor reconhece o rendimento do investimento apenas até ao ponto em que o investidor receber distribuições de lucros acumulados da investida resultantes após a data da aquisição. As distribuições recebidas em excesso de tais lucros são consideradas uma recuperação do investimento, sendo reconhecidas como uma redução do custo do investimento.

Um grupo é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Interesse minoritário é a parte dos resultados e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de subsidiárias, pela 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, um investidor numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, em que os investimentos são

▼M5

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 não constituída 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 necessitam de ser apensas a, ou de acompanhar, essas demonstrações.

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 isenta 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 tiver depositado, 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, está a agir em conformidade com os parágrafos 37-42.

ÂMBITO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

12. ***As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe, excepto aquelas referidas no parágrafo 16.***

▼M5

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 quando houver: (*)

    (a) poder sobre mais de metade dos direitos de voto em virtude de um acordo com outros investidores;

    (b) poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo;

    (c) poder para nomear ou destituir a maioria dos membros do conselho de direcção ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade for feito por esse conselho ou órgão;

    ou

    (d) poder para apresentar a maioria dos votos em reuniões do conselho de direcção ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade for feito por esse conselho ou órgão.

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 (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 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 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.

15. Ao avaliar se os potenciais direitos de voto contribuem para o controlo, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo os termos de exercer os potenciais direitos de voto e quaisquer outros acordos contratuais quer sejam considerados individualmente ou em combinação) que afectem os potenciais direitos de voto, excepto a intenção da gerência e a capacidade financeira de exercer ou converter.

16. ***Uma subsidiária deve ser excluída da consolidação quando houver provas de que (a) o controlo se destina a ser temporário porque a subsidiária é adquirida e detida exclusivamente com vista à sua alienação nos dozes meses seguintes à sua aquisição e (b) a gerência está activamente a procurar um comprador. Os investimentos nessas subsidiárias devem ser classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39*** **Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.**

17. Quando uma subsidiária anteriormente excluída da consolidação em conformidade com o parágrafo 16 não for alienada nos doze meses seguintes, ela deve ser consolidada a partir da data da aquisição (ver IAS 22). As demonstrações financeiras para os períodos desde a aquisição devem ser reexpressas.

18. Excepcionalmente, uma entidade pode ter encontrado um comprador para uma subsidiária excluída da consolidação em conformidade com o parágrafo 16, mas pode não ter concluído a venda nos doze meses seguintes à aquisição devido à necessidade de aprovação por reguladores ou outros. À entidade não é exigido que consolide essa subsidiária se a venda estiver a decorrer à data do balanço e não houver razão para acreditar que não será concluída pouco tempo depois da data do balanço.

19. 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.

20. 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

(*) Ver também a SIC-12 *Consolidação – Entidades de Finalidade Especial*.

▼M5

IAS 14 *Relato por Segmentos* ajudam a explicar o significado de diferentes actividades empresariais dentro do grupo.

21. **Uma empresa-mãe perde o controlo** quando perde o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma investida a fim de obter benefício das suas actividades. A perda de controlo pode ocorrer com ou sem alteração nos níveis absolutos ou relativos de propriedade. 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.

PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO

22. 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 IAS 22, que descreve o tratamento de qualquer goodwill resultante);

(b) são identificados os interesses minoritários nos resultados das subsidiárias consolidadas para o período de relato;

e

(c) os interesses minoritários nos activos líquidos das subsidiárias consolidadas são identificados separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos activos líquidos consistem:

(i) na quantia desses interesses minoritários à data da concentração original, calculada de acordo com a IAS 22;

e

(ii) na parte minoritária das alterações no capital próprio desde a data da concentração.

23. Quando existirem potenciais direitos de voto, as proporções de resultados e alterações no capital próprio imputadas à empresa-mãe e aos interesses minoritários são determinadas na base dos interesses de propriedade presentes e não reflectem o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.

24. ***Os saldos, transacções, rendimentos e gastos intragrupo devem ser eliminados por inteiro.***

25. Os saldos e transacções intragrupo, incluindo rendimentos, gastos e dividendos, são eliminados por inteiro. Os resultados 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 resultados resultantes de transacções intragrupo.

26. ***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 de relato. Quando as datas de relato da empresa-mãe e de uma subsidiária forem diferentes, 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.***

27. ***Quando, de acordo com o parágrafo 26, as demonstrações financeiras de uma subsidiária usadas na preparação de demonstrações financeiras consolidadas forem preparadas a partir de uma data de relato diferente da data de relato 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 a data de relato da subsidiária e a data de relato da empresa-mãe não deve exceder os três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de relato devem ser as mesmas de período para período.***

▼M5

28. ***As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e outros acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.***

29. Se um membro do grupo usar políticas contabilísticas que não sejam aquelas adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, serão feitos ajustamentos apropriados às suas demonstrações financeiras ao preparar as demonstrações financeiras consolidadas.

30. Os rendimentos e gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data da aquisição tal como definido na IAS 22. 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. A diferença entre os proventos da alienação da subsidiária e a sua quantia escriturada à data da alienação, incluindo a quantia cumulativa de quaisquer diferenças de câmbio que se relacionem com a subsidiária reconhecidas no capital próprio de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*, é reconhecida na demonstração dos resultados consolidada como o ganho ou perda resultante da alienação da subsidiária.

31. ***Um investimento numa entidade deve ser contabilizado de acordo com a IAS 39* Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração *desde a data em que deixar de ser uma subsidiária, desde que não se torne uma associada tal como definido na IAS 28 ou uma entidade conjuntamente controlada tal como descrito na IAS 31.***

32. ***A quantia escriturada do investimento à data em que a entidade deixar de ser uma subsidiária deve ser considerada como o custo aquando da mensuração inicial de um activo financeiro de acordo com a IAS 39.***

33. ***Os interesses minoritários devem ser apresentados no balanço consolidado dentro do capital próprio, separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos resultados do grupo também devem ser divulgados separadamente.***

34. Os resultados são atribuídos aos accionistas da empresa-mãe e aos interesses minoritários. Porque ambos constituem capital próprio, a quantia atribuída aos interesses minoritários não é rendimento nem gasto.

35. As perdas aplicáveis à minoria numa subsidiária consolidada podem exceder o interesse minoritário no capital próprio da subsidiária. O excesso, e quaisquer perdas adicionais aplicáveis à parte minoritária, são imputados ao interesse maioritário excepto até ao ponto em que a parte minoritária tenha a imposta obrigação de, e seja capaz de, fazer um investimento adicional para cobrir as perdas. Se a subsidiária subsequentemente relatar lucros, esses lucros são imputados ao interesse maioritário até que a parte minoritária das perdas previamente absorvidas pela maioria tenha sido recuperada.

36. Se uma subsidiária tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por interesses minoritários e classificadas como capital próprio, a empresa-mãe calcula a sua parte dos resultados depois de fazer ajustamentos para os dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

CONTABILIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, ENTIDADES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS E ASSOCIADAS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEPARADAS

37. ***Quando são preparadas demonstrações financeiras* Separadas*, os investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas devem ser contabilizados ou:***

(a) pelo custo;

ou

(b) de acordo com a IAS 39.

A mesma contabilização deve ser aplicada para cada categoria de investimentos.

38. Esta Norma não estipula que entidades produzem demonstrações financeiras separadas disponíveis para uso público. Os parágrafos 37 e 39-42 aplicam-se quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas que cumprem as Normas Internacionais de Relato Financeiro. A entidade também produz demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público conforme exigido pelo parágrafo 9, a menos que a isenção proporcionada no parágrafo 10 seja aplicável.

▼M5

39. ***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

40. ***As seguintes divulgações devem ser feitas nas demonstrações financeiras consolidadas:***

(a) o facto de que a subsidiária não está consolidada de acordo com o parágrafo 16;

(b) [Eliminado]

(c) 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;

(d) 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;

(e) a data de relato das demonstrações financeiras de uma subsidiária quando tais demonstrações financeiras forem usadas para preparar demonstrações financeiras consolidadas e corresponderem a uma data de relato ou a um período diferente do da data da empresa-mãe, e a razão para usar uma data de relato ou período diferente;

e

(f) 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.

41. ***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 financeiras são demonstrações financeiras separadas; que a isenção 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;

(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).

42. ***Quando uma empresa-mãe (que não seja uma empresa-mãe abrangida pelo parágrafo 41), 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);

▼M5

e devem identificar as demonstrações financeiras preparadas de acordo com o parágrafo 9 desta Norma, a IAS 28 e a IAS 31 com as quais se relacionam.

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

44. Esta Norma substitui a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização dos Investimentos em Subsidiárias* (revista em 2000).

45. Esta Norma substitui a SIC-33 *Consolidação e Equivalência Patrimonial – Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade*.

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. Na IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*, o parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

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

…

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).

Interesse minoritário é a parte dos resultados e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe.

A2. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A3. A SIC-12 *Consolidação – Entidades de Finalidades Especiais* é emendada da forma descrita a seguir.

A referência passa a ter a seguinte redacção:

Referência: IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*

Os parágrafos 9, 10 e 11 passam a ter a seguinte redacção:

9. No contexto de uma EFE, o controlo pode surgir por via da predeterminação das actividades da EFE (operando em «auto-pilot») 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 EFE. 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 EFE e consequentemente devia consolidar a EFE (dá-se orientação adicional no Apêndice a esta Interpretação):

(a) em substância, as actividades da EFE 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 EFE;

(b) em substância, a entidade tem os poderes de tomada de decisão para obter a maioria dos benefícios das actividades da EFE ou, ao estabelecer um mecanismo de «auto-pilot», a entidade delegou estes poderes de tomada de decisão;

(c) em substância, a entidade tem direitos para obter a maioria dos benefícios da EFE e pode por conseguinte estar exposta a riscos inerentes às actividades da EFE;

ou

(d) em substância, a entidade retém a maioria dos riscos residuais ou de propriedade relativos à EFE ou aos seus activos a fim de obter benefícios das suas actividades.

11. [Eliminado]

A4. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias* são emendadas para IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas.*

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 28

Investimentos em Associadas

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1
Definições	2-12
Influência Significativa	6-10
Método da Equivalência Patrimonial	11-12
Aplicação do método da equivalência patrimonial	13-36
Perdas por Imparidade	31-34
Demonstrações Financeiras Separadas	35-36
Divulgação	37-40
Data de eficácia	41
Retirada de outras tomadas de posição	42-43

Esta Norma revista substitui a IAS 28 (revista em 2000) *Contabilização de Investimentos em Associadas* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

ÂMBITO

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 mencionados pelo justo valor através dos resultados 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 resultados do período em que ocorreu a alteração.***

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 em sociedade tal como uma parceria, sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem 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 do investidor nos activos líquidos da investida. Os resultados do investidor incluem a parte do investidor nos resultados da investida.

   Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada contratualmente de uma actividade económica.

   Demonstrações financeiras separadas são as que são apresentadas por uma empresa-mãe, um investidor 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.

▼M5

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 isentas 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 um investidor detiver, directa ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), 20 % ou mais do poder de voto da investida, presume-se que o investidor teem influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado que esse não é o caso. Pelo contrário, se o investidor detiver, directa, ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), menos de 20 % do poder de voto da investida, presume-se que o investidor não tem influência significativa, a menos que tal influência possa ser claramente demonstrada. Uma propriedade substancial ou maioritária por um outro investidor não exclui necessariamente que um investidor tenha influência significativa.

7. A existência de influência significativa por um investidor 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 decisão de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos e outras distribuições;

   (c) transacções materiais entre o investidor e a investida;

   (d) intercâmbio de pessoal de gestão;

   ou

   (e) fornecimento de informação técnica essencial.

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.

▼M5

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 do investidor nos resultados da investida depois da data da aquisição. A parte do investidor nos resultados da investida é reconhecida nos resultados do investidor. As distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento. Podem também ser necessários ajustamentos na quantia escriturada para alterações no interesse proporcional do investidor na investida resultantes de alterações no capital próprio da investida que não tenham sido reconhecidas nos resultados 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 directamente no capital próprio do investidor.

12. Quando existirem potenciais direitos de voto, a parte do investidor nos resultados da investida e nas alterações no capital próprio da investida é determinada na base de interesses de propriedade presentes e não reflecte o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.

APLICAÇÃO DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

13. ***Um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, excepto quando:***

    (a) houver provas de que o investimento foi adquirido e detido exclusivamente com vista à sua alienação nos doze meses seguintes à aquisição e de que a gerência está activamente a procurar um comprador;

    (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 aplique tudo o que segue:

        (i) o investidor 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 o investidor não aplica o método da equivalência patrimonial e não objectem a tal situação;

        (ii) os instrumentos de dívida ou de capital próprio do investidor 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 investidor não tiver depositado, 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

        (iv) a empresa-mãe final ou qualquer empresa-mãe intermédia do investidor 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 classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39.***

15. Quando um investimento numa associada anteriormente contabilizado de acordo com a IAS 39 não for alienado nos doze meses seguintes, ele deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data da aquisição (ver IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*). As demonstrações financeiras para os períodos desde a aquisição devem ser reexpressas.

▼M5

16. Excepcionalmente, uma entidade pode ter encontrado um comprador para uma associada descrita no parágrafo 13(a), mas pode não ter concluído a venda nos doze meses seguintes devido à necessidade de aprovação por parte dos reguladores ou outros. À entidade não é exigido que aplique o método da equivalência patrimonial a um investimento numa tal associada se a venda estiver a decorrer à data do balanço e não houver razão para acreditar que não será concluída pouco tempo depois da data do balança.

17. O reconhecimento de rendimentos na base de distribuições recebidas pode não ser uma mensuração adequada do rendimento obtido por um investidor com um investimento numa associada porque as distribuições recebidas podem ter pouca relação com o desempenho da associada. Dado que o investidor tem influência significativa sobre a associada, o investidor tem um interesse no desempenho da associada e, consequentemente, no retorno do seu investimento. O investidor contabiliza este interesse estendendo o âmbito das suas demonstrações financeiras para incluir a sua parte nos resultados de uma tal associada. Como resultado, a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona um relato mais informativo dos activos líquidos e dos resultados do investidor.

18. ***Um investidor 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.***

19. ***A quantia escriturada do investimento à data em que deixe de ser uma associada deve ser considerada pelo seu custo aquando da mensuração inicial como um activo financeiro de acordo com a IAS 39.***

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 resultados 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 resultados e activos líquidos das suas associadas e empreendimentos conjuntos), depois de qualquer ajustamento necessário para tornar eficazes as políticas contabilísticas uniformes (ver parágrafos 26 e 27).

22. Os resultados resultantes de transacções «ascendentes» e «descendentes» entre um investidor (incluindo as suas subsidiárias consolidadas) e uma associada são reconhecidos nas demonstrações financeiras do investidor apenas até ao ponto dos interesses não relacionados do investidor na associada. Transacções «ascendentes» são, por exemplo, vendas de activos de uma associada ao investidor. Transacções «descendentes» são, por exemplo, vendas de activos do investidor a uma associada. A parte do investidor nos resultados da associada resultantes destas transacções é eliminada.

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 (seja positiva ou negativa) entre o custo do investimento e a parte do investidor nos justos valores dos activos líquidos identificáveis da associada é tratada como goodwill (ver IAS 22). O goodwill relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. Os ajustamentos apropriados à parte do investidor nos resultados após a aquisição são feitos para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos activos depreciáveis, com base nos seus justos valores à data da aquisição.

24. ***As demonstrações financeiras disponíveis mais recentes da associada são usadas pelo investidor na aplicação do método da equivalência patrimonial. Quando as datas de relato do investidor e da associada forem diferentes, a associada prepara, para uso do investidor, demonstrações financeiras na mesma data das demonstrações financeiras do investidor a não ser que isso se torne impraticável.***

25. ***Quando, de acordo com o parágrafo 24, as demonstrações financeiras de uma associada usadas na aplicação do método da equivalência***

▼M5

patrimonial forem preparadas a partir de uma data de relato diferente da data de relato do investidor, devem ser feitos ajustamentos para os efeitos de transacções ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras do investidor. Em qualquer caso, a diferença entre a data de relato da associada e a do investidor não deve exceder os três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de relato devem ser as mesmas de período para período.

26. ***As demonstrações financeiras do investidor devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.***

27. Se uma associada usar políticas contabilísticas diferentes das do investidor para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustamentos para conformar as políticas contabilísticas da associada às do investidor quando as demonstrações financeiras da associada forem usadas pelo investidor na aplicação do método da equivalência patrimonial.

28. Se uma associada tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por partes diferentes do investidor e classificadas como capital próprio, o investidor calcula a sua parte nos resultados depois de fazer ajustamentos nos dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

29. Se a parte de um investidor nas perdas de uma associada igualar ou exceder o seu interesse na associada, o investidor 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 do investidor 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 do investidor em acções ordinárias são aplicadas a outros componentes do interesse do investidor numa associada pela ordem inversa da sua antiguidade (i.e. prioridade na liquidação).

30. Depois de o interesse do investidor ser reduzido a zero, são proporcionadas perdas adicionais, e é reconhecido um passivo, apenas até ao ponto em que o investidor tiver incorrido em obrigações legais ou construtivas ou tiver feito pagamentos a favor da associada. Se posteriormente a associada relatar lucros, o investidor 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, o investidor aplica os requisitos da IAS 39 para determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao investimento líquido do investidor na associada.

32. O investidor também aplica os requisitos da IAS 39 para determinar se é reconhecida qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao interesse do investidor na associada que não constitua parte do investimento líquido e da quantia dessa perda por imparidade.

33. Se a aplicação dos requisitos da IAS 39 indicar que o investimento pode ficar com imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma entidade estima:

(a) a sua parte do presente valor dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que sejam gerados pela investida, incluindo os fluxos de caixa das operações da investida e os proventos da alienação final do investimento;

ou

(b) o presente valor dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que surjam de dividendos a serem recebidos do investimento e da sua alienação final.

▼M5

Segundo pressupostos apropriados, ambos os métodos dão o mesmo resultado. Qualquer perda por imparidade resultante relativa ao investimento é imputada de acordo com a IAS 36. Por conseguinte, é imputada em primeiro lugar a qualquer goodwill remanescente (ver parágrafo 23).

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 do investidor 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 resultados;

(c) as razões pelas quais a presunção de que um investidor não tem influência significativa são ultrapassadas se um investidor 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;

(d) as razões pelas quais a presunção de que um investidor tem influência significativa são ultrapassadas se o investidor 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;

(e) a data de relato das demonstrações financeiras de uma associada, quando essas demonstrações financeiras forem usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial e forem de uma data de relato ou de um período que seja diferente da data de relato ou período do investidor, e forem a razão para o uso de uma data de relato ou de um período diferente;

(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 o investidor 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 um investidor 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 esteja contabilizada usando o método da equivalência patrimonial, incluindo as quantias dos activos totais, passivos totais, rendimentos e resultados.

38. ***Os investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como activos não correntes. A parte do investidor nos resultados dessas associadas, e a quantia escriturada desses investimentos, devem ser divulgadas separadamente. A parte do investidor em quaisquer unidades operacionais em descontinuação dessas associadas também deve ser divulgada separadamente.***

39. ***A parte do investidor nas alterações reconhecidas directamente no capital próprio da associada deve ser reconhecida directamente no capital próprio do investidor e deve ser divulgada na demonstração de alterações no capital próprio tal como é exigido pela IAS 1*****Apresentação de Demonstrações Financeiras***.

▼M5

40. ***De acordo com a IAS 37* Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, *o investidor divulgará:***

(a) a sua parte nos passivos contingentes de uma associada incorridos juntamente com outros investidores;

e

(b) os passivos contingentes que surjam pelo facto de o investidor ser solidariamente responsável pela totalidade ou parte dos passivos da associada.

DATA DE EFICÁCIA

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

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 Ganhos e Perdas não Realizados em Transacções com Associadas*;

(b) SIC-20 *Método de Equivalência Patrimonial – Reconhecimento de Perdas*;

e

(c) SIC-33 *Consolidação e Método de Equivalência Patrimonial – Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade.*

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 28 *Contabilização de Investimentos em Associadas* são emendadas para IAS 28 *Investimentos em Associadas*.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 29

(REFORMATADA EM 1994)

Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substituiu a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Abril de 1989. É apresentada no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade de 1991 em diante. Não se fizeram alterações de substância no texto original aprovado. Certa terminologia foi alterada para a harmonizar com a prática corrente do IASC.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 29:

— SIC-19: Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo as IAS 21 e IAS 29,

— SIC-30: Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-4
A Reexpressão de Demonstrações Financeiras	5-10
Demonstrações Financeiras a Custo Histórico	11-28
Balanço	11-25
Demonstração dos Resultados	26
Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida	27-28
Demonstrações Financeiras a Custo Corrente	29-31
Balanço	29
Demonstração dos Resultados	30
Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida	31
Impostos	32
Demonstração de Fluxos de Caixa	33
Números Comparativos	34
Demonstrações Financeiras Consolidadas	35-36
Escolha e Uso do Índice Geral de Preços	37
Economias que Cessem de ser Hiperinflacionárias	38
Divulgações	39-40
Data de Eficácia	41

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

▼B

ÂMBITO

1. **Esta Norma deve ser aplicada às demonstrações financeiras principais, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, de qualquer empresa que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária.**

2. Numa economia hiperinflacionária, não é útil o relato dos resultados das operações 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 incluíam, 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 eos preços estão ligados a um índice de preços; e

   (e) a taxa de inflaçãoacumulada durante três anos aproxima-se de 100 % ou excede este valor.

4. É preferível que todas as empresas 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 empresa 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 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.

6. Na maioria dos países, as demonstrações financeiras principais são preparadas na base contabilística do custo histórico sem atender às alterações no nível geral de preços ou a aumentos nos preços específicos dos activos detidos, excepto até ao ponto em que os activos fixos tangíveis e os investimentos financeiros possam ser revalorizados. Algumas empresas porém, apresentam as demonstrações financeiras principais baseadas numa abordagem pelo custo corrente que reflecte os efeitos de alterações nos preços específicos dos activos detidos.

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 à data do balanço. Em consequência, esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras principais de empresas 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.

8. **As demonstrações financeiras de uma empresa que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária, quer sejam baseadas numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, deve ser expressa em termos da unidade de medida corrente à data do balanço. Os números comparativos do período**

▼B

anterior requeridos pela IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, e qualquer informação respeitante a períodos anteriores devem também ser divulgados em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço.

9. **O ganho oua perda na posição monetária líquida deve ser incluído no rendimento líquido e divulgado separadamente.**

10. A reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma requer a aplicação de certos procedimentos assim como um juízo. A aplicação consistente destes procedimentos e juízos de período a período é mais importante de que a precisão das quantias resultantes incluídas nas demonstrações financeiras reexpressas.

Demonstrações Financeiras a Custo Histórico

Balanço

11. As quantias do balanço ainda não expressas em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço 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 à data do balanço. Os itens monetários representam dinheiro detido e elementos a ser recebidos ou a ser pagos em dinheiro.

13. Os activos e passivos ligados por acordo às alterações de preços, tais como obrigações e empréstimos ligados a um índice, são ajustados nos termos do acordo a fim de determinar a quantia em aberto à data do balanço. Estes itens são escriturados por esta quantia ajustada no balanço reexpresso.

14. Todos os outros activos e passivos são não monetários. Alguns itens não monetários são escriturados pelas quantias correntes à data do balanço, tais como o valor realizável líquido e o valor de mercado, e assim não são reexpressas. Todos os outros activos e passivos não monetários são reexpressos.

15. A maior parte dos itens não monetários é escriturado pelo custo ou custo menos a depreciação; daí que sejam expressos por quantias correntes à data da aquisição. O custo reexpresso, ou custo menos depreciação, de cada item é determinado pela aplicação ao seu custo histórico e à depreciação acumulada da variação num índice geral de preços a partir da data da aquisiçãoe até à data do balanço. Portanto os activos fixos tangíveis, investimentos, 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.

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. Pode não estar disponível um índice geral de preços para os períodos para os quais seja requerida a reexpressão do activo fixo tangível de acordo com esta Norma. Nestas raras circunstâncias, pode ser necessário usar uma estimativa baseada, por exemplo, nos movimentos da taxa de câmbio entre a moeda de relato e uma moeda estrangeira relativamente estável.

18. Alguns itens não monetários são escriturados por quantias correntes de datas diferentes das de aquisição ou do balanço, 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.

19. A quantia reexpressa de um item não monetário é reduzida, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade apropriadas, quando exceder a quantia recuperável por força do uso futuro do item (incluindo a venda ou outra alienação). Daqui que, em certos casos, as quantias reexpressas dos activos fixos tangíveis, goodwill, patentes e marcas sejam reduzidas para a quantia recuperável, as quantias reexpressas dos inventários sejam reduzidas para o valor realizável líquido e as quantias reexpressas dos investimentos correntes sejam reduzidas para o valor de mercado.

20. Uma investida que seja contabilizada pelo método da equivalência patrimonial pode relatar na moeda de uma economia hiperinflacionária. O

▼B

balanço e a demonstração dos resultados de tal investida são reexpressos de acordo com esta Norma a fim de calcular a parte do investidor nos seus activos líquidos e nos resultados das operações. Quando as demonstrações financeiras reexpressas da investida forem expressas numa moeda estrangeira elas são transpostas às taxas de fecho.

21. O impacto de inflação é geralmente reconhecido nos custos de empréstimos. Não é apropriadoreexpressar 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 empresa 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 de juros, tais activos são reexpressos desde a data do pagamento e não desde a data da compra.

23. A IAS 21, Contabilização dos Efeitos das Alterações nas Taxas de Câmbio, permite a uma empresa incluir as diferenças de câmbio de empréstimos na quantia escriturada dos activos no seguimento de uma desvalorização severa e recente. Tal prática não é apropriada para uma empresa que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária quando a quantia escriturada do activo seja reexpressa desde a data da sua aquisição.

24. No início do primeiro período de aplicação desta Norma, os componentes do capital próprio, 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 no balanço reexpresso.

25. No fim do primeiro período e nos períodos subsequentes, todos os componentes do capital próprio 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, são divulgados de acordo com a IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras.

Demonstração dos Resultados

26. Esta Norma requer que todos os itens da demonstração de resultados sejam expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço. 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.

Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida

27. Num período de inflação, uma empresa que detenha um excesso de activos monetários sobre os passivos monetários perde poder de compra e uma empresa 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 e dos itens da demonstração de resultados 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.

28. O ganho ou a perda na posição monetária líquida é incluído no resultado líquido. 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 da demonstração dos resultados, tais como rendimentose gastos de juros e diferenças de câmbio relacionadas com fundosinvestidos 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 dos resultados.

▼B

Demonstrações Financeiras a Custo Corrente

Balanço

29. Os itens expressos pelo custo corrente não são reexpressos porque estão já expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço. Outros itens do balanço são reexpressos de acordo com os parágrafos 11 a 25.

Demonstração dos Resultados

30. A demonstração dos resultados 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 à data do balanço pela aplicação de um índice geral de preços.

Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida

31. O ganho ou a perda na posição monetária líquida é contabilizado de acordo com os parágrafos 27 e 28. A demonstração dos resultados a custo corrente pode, porém, incluir já um ajustamento que reflicta os efeitos das variações de preços dos itens monetários de acordo com o parágrafo 16 da IAS 15, Informação Reflectindo os Efeitos das Variações de Preços. Tal ajustamento faz parte do ganho ou da perda na posição monetária líquida.

Impostos

32. A reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma pode dar origem a diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico. Estas diferenças são contabilizadas de acordo com a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

Demonstração de Fluxos de Caixa

33. Esta Norma exige que todos os itens da demonstração de fluxos de caixa sejam expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço.

Números Comparativos

34. Os números comparativos do período imediatamente anterior de relato, sejam eles baseados numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços, a fim de que as demonstrações financeiras comparativas sejam apresentadas em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato. Informação que seja divulgada com respeito a períodos anteriores é também expressa em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato.

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 qualquertal 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, Os Efeitos das Alterações nas Taxas de Câmbio.

36. Se forem consolidadas demonstrações financeiras com datas 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

▼B

no poder geral de compra. É preferível que todas as empresas 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 empresa 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** [1]**:**

(a) **o facto de as demonstrações financeiras e os números comparativos dos períodos anteriores terem sido reexpressos segundo as variações do poder geral de compra da moeda de relato e, como resultado, estarem expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço;**

(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 à data do balanço 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 Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1990.**

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 30

(REFORMATADA EM 1994)

Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substitui a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Junho de 1990. É apresentada no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade de 1991 em diante. Não se fizeram alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada terminologia foi alterada para ficar ao par com a prática corrente do IASC.

Em 1998, os parágrafos 24 e 25 da IAS 30 foram emendados. As emendas substituem referencias à IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, por referências à IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Em 1999, os parágrafos 26, 27, 50 e 51 da IAS 30 foram emendados. Estas emendas substituem referências à IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço, por referências à IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, e conforme a terminologia usada na IAS 37.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-5
Antecedentes	6-7
Políticas Contabilísticas	8

[1] Ver também SIC-30: Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.

▼B

Demonstração dos Resultados	9-17
Balanço	18-25
Contingências e Compromissos Incluindo Elementos Fora do Balanço	26-29
Maturidades de Activos e Passivos	30-39
Concentrações de Activos, Passivos e Elementos Fora do Balanço	40-42
Perdas em Empréstimos e Adiantamentos	43-49
Riscos Bancários Gerais	50-52
Activos Dados como Garantia	53-54
Actividades de «Trust»	55
Transacções com Partes Relacionadas	56-58
Data de Eficácia	59

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

ÂMBITO

1. **Esta Norma deve ser aplicada nas demonstrações financeiras de bancos e de instituições financeiras similares (subsequentemente referidas como bancos).**

2. Para os fins desta Norma, o termo «banco» inclui todas as instituições financeiras em que uma das suas actividades principais seja receber depósitos e pedir emprestado com o objectivo de emprestar e de investir e que estejam dentro do âmbito da legislação bancária ou semelhante. Esta Norma é relevante para tais empresas quer tenham ou não a palavra «banco» na sua denominação.

3. Os bancos representam um sector significativo e influente da actividade empresarial a nível mundial. A maior parte dos indivíduos e das organizações utilizam bancos, quer como depositantes quer como solicitadores de empréstimos. Os bancos desempenham um papel importante na manutenção da confiança do sistema monetário através da sua relação íntima com as autoridades reguladoras e governos e da regulação sobre eles imposta pelos governos. Daqui que haja um considerável e vasto interesse na boa situação dos bancos e em particular na sua solvência e liquidez e no relativo grau de risco que se liga com os diferentes tipos das suas actividades. As operações, e por conseguinte, os requisitos de contabilização e de relato, dos bancos são diferentes dos de outras empresas comerciais. Esta Norma reconhece as suas necessidades específicas. Também encoraja a apresentação de um comentário sobre as demonstrações financeiras que trate de matérias tais como a gestão e o controlo da liquidez e do risco.

4. Esta Norma suplementa outras Normas Internacionais de Contabilidade que também se apliquem aos bancos a menos que eles estejam especificamente excluídos numa Norma.

5. Esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras individuais e às demonstrações financeiras consolidadas dos bancos. Quando um grupo entra em operações bancárias, esta Norma é aplicável com respeito a essas operações numa base consolidada.

ANTECEDENTES

6. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco necessitamde informação relevante, fiável e comparável que os ajude na avaliação da posição financeira e do desempenho do banco e que lhes seja útil na tomada de decisões económicas. Necessitam tambémde informação que lhes dê uma melhor compreensão das características especiais das operações de um banco. Os utentes necessitam de tal informação mesmo que um banco esteja sujeito a supervisão e proporciona às autoridades reguladoras informação que nem sempre está disponível ao público. Por isso, as divulgações nas demonstrações de um banco necessitam ser suficientemente globalizantes para ir de encontro às necessidades dos utentes, adentro da restrição do que seja razoável exigir da gerência.

▼B

7. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco estão interessados na sua liquidez e solvência e nos riscos relacionados com os activos e passivos reconhecidos no seu balanço e com os seus elementos fora do balanço. A liquidez refere-se à disponibilidade de fundos suficientes para satisfazer os levantamentos dos depósitos e outros compromissos financeiros à medida que se vencem. A solvência refere-se ao excesso de activos sobre os passivos e, portanto, à adequação do capital do banco. Um banco expõe-se ao risco de liquidez e a riscos provenientes das flutuações da moeda, de movimentos das taxas de juro, de alterações nos preços de mercado e das faltas de cumprimento das contrapartes. Estes riscos podem estar reflectidos nas demonstrações financeiras, mas os utentes obtém uma melhor compreensão se a gerência proporcionar comentários sobre as demonstrações financeiras que descrevam o modo como ela gere e controla os riscos associados com as operações do banco.

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

8. Os bancos usam métodos diferentes para o reconhecimento e quantificação dos itens nas suas demonstrações financeiras. Se bem que a harmonização destes métodos seja desejável, isso está para além do âmbito desta Norma. A fim de estar de acordo com a IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, e, por conseguinte, facilitar os utentes a compreender a base em que são preparadas as demonstrações financeiras dos bancos, necessitam de ser divulgadas as políticas contabilísticas que tratam dos itens seguintes:

   (a) o reconhecimento dos principais tipos de rendimentos (ver parágrafos 10 e 11);

   (b) a valorização dos títulos de investimento e de negociação (ver parágrafos 24 e 25);

   (c) a distinção entre as transacções e outros acontecimentos que resultem no reconhecimento de activos e passivos no balanço e as transacções e outros acontecimentos que somente dêem origem a contingências e compromissos (ver parágrafos 26 a 29);

   (d) a base para a determinação de perdas em empréstimos e adiantamentos e para o abate de empréstimos e adiantamentos incobráveis (ver parágrafos 43 a 49); e

   (e) a base para a determinação de encargos relativos aos riscos bancários gerais e ao tratamento contabilístico de tais encargos (ver parágrafos 50 a 52).

   Alguns destes tópicos constituem o assunto de Normas Internacionais de Contabilidade existentes enquanto que outros podem ser tratados em data posterior.

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

9. **Os bancos devem apresentar uma demonstração dos resultados que agrupe rendimentos e gastos por natureza e divulgue as quantias dos principais tipos de rendimentos e de gastos.**

10. **Adicionalmente aos requisitos de outras Normas Internacionais de Contabilidade, as divulgações na demonstração dos resultados ou as notas anexas às demonstrações financeiras devem incluir, mas não são limitadas a, os seguintes itens de rendimentos e de gastos:**

   — **Juros e rendimentos similares;**

   — **Gasto de juros e encargos similares;**

   — **Rendimento de dividendos;**

   — **Rendimento de serviços e comissões;**

   — **Gasto de serviços e comissões;**

   — **Ganhos menos perdas provenientes de títulos negociáveis;**

   — **Ganhos menos perdas provenientes de títulos de investimento;**

   — **Ganhos menos perdas provenientes de negócios em moeda estrangeira;**

   — **Outros rendimentos operacionais;**

   — **Perdas em empréstimos e adiantamentos;**

   — **Gastos gerais administrativos; e**

   — **Outros gastos operacionais.**

▼B

11. Os principais tipos de rendimentos provenientes das operações de um banco incluem juros, remunerações por serviços, comissões e resultados da negociação de títulos. Cada tipo de rendimento é divulgado separadamente a fim de que os utentes possam avaliar o desempenho de um banco. Tais divulgações são adicionais às das fontes de rendimentos exigidas pela IAS 14, Relato por Segmentos.

12. Os principais tipos de gastos provenientes das operações de um banco incluem juros, comissões, perdas em empréstimos e adiantamentos, encargos relacionados com a redução para a quantia escriturada de investimentos e gastos gerais administrativos. Cada tipo de gasto é separadamente divulgado a fim de que os utentes possam avaliar o desempenho de um banco.

13. **Os itens de rendimentos e de gastos não devem ser compensados excepto quanto aos relacionados com coberturas e com activos e passivos que tenham sido compensados de acordo com o parágrafo 23.**

14. O compensar em casos que não sejam relacionados com coberturas e com activos e passivos que tenham sido compensados como descrito no parágrafo 23 faz com que os utentes não consigam avaliar o desempenho das actividades separadas de um banco e o retorno que ele obtém em classes particulares de activos.

15. Os ganhos e as perdas provenientes de cada um dos pontos seguintes são normalmente relatados numa base líquida:

    (a) alienações e alterações na quantia escriturada dos títulos de negociação;

    (b) alienações de títulos de investimento; e

    (c) negócios em moedas estrangeiras.

16. O rendimento de juros e o gasto de juros são divulgados separadamente a fim de permitir uma melhor compreensão da composição de, e das razões para as alterações no, juro líquido.

17. O juro líquido é um produto não só das taxas de juro mas também das quantias de empréstimos pedidos e das quantias emprestadas. É desejável que a gerência proporcione comentários acerca das taxas médias de juro, dos activos médios que recebem juros e de passivos médios que suportam juros no período. Em alguns países, os governos proporcionam ajudas a bancos ao fazerem depósitos e outras facilidades de crédito disponíveis a taxas de juro que são substancialmente mais baixas do que as taxas de mercado. Nestes casos, o comentário da gestão divulga muitas vezes a extensão destes depósitos e facilidades e o seu efeito nos resultados líquidos.

BALANÇO

18. **Um banco deve apresentar um balanço que agrupe os activos e passivos por natureza e os liste numa ordem que reflicta a sua liquidez relativa.**

19. **Adicionalmente aos requisitos de outras Normas Internacionais de Contabilidade, as divulgações no balanço ou as notas anexas às demonstrações financeiras devem incluir, mas não são limitadas a, os seguintes activos e passivos:**

    Activos

    — **Caixa e saldos no banco central;**

    — **Títulos do tesouro e outros títulos elegíveis para redesconto no banco central;**

    — **Títulos do governo e outros detidos para fins negociáveis;**

    — **Colocações, empréstimos e adiantamentos noutros bancos;**

    — **Outras colocações no mercado monetário;**

    — **Empréstimos e adiantamentos a clientes; e**

    — **Títulos de investimento.**

    Passivos

    — **Depósitos de outros bancos;**

    — **Outros depósitos do mercado monetário;**

    — **Quantias devidas a outros depositantes;**

▼B

— **Certificados de depósitos;**

— **Livranças e outros passivos titulados; e**

— **Outros fundos pedidos de empréstimo.**

20. A abordagem mais útil à classificação dos activos e dos passivos de um banco é agrupá-los pela sua natureza e listá-los por ordem aproximada da sua liquidez; isto pode ser semelhante de uma maneira geral às suas maturidades. Os itens correntes e não correntes não são apresentados separadamente porque a maior parte dos activos de um banco podem ser realizados ou liquidados no futuro próximo.

21. A distinção entre saldos em outros bancos e outros parceiros do mercado monetário e entre outros depositantes é informação relevante porque permite a compreensão das relações de um banco com, e a dependência de, outros bancos e o mercado monetário. Daí que um banco divulgue separadamente:

(a) os saldos no banco central;

(b) colocações em outros bancos;

(c) outras colocações no mercado monetário;

(d) depósitos de outros bancos;

(e) outros depósitos do mercado monetário; e

(f) outros depósitos.

22. Um banco geralmente não conhece os detentores dos seus certificados de depósito porque eles são negociados num mercado aberto. Daí que um banco divulgue separadamente os depósitos que tenham sido obtidos por meio da emissão dos seus próprios certificados ou de outro papel negociável.

23. **A quantia pela qual qualquer activo ou passivo é expressa no balanço não é de compensar pela dedução de um outro passivo ou activo salvo se existir um direito legal de compensar e a compensação represente a expectativa quanto à realização ou liquidação do activo ou do passivo.**

24. **Um banco deve divulgar os justos valores de cada classe dos seus activos e passivos financeiros como exigido pela IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação e IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.**

25. A IAS 39 proporciona quatro classificações de activos financeiros: empréstimos concedidos e contas a receber originados pela empresa, investimentos detidos até à maturidade, activos financeiros detidos para negociação, e activos financeiros disponíveis para venda. Um banco divulgará, como mínimo, os justos valores dos seus activos financeiros relativos a estas quatro classificações.

CONTINGÊNCIAS E COMPROMISSOS INCLUINDO ELEMENTOS FORA DO BALANÇO

26. **Um banco deve divulgar os seguintes passivos contingentes e compromissos:**

(a) **a natureza e a quantia dos compromissos para aumentar a concessão de crédito que sejam irrevogáveis por eles não poderem ser retirados à vontade do banco sem o risco de incorrer em penalidades significativas ou em gastos; e**

(b) **a natureza e quantia dos passivos contingentes e compromissos provenientes de itens fora de balanço incluindo os relacionados com:**

(i) **substitutos do crédito directo incluindo garantias gerais de dívida, prestação de garantias bancárias e cartas de crédito disponíveis servindo como garantias financeiras de empréstimos e títulos;**

(ii) **certos passivos contingentes relacionados com transacções incluindo garantias de boa execução, garantias provisórias, garantias e cartas de crédito disponíveis relacionadas com determinadas transacções;**

(iii) **passivos contingentes de relações comerciais de liquidação automática de curto prazo provenientes de movimentos de bens, tais como créditos documentários em que o embarque subjacente é usado como garantia;**

▼B

(iv) **os acordos de venda e de recompra não reconhecidos no balanço;**

(v) **itens relacionados com taxas de juro e de câmbio incluindo «swaps», opções e futuros; e**

(vi) **outros compromissos, facilidade de emissão de livranças e facilidade de subscrição de riscos repetitivos.**

27. A IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, trata na generalidade da contabilização e divulgação de passivos contingentes. A Norma é de particular relevância para os bancos porque os bancos se envolvem muitas vezes em muitos tipos de passivos contingentes e compromissos, alguns revogáveis e outros irrevogáveis, que são frequentemente significativos em volume e substancialmente maiores do que os de outras empresas comerciais.

28. Muitos bancos também celebram transacções que não são presentemente reconhecidas como activos ou como passivos no balanço mas que dão origem a contingências e compromissos. Tais elementos fora do balanço representam muitas vezes uma parte importante da actividade de um banco e podem ter uma relevância significativa no nível de risco a que o banco está exposto. Estes itens podem adicionar, ou reduzir, outros riscos, como por exemplo ao fazer a cobertura de activos ou passivos no balanço. Elementos fora do balanço podem resultar de transacções levadas a efeito por conta de clientes ou da própria posição negocial banco.

29. Os utentes das demonstrações financeiras necessitam conhecer as contingências e os compromissos irrevogáveis de um banco por causa das implicações que estes possam exercer na sua liquidez e solvência e a possibilidade inerente de perdas potenciais. Os utentes também exigem informação adequada acerca da natureza e quantia das transacções fora do balanço tomadas por um banco.

MATURIDADES DE ACTIVOS E PASSIVOS

30. **Um banco deve divulgar uma análise de activos e de passivos por grupos relevantes de maturidade baseados nos períodos remanescentes à data contratual do balanço até à data da maturidade.**

31. O balanceamento e o não balanceamento controlado das maturidades e taxas de juro de activos e passivos é fundamental à gestão de um banco. Não é usual que os bancos estejam sempre completamente balanceados pois os negócios transaccionados são muitas vezes de prazo incerto e de tipos diferentes. Uma posição não balanceada melhora potencialmente a lucratividade mas pode também aumentar o risco de prejuízos.

32. As maturidades de activos e de passivos e a capacidade de substituir, a um custo aceitável, passivos que suportam juros à medida que atinjam a maturidade, são factores importantes na determinação da liquidez de um banco e da sua exposição a alterações nas taxas de juro e nas taxas de câmbio. A fim de proporcionar informação que seja relevante para a determinação da sua liquidez, um banco divulga, como mínimo, uma análise de activos e de passivos por grupos relevantes de maturidade.

33. Os grupos de maturidade aplicados a activos e passivos individuais diferem entre bancos e na sua adequação a certos activos e passivos. Entre os exemplos de períodos usados incluem-se os seguintes:

(a) até 1 mês;

(b) de 1 mês a 3 meses;

(c) de 3 meses a 1 ano;

(d) de 1 ano a 5 anos; e

(e) mais de 5 anos.

Frequentemente, os períodos são combinados, por exemplo, no caso de empréstimos e adiantamentos, ao agrupar os custos de um ano e os para mais de um ano. Quando o reembolso se distribui ao longo de um período de tempo, cada prestação é imputada ao período em que ela esteja contratualmente acordada ou em que se espera que seja pago ou recebida.

34. É essencial que os períodos de maturidade adoptados por um banco sejam os mesmos para os activos e para os passivos. Isto torna evidente a extensão até à qual as maturidades são balanceadas bem como a consequente dependência do banco de outras fontes de liquidez.

▼B

35. As maturidades podem ser expressas em termos de:

(a) o período remanescente até à data do reembolso;

(b) o período original até à data do reembolso; ou

(c) o período remanescente até à próximadata em que as taxas de juro possam ser alteradas.

A análise de activos e de passivos pelo seus períodos remanescentes até às datas de reembolso proporciona a melhor base de avaliação da liquidez de um banco. Um banco pode também divulgar maturidades de reembolso baseadas no período original até à data do reembolso a fim de proporcionar informação acerca da sua estratégia comercial e de constituição de fundos. Além disso, um banco pode divulgar grupos de maturidade baseados no período remanescente até à próxima data em que as taxas de juro possam ser alteradas a fim de demonstrar a sua exposição a riscos de taxas de juro. A gestão pode também proporcionar, no seu comentário às demonstrações financeiras, informação acerca da exposição a taxas de juro e acerca da maneira como gere e controla tais exposições.

36. Em muitos países, os depósitos feitos num banco podem ser levantados a pedido e os adiantamentos dados por um banco podem ser reembolsados a pedido. Contudo, na prática, estes depósitos e adiantamentos são muitas vezes mantidos por longos períodos sem levantamento ou reembolso; daí que a data efectiva de reembolso seja mais tarde que a data contratual. Todavia, um banco divulga análises expressas em termos de maturidades contratuais mesmo que o período de reembolso contratual não seja muitas vezes o período efectivo porque as datas contratuais reflectem os riscos de liquidez ligados aos activos e passivos dos bancos.

37. Alguns activos de um banco não têm uma data de maturidade contratual. O período em que se presume que estes activos se vencem é tomado usualmente como a data esperada em que os activos serão realizados.

38. A avaliação pelos utentes da liquidez de um banco através da sua divulgação dos grupos de maturidade é feita no contexto das práticas bancárias locais, incluindo a disponibilidade de fundos pelos bancos. Em alguns países, os fundos a curto-prazo estão disponíveis, no decurso normal dos negócios, a partir de mercado monetário, ou numa emergência, a partir do banco central. Noutros países, não é este o caso.

39. A fim de proporcionar aos utentesuma completa compreensão dos grupos de maturidade, as divulgações nas demonstrações financeiras podem necessitar de serem suplementadas por informação quanto à probabilidade de reembolso adentro do período remanescente. Daí que a gestão possa proporcionar, no seu comentário às demonstrações financeiras, informação acerca dos períodos efectivos e acerca da maneira como gere e controla os riscos e exposições associados com os diferentes perfis de maturidade e de taxas de juro.

CONCENTRAÇÕES DE ACTIVOS, PASSIVOS E DE ELEMENTOS FORA DO BALANÇO

40. **Um banco deve divulgar quaisquer concentrações significativas dos seus activos, passivos e itens fora do balanço. Tais divulgações devem ser feitas em termos de áreas geográficas, grupos de clientes ou de sectores ou outras concentrações de risco. Um banco deve também divulgar a quantia de significativas exposições líquidas em moeda estrangeira.**

41. Um banco divulga concentrações significativas na distribuição dos seus activos e na fonte dos seus passivos porque é uma indicação útil dos riscos potenciais inerentes à realização dos activos e dos fundos disponíveis para o banco. Tais divulgações são feitas em termos de áreas geográficas, de grupos de clientes ou de sectores ou de outras concentrações de risco que sejam apropriadas nas circunstâncias do banco. É também importante uma análise semelhante e uma explanação de elementos fora do balanço. As áreas geográficas podem compreender países individuais, grupos de países ou regiões adentro de um país; as divulgações quanto aos clientes podem tratar de sectores tais como governos, autoridades públicas e empresas comerciais e de negócios. Tais divulgações são feitas adicionalmente a qualquer informação por segmentos exigida pela IAS 14, Relato por Segmentos.

42. A divulgação de exposições significativas líquidas em moeda estrangeira também é uma indicação útil do risco de perdas provenientes de alterações em taxas de câmbio.

▼B

PERDAS EM EMPRÉSTIMOS E ADIANTAMENTOS

43. **Um banco deve divulgar o seguinte:**

(a) **a política contabilística que descreve a base em que os empréstimos e adiantamentos incobráveis sejam reconhecidos como um gasto e abatidos;**

(b) **pormenores dos movimentos na provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos durante o período. Deve divulgar separadamente a quantia reconhecida como um gasto do período para perdas em empréstimos e adiantamentos incobráveis, a quantia debitada no período quanto a empréstimos e adiantamentos abatidos e a quantia creditada no período para empréstimos e adiantamentos anteriormente abatidos que tenham sido recuperados;**

(c) **a quantia agregada da provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos à data do balanço; e**

(d) **a quantia agregada incluída no balanço para empréstimos e adiantamentos em que o juro não esteja a ser acrescido e a base usada para determinar a quantia escriturada de tais empréstimos e adiantamentos.**

44. **Quaisquer quantias postas de lado com respeito a perdas em empréstimos e adiantamentos adicionalmente às perdas que tenham sido especificamente identificadas ou às perdas potenciais que a experiência indique estarem presentes na carteira de empréstimos e de adiantamentos devem ser contabilizadas como apropriações de resultados retidos. Quaisquer créditos resultantes da redução de tais quantias têm como consequência um aumento de resultados retidos e não são incluídos na determinação do resultado líquido do período.**

45. É inevitável que no decurso corrente dos negócios, os bancos sofram perdas em empréstimos, adiantamentos e em outras facilidades de crédito como resultado de se tornarem parcial ou totalmente incobráveis. A quantia das perdas que tenham sido especificamente identificadas é reconhecida como um gasto e deduzida da quantia escriturada na categoria apropriada de empréstimos e adiantamentos como uma provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos. A quantia de perdas potenciais não especificamente identificadas mas que a experiência indica estarem presentes na carteira de empréstimos e adiantamentos é também reconhecida como um gasto e deduzida do total da quantia escriturada de empréstimos e adiantamentos como uma provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos. A avaliação destas perdas depende do julgamento da gerência; é essencial, porém, que a gerência faça as suas avaliações de uma maneira consistente de período para período.

46. As circunstâncias locais ou a legislação podem exigir ou permitir a um banco pôr de lado quantias para perdas em empréstimos e adiantamentos adicionalmente às que tenham sido especificamente identificadas e as perdas potenciais que a experiência indique estarem presentes na carteira de empréstimos e adiantamentos. Quaisquer de tais quantias postas de lado representam apropriações de resultados retidos e não gastos na determinação do resultado líquido do período. De forma semelhante, quaisquer créditos resultantes da redução de tais quantias resultam num aumento nos resultados retidos e não são incluídos na determinação do resultado líquido do período.

47. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco necessitam conhecer o impacto que as perdas em empréstimos e adiantamentos têm tido na posição financeira e no desempenho do banco; isto ajuda a julgar a eficácia com que o banco empregou os seus recursos. Por isso, os bancos divulgam a quantia agregada da provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos à data do balanço e os movimentos na provisão durante o período. Os movimentos na provisão, incluindo as quantias previamente reduzidas que tenham sido recuperadas durante o período, são mostrados separadamente.

48. Um banco pode decidir não acrescer juros de um empréstimo ou adiantamento, por exemplo, quando o devedor do empréstimo está mais do que um certo período em mora com respeito ao pagamento do juro ou capital. Um banco divulga a quantia agregada de empréstimos e adiantamentos à data do balanço em que o juro não foi acrescido e a base usada para determinar a quantia escriturada de tais empréstimos e adiantamentos. É também desejável que os bancos divulguem se reconhecem ou não resultados de juros de tais empréstimos e adiantamentos e o impacto que o não acréscimo de juros tem na sua demonstração dos resultados.

▼B

49. Quando os empréstimos e os adiantamentos não possam ser recuperados, são abatidos e debitados à provisão para perdas. Em alguns casos, eles não são abatidos até que todos os procedimentos legais necessários tenham sido completados e a quantia da perda seja finalmente determinada. Noutros casos, são abatidos mais cedo, por exemplo quando o devedor não tenha pago qualquer capital que se vencesse num período específico. Como diverge o momento pelo qual os empréstimos e adiantamentos incobráveis são abatidos, a quantia bruta dos empréstimos e adiantamentos e das provisões para perdas pode variar consideravelmente em circunstâncias semelhantes. Como consequência, os bancos divulgam a sua política de abate de empréstimos e adiantamentos incobráveis.

RISCOS BANCÁRIOS GERAIS

50. **Quaisquer quantias postas de lado para riscos bancários gerais, incluindo prejuízos futuros e outros riscos ou contingências imprevisíveis devem ser divulgadas separadamente como apropriações de resultados retidos. Quaisquer créditos provenientes da redução de tais quantias têm como consequência um aumento de resultados retidos e não devem ser incluídas na determinação do resultado líquido do período.**

51. As circunstâncias locais ou a legislação podem exigir ou permitir que um banco ponha de lado quantias para riscos gerais da actividade bancária, incluindo prejuízos futuros ou outros riscos não previsíveis, adicionalmente aos débitos para perdas em empréstimos e adiantamentos determinados de acordo com o parágrafo 45. A um banco pode também ser exigido ou permitido pôr de lado quantias para contingências. Tais quantias para riscos bancários gerais e contingências não se qualificam para reconhecimento como provisões segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Portanto um banco reconhece tais quantias como apropriações de resultados retidos. Isto é necessário para evitar a sobreavaliação de passivos, subavaliação de activos, acréscimos e provisões não divulgadas e a oportunidade de distorcer o resultado líquido e o capital próprio.

52. A demonstração dos resultados não pode apresentar informação relevante e fiável acerca do desempenho de um banco se o resultado líquidodo período incluir os efeitos de quantias postas de lado não divulgadas para riscos gerais da actividade bancária ou contingências adicionais, ou créditos não divulgados resultantes da reposição de tais débitos. De forma semelhante, o balanço não pode proporcionar informação relevante e fiável acerca da posição financeira de um banco se o balanço incluir passivos sobreavaliados, activos subavaliados ou acréscimos e provisões não divulgados.

ACTIVOS DADOS COMO GARANTIA

53. **Um banco deve divulgar a quantia agregada dos passivos garantidos e a natureza e quantia escriturada dos activos dados como garantia.**

54. Em alguns países, é exigido aos bancos, quer por lei ou hábito do país, dar activos como garantia para apoiar certos depósitos e outros passivos. As quantias envolvidas são muitas vezes substanciais e assim podem ter um impacto significativo na determinação da posição financeira de um banco.

ACTIVIDADES DE «TRUST»

55. Os bancos geralmente actuam como «*trustees*» e assumem outros papéis fiduciários que dão origem à detenção ou colocação de activos por conta de indivíduos, de «*trust*», de planos de benefícios de reforma e de outras instituições. Desde que o «*trust*» ou organização semelhante seja legalmente suportado, estes activos não são activos do banco e, por, isso, não são incluídos no seu balanço. Se o banco se envolver em actividades de «*trust*» significativas, é feita a divulgação desse facto nas suas demonstrações financeiras bem como a indicação da extensão dessas actividades por causa do passivo potencial se o banco falhar nos seus deveres fiduciários. Para este efeito, as actividades de «*trust*» não englobam funções de custódia de cofres.

TRANSACÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

56. A IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, trata geralmente das divulgações dos relacionamentos de partes relacionadas e de transacções entre uma empresa que relata e as suas partes relacionadas. Em alguns países, a lei ou as autoridades reguladoras evitam ou restringem que os bancos celebrem transacções com partes relacionadas enquanto que noutras tais transacções são permitidas. A IAS 24, é de relevância

▼B

particular na apresentação das demonstrações financeiras de um banco num país que permita tais transacções.

57. Certas transacções entre partes relacionadas podem ser efectuadas em termos diferentes dos que com partes não correlacionados. Por exemplo, um banco pode adiantar uma grande quantia ou debitar taxas de juro mais baixas a uma parte relacionada do que debitaria noutras circunstâncias idênticas a uma parte não relacionada; os adiantamentos ou depósitos podem ser transferidos entre partes relacionadas mais rapidamente e com menos formalidade do que é possível quando estejam envolvidos partes não relacionadas. Mesmo quando surjam transacções com partes relacionadas no decurso corrente dos negócios de um banco, a informação acerca de tais transacções é relevante para as necessidades dos utentes e a sua divulgação é exigida pela IAS 24.

58. Quando um banco tenha celebrado transacções com partes relacionadas, é adequado divulgar a natureza do relacionamento com partes relacionadas, os tipos de transacções e os elementos das transacções necessárias para a compreensão das demonstrações financeiras do banco. Os elementos que normalmente seriam divulgados para estar de acordo com IAS 24, incluem a política de empréstimos do banco com partes relacionadas e, com respeito a transacções de partes relacionadas, a quantia incluída em ou a proporção de:

(a) cada um dos empréstimos e adiantamentos, depósitos, aceites e livranças; as divulgações podem incluir as quantias agregadas em aberto no começo e no fim do período, assim como adiantamentos, depósitos, reembolsos e outras alterações durante o período;

(b) cada um dos principais tipos de rendimentos, gasto de juros e comissões pagas;

(c) a quantia do gasto reconhecido no período quanto a perdas em empréstimos e adiantamentos e a quantia da provisão à data do balanço; e

(d) compromissos irrevogáveis e contingências e compromissos provenientes de elementos fora do balanço.

DATA DE EFICÁCIA

59. **Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras dos bancos que cubram os períodos que comecem em ou depois de 1 de Janeiro de 1991.**

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 31

Interesses em Empreendimentos Conjuntos

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-2
Definições	3-12
Formas de Empreendimento Conjunto	7
Controlo Conjunto	8
Acordo Contratual	9-12
Operações conjuntamente controladas	13-17
Activos conjuntamente controlados	18-23
Entidades conjuntamente controladas	24-47
Demonstrações Financeiras de um Empreendedor	30-45
Consolidação Proporcional	30-37
Método da Equivalência Patrimonial	38-41
Excepções à Consolidação Proporcional e ao Método da Equivalência Proporcional	42-45
Demonstrações Financeiras Separadas de um Empreendedor	46-47
Transacções entre um empreendedor e um empreendimento conjunto	48-50

▼M5

Relato de interesses em empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de um investidor	51
Operadores de empreendimentos conjuntos	52-53
Divulgação	54-57
Data de eficácia	58
Retirada da IAS 31 (revista em 2000)	59

Esta Norma revista substitui a IAS 31 (revista em 2000) *Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

ÂMBITO

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 investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as actividades do empreendimento conjunto se realizam. Contudo, ela 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 mencionados pelo justo valor através dos resultados 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 resultados do período em que ocorreu a alteração.***

2. ***Um empreendedor com um interesse numa entidade conjuntamente controlada está isento dos parágrafos 30 (consolidação proporcional) e 38 (método da equivalência patrimonial) quando satisfizer as seguintes condições:***

   (a) houver provas de que o interesse foi adquirido e detido exclusivamente com vista à sua alienação nos doze meses seguintes à aquisição e de que a gerência está activamente a procurar um comprador;

   (b) for aplicável a dispensa no parágrafo 10 da IAS 27 **Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas,** ***ao permitir que uma empresa-mãe que também tenha um interesse numa entidade conjuntamente controlada não apresente demonstrações financeiras consolidadas;***

   ou

   (c) se aplique 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 tiver depositado, 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

      (iv) a empresa-mãe última ou qualquer empresa-mãe intermédia do empreendedor produzir demonstrações financeiras consolidadas

▼M5

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 resultados do empreendedor incluem a parte do empreendedor nos resultados da entidade conjuntamente controlada.

Um investidor 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 contratualmente de uma actividade económica.

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, um investidor 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.

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 isentas 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;

▼M5

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 o investidor 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.

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. O acordo identifica as decisões em áreas essenciais aos objectivos do empreendimento conjunto que necessitem do consentimento de todos os empreendedores e as decisões que possam exigir o consentimento de uma maioria especificada dos empreendedores.

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.

▼M5

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.

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 "pipeline". Cada um dos empreendedores utiliza o "pipeline" para o transporte do seu próprio produto em retorno do qual suporta uma proporção acordada dos gastos de operar o "pipeline". 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 de 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;

▼M5

(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) 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, apesar de que 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 "pipeline" 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.

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 ao usar a consolidação proporcional ou o método alternativo descrito no parágrafo 38. Quando for usada a conso-***

▼M5

lidação 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 o balanço do empreendedor inclui a sua parte nos activos que controla conjuntamente e a sua parte nos passivos pelos quais é conjuntamente responsável. A demonstração dos resultados 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.

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 de lucro ou perda 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, é desapropriado 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.

▼M5

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.***

Excepções à Consolidação Proporcional e ao Método da Equivalência Proporcional

42. ***Os interesses em entidades conjuntamente controladas que correspondam à condição estabelecida no parágrafo 2(a) devem ser classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39.***

43. Quando, de acordo com os parágrafos 2(a) e 42, um interesse numa entidade conjuntamente controlada previamente contabilizado de acordo com a IAS 39 não for alienado nos doze meses seguintes, ele deve ser contabilizado usando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial a partir da data da aquisição (ver IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*). As demonstrações financeiras para os períodos desde a aquisição devem ser reexpressas.

44. Excepcionalmente, um empreendedor pode ter encontrado um comprador para um interesse descrito no parágrafo 2(a), mas pode não ter concluído a venda nos doze meses seguintes à aquisição devido à necessidade de aprovação por reguladores ou outros. Ao empreendedor não é exigido que aplique a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial a um interesse numa entidade conjuntamente controlada se a venda estiver em curso à data do balanço e não houver razão para acreditar que não será concluída pouco tempo depois da data do balanço.

45. ***A partir da data na qual a entidade conjuntamente controlada se torna uma subsidiária de um empreendedor, o empreendedor deve contabilizar o seu interesse de acordo com a IAS 27. A partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torna uma associada de um empreendedor, o empreendedor deve contabilizar o seu interesse de acordo com a IAS 28.***

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 significativos e as recompensas de propriedade, o empreendedor deve reconhecer apenas aquela parte do ganho ou perda que é atribuível aos interesses dos outros empreendedores* (*). *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.***

(*) Ver também a SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas - Contribuições Não Monetárias por Empreendedores.*

▼M5

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.***

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 em 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 UM INVESTIDOR

51. ***Um investidor 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.***

▼M5

57. ***Um empreendedor deve divulgar o método que usa para reconhecer os seus interesses em entidades conjuntamente controladas.***

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DA IAS 31 (REVISTA EM 2000)

59. Esta Norma substitui a IAS 31 *Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos*(revista em 2000).

▼M5

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. A SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas – Contribuições Não Monetárias por Empreendedores* é emendada como se descreve adiante:

A referência passa a ter a seguinte redacção:

Referência:IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*

O parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

1. O parágrafo 48 da IAS 31 refere-se tanto às contribuições como às vendas entre um empreendedor e um empreendimento do seguinte modo: «Quando um empreendedor contribuir ou vender activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer parcela de um ganho ou 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 («ECCs»).

…

A2. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 31 *Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos* são emendadas para IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.

▼M4

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 32

Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1-3
Âmbito	4-10
Definições	11-14
Apresentação	15-50
Passivos e capital próprio	15-27
Nenhuma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro [parágrafo 16(a)]	17-20
Liquidação nos instrumentos de capital próprio da própria entidade [parágrafo 16(b)]	21-24
Cláusulas de liquidação contingente	25
Opções de liquidação	26-27
Instrumentos financeiros compostos	28-32
Acções próprias	33-34
Juros, dividendos, perdas e ganhos	35-41
Compensação de um activo financeiro com um passivo financeiro	42-50
Divulgação	51-95
Formato, localização e classes de instrumentos financeiros	53-55
Políticas de gestão do risco e actividades de cobertura	56-59
Termos, condições e políticas contabilísticas	60-66

▼M4

Risco de taxa de juro	67-75
Risco de crédito	76-85
Justo valor	86-93
Outras divulgações	94-94
Desreconhecimento	94
Garantias colaterais	94
Instrumentos financeiros compostos com múltiplos derivados embutidos	94
Activos financeiros e passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou perdas	94
Reclassificação	94
Demonstração dos resultados e do capital próprio	94
Imparidade	94
Incumprimentos e quebras	94
Data de eficácia	96-97
Retirada de outras tomadas de posição	98-100

Esta Norma revista substitui a IAS 32 (revista em 2000) *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É permitida a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de aumentar a compreensão do utente das demonstrações financeiras acerca da importância dos instrumentos financeiros para a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de uma entidade.

2. Esta Norma contém requisitos para a apresentação de instrumentos financeiros e identifica a informação que deve ser divulgada acerca dos mesmos. Os requisitos de apresentação aplicam-se à classificação de instrumentos financeiros, do ponto de vista do emitente, em activos financeiros, passivos financeiros e instrumentos de capital próprio; à classificação do juro, dividendos, perdas e ganhos relacionados; e às circunstâncias nas quais os activos financeiros e os passivos financeiros deveriam ser compensados. A Norma exige a divulgação de informação acerca dos factores que afectam a quantia, tempestividade e certeza dos futuros fluxos de caixa de uma entidade relacionados com instrumentos financeiros e das políticas contabilísticas aplicadas a esses instrumentos. Esta Norma também exige a divulgação de informação acerca da natureza e extensão do uso de instrumentos financeiros por parte de uma entidade, as finalidades de negócio que servem, os riscos a eles associados e as políticas de gestão para o controlo desses riscos.

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***.

ÂMBITO

4. ***Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros excepto:***

   (a) aqueles 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 a IAS 39*** **Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.** ***Nestes casos, as entidades devem aplicar os requisitos de divulgação das IAS 27, IAS 28 e IAS 31, além daqueles que constam desta Norma. As entidades também devem aplicar esta Norma a todos os derivados sobre interesses em subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos.***

▼M4

(b) direitos e obrigações dos empregadores segundo planos de benefícios dos empregados, aos quais se aplica a IAS 19 **Benefícios dos Empregados.**

(c) direitos e obrigações provenientes de contratos de seguros. Contudo, as entidades devem aplicar esta Norma a um instrumento financeiro que assuma a forma de contrato de seguro (ou de resseguro) conforme descrito no parágrafo 6, mas que principalmente envolva a transferência de riscos financeiros descritos no parágrafo 52. Além disso, as entidades devem aplicar esta Norma a derivados que estejam embutidos nos contratos de seguros (ver parágrafos 10-13 da IAS 39).

(d) contratos de retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 65-67 da IAS 22 **Concentrações de Actividades Empresariais).** *Esta isenção aplica-se apenas ao adquirente.*

(e) contratos que exijam um pagamento baseado em variáveis físicas climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas (ver parágrafo AG1 da IAS 39). Contudo, esta Norma deve ser aplicada a outros tipos de derivados que estejam embutidos nesses contratos (por exemplo, se um swap de taxa de juro for contingente em relação a uma variável climática como os dias de calor, o swap de taxa de juro é um derivado embutido que se encontra dentro do âmbito desta Norma — ver parágrafos 10-13 da IAS 39).

5. Esta Norma aplica-se a instrumentos financeiros reconhecidos e não reconhecidos. Os instrumentos financeiros reconhecidos incluem instrumentos de capital próprio emitidos pela entidade e 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 Norma (tal como alguns compromissos de empréstimo).

6. Para a finalidade desta Norma, um contrato de seguro é um contrato que expõe a seguradora a riscos identificados de perdas provenientes de acontecimentos ou circunstâncias que ocorram ou sejam descobertos dentro de um período específico, incluindo morte (ou no caso de uma anuidade, a sobrevivência do segurado), doença, incapacidade, danos de propriedade, ferimentos a outros e interrupções de negócios. As disposições desta Norma aplicam-se quando um instrumento financeiro assume a forma de um contrato de seguro, mas que principalmente envolve a transferência de riscos financeiros (ver parágrafo 52), por exemplo, alguns tipos de resseguros financeiros e contratos de investimentos garantidos emitidos por entidades seguradoras e outras. As entidades que tenham obrigações resultantes de contratos de seguros são encorajadas a considerar a adequação da aplicação das disposições desta Norma na apresentação e divulgação da informação acerca de tais obrigações.

7. Outras Normas específicas de tipos particulares de instrumentos financeiros contêm requisitos de apresentação e de divulgação adicionais. Por exemplo, a IAS 17 *Locações* e a IAS 26 *Contabilização e Relato de Planos de Benefícios de Reforma* incorporam requisitos específicos de divulgação relacionados com locações financeiras e investimentos dos planos de benefícios de reforma, respectivamente. Além disso, alguns requisitos de outras Normas, sobretudo a IAS 30 *Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Financeiras Similares*, aplicam-se aos instrumentos financeiros.

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

▼M4

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.

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 para comprar ou vender 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 pode ser celebrado 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-AG24)

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

(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 esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.

▼M4

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) 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 esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.

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.

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

— activos financeiros disponíveis para venda

— desreconhecimento

— derivado

— método do juro efectivo

— activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos lucros ou perdas

— compromisso firme

— transacção prevista

— eficácia de cobertura

— item coberto

— instrumento de cobertura

— investimentos detidos até à maturidade

— empréstimos 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.

▼M4

APRESENTAÇÃO

Passivos e Capital Próprio (ver também os parágrafos AG25-AG29)

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.

    (b) Se o instrumento for ou poderá 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 esta finalidade, os instrumentos de capital próprio do próprio emitente não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para o futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio do próprio emitente.

    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.

Nenhuma Obrigação Contratual de Entregar Dinheiro ou Outro Activo Financeiro (parágrafo 16(a))

17. 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.

18. A substância de um instrumento financeiro, mais do que a sua forma legal, rege a sua classificação no balanço 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:

    (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 opção put») é um passivo financeiro.

▼M4

Isto é assim, mesmo que a quantia de dinheiro ou de outros activos financeiros seja determinada na base de um índice ou outro item que tenha o potencial para subir ou descer, ou quando a forma legal do instrumento com opção put dá ao detentor o direito a receber um interesse residual nos activos do emitente. 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 opção put corresponde à definição de um passivo financeiro. 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 equivalente à sua participação proporcional no valor do activo do emitente. 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» na face das demonstrações financeiras de uma entidade que não tenha capital próprio (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 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 um passivo financeiro. Por exemplo:

(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.

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 apenas liquidando 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

▼M4

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, (*) 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.

22. 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 de 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 ao capital próprio. As alterações no justo valor de um instrumento de capital próprio não são reconhecidas nas demonstrações financeiras.

23. Um contrato que contenha uma obrigação de uma entidade adquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio em troca de dinheiro ou outro activo financeiro dá origem a um passivo financeiro pelo valor presente da quantia de remição (por exemplo, pelo valor presente da recompra forward, do preço de exercício da 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. Posteriormente, o passivo financeiro é mensurado em conformidade com a IAS 39. 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).

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

25. Um instrumento financeiro pode exigir que a entidade entregue dinheiro ou outro activo financeiro, ou que o liquide de outra forma de modo a que seja 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 juros 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

(*) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼M4

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 que poderia exigir a liquidação em dinheiro ou outro activo financeiro (ou de outra forma de modo a que seria um passivo financeiro) não seja genuína;

ou

(b) ao emitente possa ser exigido que liquide a obrigação em dinheiro ou outro activo financeiro (ou que a liquide de outra forma, de modo a que seja um passivo financeiro) apenas no caso de liquidação por parte do emitente.

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 de 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.

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 de 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 no seu balanço.

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

▼M4

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.

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 de 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 ao capital próprio. Não será reconhecido qualquer ganho ou perda nos resultados 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 do balanço 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 resultados. 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, fora os custos de emissão de um instrumento de capital próprio directamente atribuíveis à aquisição de um negócio (que devem ser contabilizados segundo a IAS 22), devem ser contabilizados como dedução ao 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 resultados. 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 resultados, 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.

▼M4

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 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*. 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 demonstração dos resultados 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 IAS 30 *Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares*. Nalgumas circunstâncias, por força das diferenças entre juros e dividendos relativamente a aspectos como a dedutibilidade nos impostos, é desejável divulgá-los separadamente na demonstração dos resultados. 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 resultados 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 18(b)). Segundo a IAS 1, a entidade apresenta qualquer ganho ou perda resultante da remensuração desse instrumento separadamente na face da demonstração dos resultados 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 no balanço quando, e apenas quando, uma entidade:***

(a) tiver actualmente um direito de cumprimento obrigatório de 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).

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 do balanço, 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

▼M4

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 de realizar o activo e de liquidar o passivo simultaneamente, o efeito do direito na exposição ao risco de crédito da entidade será divulgado de acordo com o parágrafo 76.

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 que sejam recuperadas de uma terceira parte em virtude de uma reivindicação feita de acordo com uma apólice 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 compensação 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

▼M4

um direito de compensação que se torna de cumprimento obrigatório e só afecta a realização ou 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 76.

DIVULGAÇÃO

51. A finalidade das divulgações exigidas por esta Norma é a de proporcionar informação que melhore a compreensão do significado dos instrumentos financeiros para a posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, e de ajudar na avaliação das quantias, da tempestividade e da certeza dos futuros fluxos de caixa associados a esses instrumentos.

52. As transacções de instrumentos financeiros podem fazer com que uma entidade assuma ou transfira para uma outra parte um ou mais dos riscos financeiros descritos adiante. As divulgações exigidas proporcionam informação que ajuda os utentes das demonstrações financeiras na avaliação da extensão do risco relacionado com instrumentos financeiros.

(a) *O risco de mercado* inclui três tipos de risco:

(i) *risco de moeda* – o risco de que o valor de um instrumento financeiro venha a flutuar devido a alterações nas taxas de câmbio.

(ii) *risco de taxa de juro do justo valor* – o risco de que o valor de um instrumento financeiro venha a flutuar devido a alterações nas taxas de juro do mercado.

(iii) *risco de preço* – o risco de que o valor de um instrumento financeiro venha a flutuar como resultado de alterações nos preços de mercado quer essas alterações sejam causadas por factores específicos do instrumento individual ou do seu emitente quer por factores que afectem todos os instrumentos negociados no mercado.

O risco de mercado engloba não somente o potencial de perdas mas também o potencial de ganhos.

(b) *Risco de crédito* – o risco de que um participante de um instrumento financeiro não venha a cumprir uma obrigação e faça com que o outro participante incorra numa perda financeira.

(c) *Risco de liquidez* (também referido como *risco de financiamento*) – o risco de que uma entidade venha a encontrar dificuldades na obtenção de fundos para satisfazer compromissos associados aos instrumentos financeiros. O risco de liquidez pode resultar de uma incapacidade de vender rapidamente um activo financeiro no fecho do mercado pelo seu justo valor.

(d) *Risco de taxa de juro do fluxo de caixa* – o risco de que os futuros fluxos de caixa de um instrumento financeiro venham a flutuar devido a alterações nas taxas de juro do mercado. No caso de um instrumento de dívida de taxa flutuante, por exemplo, tais flutuações resultam numa alteração da taxa de juro efectiva do instrumento financeiro, geralmente sem uma alteração correspondente no seu justo valor.

Formato, Localização e Classes de Instrumentos Financeiros

53. Esta Norma não prescreve o formato da informação exigida a ser divulgada nem a sua localização nas demonstrações financeiras. Na medida em que a informação exigida é apresentada na face das demonstrações financeiras, não é necessário repetir essa informação nas notas das demonstrações financeiras. As divulgações podem incluir uma combinação de descrições narrativas e de dados quantificados, consoante seja apropriado à natureza dos instrumentos e ao seu relativo significado para a entidade.

54. Determinar o nível de pormenor a ser divulgado acerca de determinados instrumentos financeiros exige um exercício de julgamento tomando em conta o significado relativo desses instrumentos. 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, quando uma entidade é participante de uma grande quantidade de instrumentos financeiros com características semelhantes e nenhum contrato é individualmente material, é apropriado

▼M4

elaborar um resumo por classes de instrumentos. Por outro lado, informação específica acerca de um instrumento individual pode ser importante quando este representa, por exemplo, um componente material da estrutura de capital de uma entidade.

55. A gerência de uma entidade agrupa os instrumentos financeiros em classes que são apropriadas à natureza da informação divulgada, tomando em consideração aspectos como as características dos instrumentos e a base de mensuração que foi aplicada. Em geral, as classes distinguem os itens mensurados pelo custo ou custo amortizado dos itens mensurados pelo justo valor. É proporcionada informação suficiente para permitir uma reconciliação com linhas de itens relevantes no balanço. Quando uma entidade é participante de instrumentos financeiros fora do âmbito desta Norma, esses instrumentos constituem uma classe ou classes de activos financeiros ou de passivos financeiros separadas daquelas que se encontram dentro do âmbito desta Norma. As divulgações relativas a esses instrumentos financeiros são tratadas noutras IFRSs.

Políticas de Gestão do Risco e Actividades de Cobertura

56. ***Uma entidade deve descrever os seus objectivos e políticas de gestão do risco financeiro, incluindo a sua política de cobertura de cada tipo principal de transacção prevista em que se use a contabilidade de cobertura.***

57. Além de proporcionar informação específica acerca de determinados saldos e transacções relacionados com instrumentos financeiros, uma entidade proporciona um debate sobre a extensão em que são usados instrumentos financeiros, os riscos associados e as finalidades negociais servidas. Um debate sobre as políticas da gerência para controlar os riscos associados aos instrumentos financeiros inclui políticas sobre matérias tais como cobertura de exposições a riscos, evitar concentrações de risco indevidas e requisitos de garantias colaterais para mitigar o risco de crédito. Este debate proporciona uma valiosa perspectiva adicional que é independente dos instrumentos específicos detidos ou em circulação num determinado momento.

58. ***Uma entidade deve divulgar o que se segue separadamente quanto a coberturas designadas de justo valor, coberturas de fluxos de caixa e coberturas de um investimento líquido numa entidade estrangeira (conforme definido na IAS 39);***

(a) uma descrição da cobertura;

(b) uma descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de cobertura e os seus justos valores à data do balanço;

(c) a natureza dos riscos a serem cobertos;

e

(d) quanto às coberturas dos fluxos de caixa, os períodos em que se espera que ocorram os fluxos de caixa, quando se espera que se lancem na determinação dos resultados, e uma descrição de qualquer transacção prevista relativamente à qual tivesse sido previamente usada a contabilidade de cobertura mas que não se espera que ocorra.

59. ***Quando um ganho ou uma perda relativamente a um instrumento de cobertura numa cobertura de fluxo de caixa tiver sido reconhecido directamente no capital próprio, através da demonstração de alterações no capital próprio, uma entidade deve divulgar:***

(a) a quantia que assim foi reconhecida no capital próprio durante o período;

(b) a quantia que foi removida do capital próprio e incluída nos resultados do período;

e

(c) a quantia que foi removida do capital próprio durante o período e incluída na mensuração inicial do custo de aquisição ou outra quantia escriturada de um activo não financeiro ou de passivo não financeiro numa transacção coberta prevista e altamente provável.

▼M4

Termos, Condições e Políticas Contabilísticas

60. ***Para cada classe de activo financeiro, passivo financeiro e instrumento de capital próprio, uma entidade deve divulgar:***

(a) informação acerca da extensão e natureza dos instrumentos financeiros, incluindo termos e condições significativos que possam afectar a quantia, tempestividade e certeza de futuros fluxos de caixa;

e

(b) as políticas contabilísticas e métodos adoptados, incluindo os critérios de reconhecimento e as bases de mensuração aplicadas.

61. ***Como parte da divulgação das políticas contabilísticas de uma entidade, uma entidade deve divulgar, para cada categoria de activo financeiro, se as compras e vendas «regular way» de activos financeiros são contabilizadas à data de negociação ou à data de liquidação (ver IAS 39, parágrafo 38).***

62. Os termos e condições contratuais de um instrumento financeiro afectam a quantia, tempestividade e certeza dos futuros recebimentos e pagamentos de caixa pelos participantes do instrumento. Quando os instrumentos financeiros são significativos, seja individualmente ou como classe, para a posição financeira de uma entidade ou para os seus futuros resultados operacionais, os seus termos e condições são divulgados. Se nenhum instrumento único for individualmente significativo para os futuros fluxos de caixa da entidade, as características essenciais dos instrumentos serão descritas com referência a agrupamentos apropriados de instrumentos semelhantes.

63. Quando os instrumentos financeiros detidos ou emitidos por uma entidade, seja individualmente ou como classe, criam uma exposição potencialmente significativa aos riscos descritos no parágrafo 52, os termos e condições que dão lugar a divulgação incluem:

(a) a quantia do capital, declarada, facial, ou outra quantia semelhante, que, relativamente a alguns instrumentos derivados, tais como swaps de taxa de juro, pode ser a quantia (referida como a quantia nocional) sobre a qual se baseiam os pagamentos futuros;

(b) a data de maturidade, expiração ou execução;

(c) opções de liquidação antecipada detidas por qualquer das partes do instrumento, incluindo o período em que, ou a data em que, as opções possam ser exercidas e o preço ou intervalo de preços de exercício;

(d) opções detidas por qualquer participante do instrumento para converter o instrumento em, ou trocá-lo por, um outro instrumento financeiro ou em algum outro activo ou passivo, incluindo o período em que, ou a data em que, as opções possam ser exercidas e os rácios de conversão ou de troca;

(e) a quantia e tempestividade de futuros recebimentos ou pagamentos de caixa calendarizados da quantia de capital do instrumento, incluindo reembolsos de prestações e qualquer fundo consolidado ou requisitos semelhantes;

(f) a taxa declarada ou quantia de juro, dividendo ou outro retorno periódico sobre a quantia do capital e a tempestividade dos pagamentos;

(g) colaterais detidos, no caso de um activo financeiro, ou dados como penhora, no caso de um passivo financeiro;

(h) a moeda em que os recebimentos ou pagamentos sejam exigidos, no caso de um instrumento pelo qual os fluxos de caixa sejam denominados numa moeda que não seja a moeda funcional da entidade;

(i) no caso de um instrumento que proporcione uma troca, a informação descrita nas alíneas (a) a (h) relativamente ao instrumento a ser adquirido pela troca;

e

(j) qualquer condição do instrumento ou de um acordo associado que, se não cumprido, alteraria significativamente qualquer dos outros termos (por exemplo, um rácio máximo de dívidas para capital próprio num acordo de obrigações que, se não cumprido, tornaria toda a quantia do capital da obrigação imediatamente devida e pagável).

64. Quando a apresentação do balanço de um instrumento financeiro difere da forma legal do instrumento, é desejável que uma entidade exponha nas notas anexas às demonstrações financeiras a natureza do instrumento.

▼M4

65. A utilidade da informação acerca da extensão e natureza dos investimentos financeiros será melhorada quando ela salienta qualquer relação entre instrumentos individuais que possam afectar significativamente a quantia, tempestividade ou certeza dos futuros fluxos de caixa de uma entidade. Por exemplo, pode ser importante divulgar relações de cobertura tais como a que possa existir quando uma entidade detém um investimento em acções pelo qual tenha comprado uma opção put. A extensão pela qual uma exposição a riscos possa ser alterada pela relação entre os activos e passivos pode ser evidente aos utentes das demonstrações financeiras a partir da informação do tipo descrito no parágrafo 63, mas em algumas circunstâncias é necessária divulgação adicional.

▼M9

66. De acordo com a IAS 1, uma entidade proporciona divulgação de todas as políticas contabilísticas significativas, incluindo os princípios gerais adoptados e o método de aplicação desses princípios às transacções, outros acontecimentos e condições que surjam na actividade da entidade. No caso de instrumentos financeiros, tais divulgações incluem:

(a) os critérios aplicados na determinação de quando se deve reconhecer um activo financeiro ou um passivo financeiro e de quando se deve desreconhecê-lo;

(b) a base de mensuração aplicada aos activos financeiros e aos passivos financeiros quer no reconhecimento inicial quer posteriormente;

(c) a base em que os rendimentos e gastos provenientes de activos financeiros e de passivos financeiros sejam reconhecidos e mensurados ; e

(d) relativamente a activos financeiros ou passivos financeiros designados pelo justo valor através dos resultados:

(i) os critérios para dessa forma designar tais activos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial.

(ii) como é que a entidade satisfez as condições no parágrafo 9, 11A ou 12 da IAS 39 para tal designação. Relativamente aos instrumentos designados de acordo com o parágrafo 9b)i) da IAS 39, essa designação inclui uma descrição narrativa das circunstâncias subjacentes à inconsistência na mensuração ou no reconhecimento que de outra forma resultaria. Relativamente aos instrumentos designados de acordo com o parágrafo 9b)ii) da IAS 39, essa divulgação inclui uma descrição narrativa de como a designação pelo justo valor através dos resultados é consistente com a estratégia documentada da entidade de gestão do risco ou de investimento.

(iii) a natureza dos activos financeiros ou passivos financeiros que a entidade designou pelo justo valor através dos resultados.

▼M4

Risco de Taxa de Juro

67. ***Para cada classe de activos financeiros e de passivos financeiros, uma entidade deve divulgar informação acerca da sua exposição ao risco de taxa de juro, incluindo:***

(a) datas contratuais do reapreçamento ou da maturidade, das duas a que seja mais próxima;

e

(b) taxas de juro efectivas, quando aplicável.

68. Uma entidade proporciona informação respeitante à sua exposição aos efeitos de alterações futuras no nível prevalecente das taxas de juro. As alterações nas taxas de juro do mercado têm um efeito directo nos fluxos de caixa contratualmente determinados associados a alguns activos financeiros e passivos financeiros (risco de taxa de juro dos fluxos de caixa) e no justo valor de outros (risco de taxa de juro de justo valor).

69. A informação acerca de datas de maturidade (ou de datas de reapreçamento quando estas são mais próximas) indica a extensão de tempo durante a qual as taxas de juro estão fixadas e a informação acerca de taxas de juro efectivas indica os níveis a que são fixadas. A divulgação desta informação proporciona aos utentes das demonstrações financeiras uma base para avaliar o risco de taxa de juro de justo valor ao qual uma entidade esteja exposta e, por conseguinte, o potencial de ganho ou perda. Para os instrumentos que sejam reapreçados para uma taxa de juro de mercado antes da maturidade, a divulgação do período até ao próximo

▼M4

reapreçamento é mais importante para este propósito do que a divulgação do período até à maturidade.

70. Para complementar a informação acerca das datas contratuais do reapreçamento e da maturidade, uma entidade pode optar por divulgar informação acerca das datas de reapreçamento ou de maturidade esperadas quando essas datas diferirem significativamente das datas contratuais. Por exemplo, tal informação pode ser particularmente relevante quando uma entidade for capaz de prever, com fiabilidade razoável, a quantia dos empréstimos hipotecários de taxa fixa que será paga antes da maturidade e usar essa informação como base para gerir a sua exposição ao risco de taxa de juro. A informação adicional inclui a divulgação do facto de que ela se baseia nas expectativas da gerência em relação a acontecimentos futuros e explana os pressupostos feitos acerca das datas de reapreçamento ou de maturidade, bem como a forma como esses pressupostos diferem das datas contratuais.

71. Uma entidade indicará quais os activos financeiros e passivos financeiros que:

(a) estão expostos ao risco de taxa de juro de justo valor, tais como activos financeiros e passivos financeiros com uma taxa de juro fixa;

(b) estão expostos ao risco de taxa de juro de fluxos de caixa, tais como activos financeiros e passivos financeiros com uma taxa de juro flutuante que seja revista à medida que as taxas de mercado se alteram;

e

(c) não estão directamente expostos ao risco de taxa de juro, tais como alguns investimentos em instrumentos de capital próprio.

72. A exigência do parágrafo 67(b) aplica-se a obrigações, livranças, empréstimos e instrumentos financeiros similares que envolvam pagamentos futuros que criem um retorno ao detentor e um custo ao emitente reflectindo o valor temporal do dinheiro. A exigência não se aplica a instrumentos financeiros tais como investimentos em instrumentos de capital próprio e instrumentos derivados que não tenham uma taxa de juro efectiva determinável. Por exemplo, ainda que os instrumentos financeiros tais como derivados de taxa de juro (incluindo swaps, acordos de taxa forward e opções) estejam expostos a riscos de justo valor ou de fluxo de caixa resultantes de alterações nas taxas de juro do mercado, não é exigida a divulgação de uma taxa de juro efectiva. Porém, ao proporcionar informação sobre taxas de juro efectivas, uma entidade divulgará o efeito na sua exposição ao risco de taxa de juro das transacções de cobertura tais como swaps de taxa de juro.

73. Uma entidade pode ficar exposta a risco de taxa de juro como resultado de uma transacção em que nenhum activo financeiro ou passivo financeiro é reconhecido no balanço da entidade. Em tais circunstâncias, a entidade divulgará a informação que possa permitir aos utentes das suas demonstrações financeiras compreender a natureza e extensão da exposição. Por exemplo, quando uma entidade tem um compromisso de emprestar fundos a uma taxa de juro fixa, a divulgação incluirá normalmente a quantia do capital declarada, a taxa de juro e o prazo de vencimento da quantia a ser emprestada e as condições significativas da transacção que dêem origem à exposição ao risco de taxa de juro.

74. A natureza do negócio de uma entidade e a extensão da sua actividade em instrumentos financeiros determina se a informação acerca do risco de taxa de juro será apresentada de forma narrativa, em quadros ou usando uma combinação de ambos. Quando uma entidade tem uma variedade de instrumentos financeiros expostos ao risco de taxa de juro de justo valor ou dos fluxos de caixa, ela pode adoptar uma ou mais das seguintes abordagens para apresentar informação:

(a) As quantias escrituradas de instrumentos financeiros expostos ao risco de taxa de juro podem ser apresentadas de forma tabular, agrupadas por aqueles que estejam contratados para irem até à maturidade ou para serem reapreçados nos seguintes períodos após à data do balanço:

(i) num ano ou menos;

(ii) em mais de um ano mas não mais de dois anos;

(iii) em mais de dois anos mas não mais de três anos;

(iv) em mais de três anos mas não mais de quatro anos;

(v) em mais de quatro anos mas não mais de cinco anos;

(vi) em mais de cinco anos.

▼M4

(b) É desejável informação mais detalhada quando o desempenho de uma entidade é significativamente afectado pelo nível da sua exposição ao risco de taxa de juro ou a alterações nessa exposição. Uma entidade tal como um banco pode divulgar, por exemplo, agrupamentos separados das quantias escrituradas de instrumentos financeiros contratados para irem até à maturidade ou para serem reapreçados:

(i) num mês ou menos após a data do balanço;

(ii) em mais de um mês mas não mais de três meses após a data do balanço;

e

(iii) em mais de três meses mas não mais de doze meses após a data do balanço.

(c) De forma semelhante, uma entidade pode indicar a sua exposição ao risco de taxa de juro dos fluxos de caixa por intermédio de um quadro indicando a quantia escriturada agregada de grupos de activos financeiros e passivos financeiros de taxa flutuante que se vençam dentro de vários períodos de tempo futuros.

(d) A informação sobre taxas de juro pode ser divulgada para instrumentos financeiros individuais. Como alternativa, pode apresentar-se para cada classe do instrumento financeiro as taxas médias ponderadas ou um intervalo de taxas. Uma entidade pode agrupar em classes separadas instrumentos denominados em moedas diferentes ou tendo riscos de crédito substancialmente diferentes quando esses factores resultam em instrumentos que tenham taxas de juro efectivas substancialmente diferentes.

75. Nalgumas circunstâncias, uma entidade pode ser capaz de proporcionar informação útil acerca da sua exposição a riscos de taxa de juro ao indicar o efeito de uma alteração hipotética nas taxas de juro do mercado sobre o justo valor dos seus instrumentos financeiros e dos futuros resultados e fluxos de caixa. Essa informação pode basear-se, por exemplo, numa alteração assumida de um ponto percentual (100 pontos base) nas taxas de juro do mercado ocorrida à data do balanço. Os efeitos de uma alteração nas taxas de juro incluem alterações nos rendimentos e gastos de juros relacionados com os instrumentos financeiros de taxa flutuante e ganhos e perdas resultantes de alterações no justo valor de instrumentos de taxa fixa. A sensibilidade às taxas de juro relatada pode ser restrita aos efeitos directos de uma alteração na taxa de juro em instrumentos financeiros que vençam juro reconhecidos à data do balanço, uma vez que os efeitos indirectos de uma alteração da taxa nos mercados financeiros e nas entidades individuais não podem ser normal e fiavelmente previstos. Aquando da divulgação de informação sobre a sensibilidade à taxas de juro, uma entidade indicará as bases em que preparou a informação, incluindo quaisquer pressupostos significativos.

Risco de Crédito

76. ***Para cada classe de activos financeiros e outras exposições ao crédito, uma entidade deve divulgar informação acerca da sua exposição a risco de crédito, incluindo:***

(a) a quantia que melhor represente a sua exposição máxima ao risco de crédito à data do balanço, sem tomar em conta o justo valor de qualquer garantia colateral, no caso de outros participantes falharem o cumprimento das suas obrigações abrangidas por instrumentos financeiros;

e

(b) concentrações significativas de risco de crédito.

77. Uma entidade proporciona informações relativas ao risco de crédito para permitir aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar até que ponto os incumprimentos das obrigações das contrapartes poderão reduzir a quantia dos futuros influxos de caixa de activos financeiros reconhecidos à data do balanço ou exigir um exfluxo de caixa de outras exposições ao crédito (tais como um derivado de crédito ou uma garantia emitida das obrigações da terceira parte). Tais incumprimentos dão origem a perdas reconhecidas nos resultados de uma entidade. O parágrafo 76 não exige que uma entidade divulgue uma avaliação da probabilidade de perdas que surjam no futuro.

78. As finalidades de divulgar quantias expostas ao risco de crédito sem considerar as potenciais recuperações derivadas da realização de colaterais («exposição máxima ao risco de crédito de uma entidade») são:

▼M4

(a) proporcionar aos utentes das demonstrações financeiras uma mensuração consistente da quantia exposta ao risco de crédito para activos financeiros e outras exposições ao crédito;

e

(b) *ter* em consideração a possibilidade de a exposição máxima às perdas poder diferir da quantia escriturada de activos financeiros reconhecidos à data do balanço.

79. No caso de activos financeiros expostos ao risco de crédito, a quantia escriturada dos activos no balanço, líquida de quaisquer provisões para perdas, representa geralmente a quantia exposta ao risco de crédito. Por exemplo, no caso de um swap de taxa de juro escriturado pelo justo valor, a exposição máxima a perdas à data do balanço é normalmente a quantia escriturada porque ela representa o custo, a taxas de mercado correntes, de substituir o swap no caso de incumprimento. Nestas circunstâncias, não é necessária qualquer divulgação adicional para além da proporcionada no balanço. Por outro lado, a potencial perda máxima de uma entidade resultante de alguns instrumentos financeiros pode diferir significativamente da sua quantia escriturada e de outras quantias divulgadas tais como o justo valor ou a quantia de capital. Em tais circunstâncias, é necessária divulgação adicional para satisfazer os requisitos do parágrafo 76(a).

80. Um activo financeiro sujeito a um direito obrigatório de compensação contra um passivo financeiro não é apresentado no balanço líquido do passivo a menos que a liquidação se destine a *ter* lugar numa base líquida ou simultaneamente. Não obstante, uma entidade divulgará a existência do direito legal de compensação quando proporcionar informação de acordo com o parágrafo 76. Por exemplo, quando uma entidade estiver para receber os proventos da realização de um activo financeiro antes da liquidação de um passivo financeiro de quantia igual ou superior contra o qual a entidade tem um direito legal de compensação, a entidade tem a capacidade de exercer esse direito de compensação para evitar incorrer numa perda no caso de um incumprimento da contraparte. Porém, se a entidade responder, ou está em condições de responder, ao incumprimento estendendo o prazo do activo financeiro, existiria uma exposição ao risco de crédito se os prazos revistos fossem tais que se tornasse provável que a cobrança dos proventos fosse diferida para além da data em que se exige que o passivo seja liquidado. A fim de informar os utentes das demonstrações financeiras da extensão a que foi reduzida a exposição ao risco de crédito numa determinada data, a entidade divulgará a existência e o efeito do direito de compensar quando se espera que o activo financeiro seja cobrado de acordo com os seus termos. Quando se espera que o passivo financeiro, contra o qual existe um direito de compensar, seja liquidado antes do activo financeiro, a entidade fica exposta ao risco de crédito sobre toda a quantia escriturada do activo se a contraparte faltar ao cumprimento após o passivo *ter* sido liquidado.

81. Uma entidade pode *ter* celebrado um ou mais acordos principais de compensação que sirvam para mitigar a sua exposição a perdas de crédito mas que não satisfaçam os critérios para compensação. Quando um acordo principal de compensação reduz significativamente o risco de crédito associado a activos financeiros não compensados contra passivos financeiros da mesma contraparte, uma entidade proporcionará informação adicional respeitante ao efeito do acordo. Tal divulgação indica que:

(a) o risco de crédito associado a activos financeiros sujeitos a um acordo principal de compensação só é eliminado até ao ponto em que os passivos financeiros devidos à mesma contraparte sejam liquidados após os activos terem sido realizados;

e

(b) o ponto até ao qual a exposição total de uma entidade ao risco de crédito é reduzida por intermédio de um acordo principal de compensação pode alterar-se substancialmente num curto período a seguir à data do balanço porque a exposição é afectada por cada transacção sujeita ao acordo.

É também desejável que uma entidade divulgue os termos dos seus acordos principais de compensação que determinem a extensão da redução no seu risco de crédito.

82. Uma entidade pode ser exposta ao risco de crédito como resultado de uma transacção em que nenhum activo financeiro seja reconhecido no balanço, tal como para uma garantia financeira ou um contrato derivado de crédito. O facto de se garantir uma obrigação de uma terceira parte cria um passivo e expõe o fiador ao risco de crédito que é tido em consideração quando se realizam as divulgações exigidas pelo parágrafo 76.

▼M4

83. São divulgadas concentrações de risco de crédito quando elas não são evidentes a partir de outras divulgações acerca da natureza do negócio e posição financeira da entidade e quando resultam numa exposição significativa a perdas no caso de incumprimentos de outros participantes. A identificação de tais concentrações exige o exercício de julgamento por parte da gerência tendo em conta as circunstâncias da entidade e dos seus devedores. A IAS 14 *Relato por Segmentos* proporciona orientação na identificação de segmentos de negócio e geográficos dentro dos quais podem surgir concentrações de risco de crédito.

84. As concentrações de risco de crédito podem surgir de exposições a um único devedor ou a grupos de devedores que tenham uma característica semelhante de modo a que se espere que a sua capacidade de cumprir as suas obrigações seja afectada de forma semelhante por alterações nas condições económicas ou outras. As características que podem dar origem a uma concentração de risco incluem a natureza das actividades exercidas por devedores, tais como o sector em que eles operem, a área geográfica em que as actividades sejam empreendidas e o nível de valia de crédito de grupos de mutuários. Por exemplo, um fabricante de equipamentos para a indústria do petróleo e do gás terá normalmente contas comerciais a receber derivadas da venda dos seus produtos relativamente às quais o risco de não pagamento é afectado por mudanças económicas no sector do petróleo e do gás. Um banco que empreste normalmente à escala internacional pode *ter* muitos empréstimos por receber de nações menos desenvolvidas podendo a capacidade do banco de recuperar esses empréstimos ser adversamente afectada por condições económicas locais.

85. A divulgação de concentrações de risco de crédito inclui uma descrição da característica partilhada que identifica cada concentração e a quantia da exposição máxima ao risco de crédito associada a todos os activos financeiros que partilhem dessa característica.

Justo Valor

86. ***Com a excepção do definido no parágrafo 90, para cada classe de activos financeiros e de passivos financeiros, uma entidade deve divulgar o justo valor dessa classe de activos e de passivos de forma a permitir a sua comparação com as correspondentes quantias escrituradas no balanço. (A IAS 39 proporciona orientação para a determinação do justo valor.)***

87. A informação do justo valor é largamente usada para finalidades comerciais na determinação da posição financeira global de uma entidade e na tomada de decisões acerca de instrumentos financeiros individuais. É também relevante para muitas decisões tomadas pelos utentes das demonstrações financeiras porque, em muitas circunstâncias, ela reflecte o julgamento dos mercados financeiros quanto ao valor presente dos futuros fluxos de caixa esperados relacionados com um instrumento. A informação do justo valor permite comparações de instrumentos financeiros que tenham substancialmente as mesmas características económicas, independentemente da razão porque estão detidos e de quando e por quem foram emitidos ou adquiridos. Os justos valores proporcionam uma base neutra de avaliação da condução da gerência ao indicar os efeitos das suas decisões de comprar, vender ou deter activos financeiros e de incorrer, manter ou desobrigar-se de passivos financeiros. Quando uma entidade não mensura um activo financeiro ou um passivo financeiro no seu balanço pelo seu justo valor, ela proporcionará informação sobre o justo valor por intermédio de divulgações complementares.

88. Para instrumentos financeiros tais como contas comerciais a receber ou a pagar a curto prazo, não é exigida qualquer divulgação do justo valor quando a quantia escriturada é uma aproximação razoável do justo valor.

89. Na divulgação de justos valores, uma entidade agrupa os activos financeiros e os passivos financeiros em classes e faz a sua compensação apenas na medida em que as respectivas quantias escrituradas sejam compensadas no balanço.

90. ***Se os investimentos em instrumentos de capital próprio não cotados ou em derivados associados a tais instrumentos de capital próprio forem mensurados pelo custo segundo a IAS 39 porque o seu justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade, esse facto deve ser divulgado em conjunto com a descrição dos instrumentos financeiros, a sua quantia escriturada, uma explicação sobre a razão porque o justo valor não pode ser mensurado fiavelmente e, se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual o justo valor tem toda a probabilidade de recair. Além disso, se os activos financeiros cujos justos valores não puderam ser anteriormente mensurados de forma fiável forem vendidos, esse facto, a quantia escriturada de tais activos financeiros no momento da venda e a quantia do ganho ou perda reconhecido devem ser divulgados.***

▼M4

91. Se os investimentos em instrumentos de capital próprio não cotados ou em derivados associados a esses instrumentos de capital próprio forem mensurados pelo custo segundo a IAS 39 porque os seus justos valores não podem ser mensurados com fiabilidade, não é exigida a divulgação da informação acerca do justo valor indicada nos parágrafos 86 e 92. Em vez disso, é proporcionada informação para ajudar os utentes das demonstrações financeiras a efectuar os seus próprios juízos de valor acerca da extensão de possíveis diferenças entre a quantia escriturada desses activos financeiros e passivos financeiros e o seu justo valor. Além de uma explanação das principais características dos instrumentos financeiros que sejam pertinentes ao seu valor e a razão para não divulgar os justos valores, será proporcionada informação acerca do mercado para os instrumentos. Nalguns casos, os termos e condições dos instrumentos divulgados de acordo com o parágrafo 60 podem proporcionar informação suficiente. Quando houver uma base razoável para o fazer, a gerência pode indicar a sua opinião quanto ao relacionamento entre o justo valor e a quantia escriturada de activos financeiros e passivos financeiros para os quais seja incapaz de determinar o justo valor de forma fiável.

92. ***Uma entidade deve divulgar:***

(a) os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação separada de justos valores de activos financeiros e passivos financeiros para classes significativas de activos financeiros e passivos financeiros. (O parágrafo 55 proporciona orientação para determinar as classes de activos financeiros.)

(b) se os justos valores de activos financeiros e passivos financeiros são determinados directamente, no todo ou em parte, por referência a cotações de preço publicadas num mercado activo ou se são estimados utilizando uma técnica de valorização (ver IAS 39, parágrafos AG71-AG79).

(c) se as suas demonstrações financeiras incluem instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor que sejam determinados no todo ou em parte utilizando uma técnica de valorização baseada em pressupostos que não sejam suportados por taxas ou preços de mercado observáveis. Se a alteração de um desses pressupostos para uma alternativa razoavelmente possível resultasse num justo valor significativamente diferente, a entidade deve indicar esse facto e divulgar o efeito no justo valor de uma série de pressupostos alternativos razoavelmente possíveis. Para essa finalidade, a importância deve ser aferida com respeito aos resultados e ao total dos activos ou ao total dos passivos;

(d) a quantia total da alteração no justo valor estimada utilizando uma técnica de valorização que tenha sido reconhecida nos resultados durante o período.

93. A divulgação da informação do justo valor inclui a divulgação do método usado na determinação do justo valor e de quaisquer pressupostos significativos feitos na sua aplicação. Por exemplo, uma entidade divulga informação acerca dos pressupostos relativos às taxas de pré-pagamento, taxas de perdas de crédito estimadas e taxas de juro ou de desconto se forem significativas.

Outras Divulgações

Desreconhecimento

94. ***(a) Uma entidade pode*** ter ***transferido um activo financeiro (ver parágrafo 18 da IAS 39) ou celebrado o tipo de acordo descrito no parágrafo 19 da IAS 39 de tal forma que o acordo não se qualifique como transferência de uma activo financeiro. Se a entidade continuar a reconhecer todos os activos ou continuar a reconhecer o activo na medida do envolvimento continuado da entidade (ver IAS 39, parágrafos 29 e 30), ela deve divulgar para cada classe de activo financeiro:***

(i) a natureza dos activos;

(ii) a natureza dos riscos e vantagens de propriedade a que a entidade continua exposta;

(iii) quando a entidade continua a reconhecer todos os activos, as quantias escrituradas do activo e do passivo associado;

e

(iv) quando a entidade continua a reconhecer o activo na medida do seu envolvimento continuado, a quantia total do activo, a

▼M4

quantia do activo que a entidade continua a reconhecer e a quantia escriturada do passivo associado.

Garantias Colaterais

94. *(b) Uma entidade deve divulgar as quantias escrituradas de activos financeiros penhorados como garantia colateral de passivos, a quantia escriturada de activos financeiros penhorados como garantia colateral de passivos contingentes e (consistentemente com os parágrafos 60(a) e 63(g)) quaisquer termos e condições materiais relacionados com activos penhorados como garantia colateral.*

(c) Quando uma entidade aceitou uma garantia colateral que pode vender ou voltar a penhorar em caso de não incumprimento pelo proprietário da garantia colateral, ela deve divulgar:

(i) o justo valor da garantia colateral aceite (activos financeiros e não financeiros);

(ii) o justo valor de qualquer garantia colateral vendida ou repenhorada, bem como se a entidade tem uma obrigação de a devolver;

e

(iii) quaisquer termos e condições materiais associados ao seu uso desta garantia colateral (consistentemente com os parágrafos 60 (a) e 63(g)).

Instrumentos financeiros compostos com múltiplos derivados embutidos

94. *(d) Se uma entidade emitiu um instrumento que contenha tanto um componente de passivo como um componente de capital próprio (ver parágrafo 28) e o instrumento tiver múltiplas características de derivado embutidas cujos valores sejam interdependentes (tais como um instrumento de dívida convertível resgatável), ela deve divulgar a existência dessas características e a taxa de juro efectiva sobre o componente do passivo (excluindo qualquer derivado embutido que seja contabilizado separadamente).*

Activos financeiros e passivos financeiros pelo justo valor através dos lucros ou perdas (ver também o parágrafo AG40)

94. ►M9 (e) *Uma entidade deve divulgar as quantias escrituradas de:*

(i) *activos financeiros que estejam classificados como detidos para negociação;*

(ii) *passivos financeiros que estejam classificados como detidos para negociação;*

(iii) *activos financeiros que, no momento do reconhecimento inicial, tenham sido designados pela entidade como activos financeiros pelo justo valor através dos resultados (i.e. aqueles que não são activos financeiros classificados como detidos para negociação).*

(iv) *passivos financeiros que, no momento do reconhecimento inicial, tenham sido designados pela entidade como passivos financeiros pelo justo valor através dos resultados (i.e. aqueles que não são passivos financeiros classificados como detidos para negociação).*

(f) *Uma entidade deve divulgar separadamente os ganhos líquidos ou as perdas líquidas sobre activos financeiros ou passivos financeiros designados pela entidade pelo justo valor através dos resultados.*

(g) *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 resultados, ela deve divulgar:*

(i) *a máxima exposição ao risco de crédito [ver parágrafo 76a)] na data de relato de um empréstimo concedido ou conta a receber (ou grupo de empréstimos concedidos ou contas a receber),*

(ii) *a quantia pela qual qualquer derivado de crédito relacionado ou instrumento semelhante mitiga a máxima exposição ao risco de crédito,*

(iii) *a quantia da alteração durante o período e cumulativamente no justo valor do empréstimo concedido ou da conta a receber (ou grupo de empréstimos concedidos ou de contas a receber) que*

▼M4

seja atribuível a alterações no risco de crédito determinada quer como a quantia da alteração no seu justo valor que não seja atribuível a alterações nas condições do mercado que dêem origem a risco de mercado; quer usando um método alternativo que represente com mais fidedignidade a quantia da alteração no seu justo valor que seja atribuível a alterações no risco de crédito.

(iv) *a quantia da alteração no justo valor de qualquer derivado de crédito relacionado ou instrumento semelhante que tenha ocorrido durante o período e cumulativamente desde que o empréstimo concedido ou a conta a receber foi designado.*

(h) *Se a entidade designou um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados, ela deve divulgar:*

(i) *a quantia da alteração durante o período e cumulativamente no justo valor do passivo financeiro que seja atribuível a alterações no risco de crédito determinada quer como a quantia da alteração no seu justo valor que não seja atribuível a alterações nas condições do mercado que dêem origem a risco de mercado (ver parágrafo AG40); quer usando um método alternativo que represente com mais fidedignidade a quantia da alteração no seu justo valor que seja atribuível a alterações no risco de crédito.*

(ii) *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.*

(i) *A entidade deve divulgar:*

(i) *os métodos usados para satisfazer o requisito nas alíneas g)iii) e h)i).*

(ii) *se a entidade considerar que a divulgação que proporcionou para satisfazer os requisitos na alínea g)iii) ou h)i) não representa fidedignamente a alteração no justo valor do activo financeiro ou passivo financeiro atribuível a alterações no risco de crédito, as razões que levaram a esta conclusão e os factores que a entidade julgar relevantes.* ◄

Reclassificação

94. ►M9 *(j)* ◄ *Se a entidade reclassificou um activo financeiro como mensurado pelo custo ou pelo custo amortizado em vez de pelo justo valor (ver IAS 39, parágrafo 54), ela deve divulgar a razão dessa reclassificação.*

Demonstração dos resultados e do capital próprio

94. ►M9 *(k)* ◄ *Uma entidade deve divulgar itens materiais de rendimentos, gastos e ganhos e perdas resultantes de activos financeiros e de passivos financeiros, quer incluídos nos resultados quer como um componente separado do capital próprio. Para essa finalidade, a divulgação deve incluir pelo menos os seguintes itens:*

(i) o total dos rendimentos de juro e o total dos gastos de juro (calculados pelo método do juro efectivo) dos activos financeiros e passivos financeiros que não estejam pelo justo valor através dos lucros ou perdas;

(ii) para activos financeiros disponíveis para venda, a quantia de qualquer ganho ou perda reconhecida directamente no capital próprio durante o período e a quantia que foi removida do capital próprio e reconhecida nos resultados do período;

e

(iii) a quantia dos rendimentos de juro acrescida aos activos financeiros em imparidade, de acordo com a IAS 39, parágrafo AG93.

Imparidade

94. ►M9 *(l)* ◄ *Uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de qualquer perda por imparidade reconhecida nos resultados relativamente a um activo financeiro, separadamente para cada classe significativa de activos financeiros (o parágrafo 55 proporciona orientação para a determinação de classes de activos financeiros).*

▼M4

Incumprimentos e quebras

94. ►M9 *(m)* ◄ ***Com respeito a quaisquer incumprimentos de capital, juro, fundo consolidado ou provisões para remição durante o período sobre empréstimos a pagar reconhecidos à data do balanço, e a quaisquer outras quebras durante o período de acordos de empréstimo quando essas quebras podem permitir ao mutuante que peça o reembolso (excepto no caso de quebras que sejam remediadas, ou em resposta às quais os termos do empréstimo sejam renegociados, em ou antes da data de balanço), uma entidade deve divulgar:***

(i) os pormenores dessas quebras;

(ii) a quantia reconhecida à data de balanço com respeito aos empréstimos a pagar sobre os quais ocorreram as quebras;

e

(iii) com respeito às quantias divulgadas segundo a alínea (ii), se o incumprimento tiver sido remediado ou os termos dos empréstimos a pagar renegociados antes da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão.

95. Para a finalidade de divulgar informação sobre quebras de acordos de empréstimo de acordo com o parágrafo 94(j), os empréstimos a pagar incluem instrumentos de dívida emitidos e passivos financeiros que não sejam contas comerciais a pagar a curto prazo com termos de crédito normais. Quando uma tal quebra ocorreu durante o período, e a quebra não foi remediada ou os termos do empréstimo a pagar não foram renegociados até à data do balanço, o efeito da quebra na classificação do passivo como corrente ou não corrente é determinado segundo a IAS 1.

DATA DE EFICÁCIA

96. ***Uma entidade deve aplicar esta Norma para os 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 para 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). Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.***

97. ***Esta Norma não deve ser aplicada retrospectivamente.***

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

98. Esta Norma substitui a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* revista em 2000.

99. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

(a) SIC-5 *Classificação de Instrumentos Financeiros – Cláusulas de Liquidação Contingente;*

(b) SIC-16 *Capital em 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.*

▼M4

APÊNDICE A

Guia de Aplicação IAS 32 Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação

Este apêndice faz parte integrante desta Norma.

AG1. Este Guia de Aplicação explica a aplicação de determinados aspectos da Norma.

AG2. A Norma não trata do reconhecimento ou da mensuração de instrumentos financeiros. Os requisitos sobre o reconhecimento e a mensuração de activos financeiros e de passivos financeiros estão estabelecidos na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.*

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 do tesouro dá ao detentor o direito contratual de receber e ao emitente a obrigação contratual de entregar obrigações do tesouro, 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 *capital notes*) 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 anuidades igual a uma taxa de juro declarada de 8 % aplicada a uma quantia declarada ao par ou quantia de capital de 1 000 UM. (*) Presumindo que seja 8 % 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.

AG7. Um direito contratual ou uma obrigação contratual de receber, entregar ou trocar instrumentos financeiros é, em si mesmo, um instrumento

(*) Neste guia, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼M4

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.

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, um fluxo 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 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 comissão 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 não se considera uma locação operacional 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.

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 *Impostos sobre o Rendimento*. 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

AG13. Exemplos de instrumentos de capital próprio incluem acções ordinárias sem opção *put*, alguns tipos de acções preferenciais (ver parágrafos AG25 e AG26) e *warrants* ou opções *call* emitidas 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. Contudo, se tal contrato contiver uma obrigação de a entidade pagar dinheiro ou um outro activo financeiro, também dá origem a um passivo pelo 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

▼M4

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. Em vez disso, qualquer retribuição paga por tal contrato é deduzida do capital próprio.

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 (*) 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.

AG17. Uma opção de venda (*put*) ou de compra (*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 emitente 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 emitente 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 emitente 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 emitente 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 emitente 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 do tesouro de taxa fixa e a outra parte (o vendedor) promete entregar 1 000 000 UM da quantia facial de obrigações do tesouro 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 do tesouro 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

(*) Isto é verdade para a maior parte, mas nem 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).

▼M4

contratual (um activo financeiro) semelhante ao direito segundo uma opção de compra detida e uma obrigação contratual (um passivo financeiro) semelhante à obrigação segundo uma opção de venda emitida; o vendedor tem um direito contratual (um activo financeiro) semelhante ao direito segundo uma opção de venda detida e uma obrigação contratual (um passivo financeiro) semelhante à obrigação segundo uma opção de compra emitida. 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 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 troca.

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, um contrato de futuros ou um *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 a 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

▼M4

fluxo de pagamentos de juros periódicos fixados e uma quantia fixada de dinheiro no vencimento, com a opção de trocar a quantia do capital por uma quantidade 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. Embora a Norma não tenha sido desenvolvida para se aplicar a mercadorias ou a outros contratos que não satisfaçam a definição de instrumento financeiro nem caiam dentro do âmbito do parágrafo 8, as entidades podem considerar apropriado aplicar a tais contratos os requisitos de divulgação relevantes desta Norma.

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 sobre as acções ordinárias se não forem pagos dividendos sobre as acções preferenciais);

(d) a quantia das reservas do emitente;

(e) a expectativa de um emitente de obter um lucro ou perda num período;

ou

(f) a capacidade ou incapacidade do emitente de influenciar a quantia dos seus resultados do período.

Liquidação nos Instrumentos de Capital Próprio da Própria Entidade (parágrafos 21-24)

AG27. Os exemplos que se seguem ilustram como classificar diferentes tipos de contratos sobre os instrumentos de capital próprio da própria entidade:

▼M4

(a) Um contrato que será liquidado quando a entidade receber ou entregar um número fixo das suas próprias acções por nenhuma 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. Em conformidade, qualquer retribuição recebida ou paga por tal contrato é directamente adicionada ao ou deduzida do capital próprio. Um exemplo é uma opção sobre acções emitida que dê à contraparte o direito de comprar um número fixo das acções da entidade por uma quantia fixada de dinheiro. Contudo, se o contrato exigir que a entidade compre (faça a remição) as suas próprias acções por dinheiro ou outro activo financeiro a uma data fixada ou determinável ou a pedido, a entidade também reconhece um passivo financeiro pelo valor presente da quantia de remição. Um exemplo é a obrigação de uma entidade segundo um contrato *forward* de recomprar um número fixo das suas próprias acções por uma quantia fixada de dinheiro.

(b) A obrigação de 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 comprar não seja fixo ou que a obrigação esteja dependente de a contraparte exercer o direito de remição. 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 um passivo financeiro mesmo que a quantia de dinheiro ou do outro activo financeiro que será recebida ou entregue se baseie em alterações no preço de mercado do capital próprio da entidade. Um exemplo é uma opção sobre acções liquidada a dinheiro de forma líquida.

(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 subscrita 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 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 só exija a liquidação em dinheiro ou num número variável das próprias acções da entidade 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, é apropriada a classificação como um instrumento de capital próprio.

Tratamento nas Demonstrações Financeiras Consolidadas

AG29. Nas demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade apresenta interesses minoritários — i.e. os interesses de outras partes no capital próprio e rendimento das suas subsidiárias — de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* e a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*. Quando classificar um instrumento financeiro (ou um componente do mesmo) em demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade considera todos os termos

▼M4

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* discrição sobre distribuições ou remição. Embora a subsidiária possa classificar o instrumento apropriadamente nas suas demonstrações financeiras individuais sem considerar estes termos adicionais, é considerado o efeito de outros acordos entre membros do grupo e os detentores do instrumento 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.

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 da perspectiva dos detentores. A IAS 39 trata da separação de derivados embutidos da 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 no balanço, 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 aquele 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 seja 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 resultados;

e

▼M4

(b) a quantia de retribuição relacionada com o componente do capital próprio é reconhecida no capital próprio.

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 resultados.

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 foram 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 o seu próprio capital próprio em representação de outros, por exemplo, uma instituição financeira que detém o seu próprio capital próprio em representação de um cliente, existe um relacionamento de agência e, como resultado, essas detenções não são incluídas no balanço 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 resultados 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 resultados. 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 de cumprimento obrigatório 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 de cumprimento obrigatório aquando da ocorrência de algum acontecimento futuro, normalmente um incumprimento da contraparte. Deste modo, tal acordo não satisfaz as condições de 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 dívida a longo prazo de taxa fixada. Cada um dos instrumentos financeiros individuais que em conjunto constitui 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 no balanço de uma entidade numa base líquida a menos que satisfaçam os critérios de compensação do parágrafo 42. São proporcionadas divulgações acerca dos termos e condições significativos de cada instrumento financeiro,

▼M4

embora uma entidade possa indicar, além disso, a natureza do relacionamento entre os instrumentos individuais (ver parágrafo 65).

Divulgação

Activos Financeiros e Passivos Financeiros pelo Justo Valor por Via dos Resultados (parágrafo 94(f))

▼M9

AG40. Se uma entidade designar um passivo financeiro ou um empréstimo concedido ou uma conta a receber (ou grupo de empréstimos concedidos ou de contas a receber) pelo justo valor através dos resultados, ela tem a obrigação de divulgar a quantia da alteração no justo valor do instrumento financeiro que seja atribuível a alterações no risco de crédito. A menos que um método alternativo represente esta quantia com mais fidedignidade, a entidade está obrigada a determinar esta quantia como a quantia da alteração no justo valor do instrumento financeiro que não é atribuível a alterações nas condições de mercado que dão origem a risco de mercado. As alterações nas condições de mercado que dão origem a risco de mercado incluem alterações numa taxa de juro de referência, preço de mercadoria, taxa de câmbio ou índice de preços ou taxas. Relativamente aos contratos que incluem uma característica de associação a unidades, as alterações nas condições de mercado incluem alterações no desempenho de um fundo de investimento interno ou externo. Se as únicas alterações nas condições de mercado relevantes para um passivo financeiro forem alterações numa taxa de juro (de referência) observada, esta quantia pode ser estimada do seguinte modo:

(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 chegar a um componente específico do instrumento da taxa interna de retorno.

(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 início do período e uma taxa de desconto igual à soma da taxa de juro (de referência) observada no final do período e do componente específico do instrumento da taxa de retorno interna no início do período tal como determinado na alínea a).

(c) A quantia determinada na alínea b) é então ajustada por qualquer dinheiro pago ou recebido sobre o passivo durante o período e aumentada por forma a reflectir o consequente aumento no justo valor devido ao facto de os fluxos de caixa contratuais estarem um período mais próximos da respectiva data de vencimento.

(d) A diferença entre o preço de mercado observado do passivo no final do período e a quantia determinada na alínea c) é a 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.

O exemplo atrás assume que as alterações no justo valor que não resultem de alterações no risco de crédito do instrumento nem de alterações nas taxas de juro não são significativas. Se, no exemplo atrás, o instrumento contivesse um derivado embutido, a alteração no justo valor do derivado embutido seria excluída ao determinar a quantia no parágrafo 94h)i).

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 33

Resultados por Acção

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-4
Definições	5-8
Mensuração	9-63

▼M5

Resultados por Acção Básicos	9-29
Resultados	12-18
Acções	19-29
Resultados por Acção Diluídos	30-63
Resultados	33-35
Acções	36-40
Potenciais Acções Ordinárias Diluidoras	41-63
Opções, warrants e seus equivalentes	45-48
Instrumentos convertíveis	49-51
Acções contingentemente emissíveis	52-57
Contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou dinheiro	58-61
Opções compradas	62
Opções put subscritas	63
Ajustamentos retrospectivos	64-65
Apresentação	66-69
Divulgação	70-73
Data de eficácia	74
Retirada de outras tomadas de posição	75-76

Esta Norma revista substitui a IAS 33 (1997) *Resultados por Acção* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever princípios para a determinação e 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. ***Esta Norma deve ser aplicada por entidades cujas acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias sejam publicamente negociadas e por entidades que estejam no processo de emitir acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias em mercados públicos.***

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 na face da sua demonstração de resultados separada. Nenhuma entidade deve apresentar tal informação sobre os resultados por acção nas demonstrações financeiras consolidadas.***

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

▼M5

que são emitidas acções ordinárias após satisfação das condições especificadas.

Um acordo de emissão contingente de acções é um acordo para emitir acções que esteja dependente da satisfação das 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 são emitidas 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.

8. Os termos definidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e 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 ao lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe e, se apresentado, o lucro ou perda resultante das unidades operacionais em continuação atribuível a esses detentores de capital próprio.***

10. ***Os resultados por acção básicos devem ser calculados dividindo o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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 ordinário da entidade-mãe com respeito a:***

    (a) lucro ou perda resultante das unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe;

    e

    (b) lucro ou perda atribuível à entidade-mãe

▼M5

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 ordinário da entidade-mãe que forem reconhecidos num período, incluindo gasto de imposto e dividendos de acções preferenciais classificados como passivos, são incluídos na determinação de lucro ou perda para o período atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe (ver IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*).

14. A quantia após impostos dos dividendos preferenciais que é deduzida dos resultados 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 para o 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.

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 pública 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 do lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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 do lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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 do lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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 proporção do número total de dias do período; uma aproximação razoável da média ponderada é adequada em muitas circunstâncias.

▼M5

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;

(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.

22. As acções ordinárias emitidas como parte da retribuição de compra de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição são incluídas no número médio ponderado de acções desde a data da aquisição. Isto deve-se ao facto de a adquirente incorporar os resultados das operações da adquirida na sua demonstração dos resultados a partir dessa data. As acções ordinárias emitidas como parte de uma concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses são incluídas no cálculo do número médio ponderado de acções de todos os períodos apresentados. Isto deve-se a que as demonstrações financeiras da entidade concentrada são preparadas como se a entidade concentrada tivesse sempre existido. Por isso, o número de acções ordinárias usadas para o cálculo dos resultados por acção básicos numa concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses é o agregado do número médio ponderado de acções das entidades concentradas, ajustado a acções equivalentes da entidade cujas acções estejam em circulação após a concentração.

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.

25. 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.

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. Os 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;

▼M5

(c) um desdobramento de acções;

e

(d) um desdobramento de acções inverso (consolidação de acções).

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 o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe e, se apresentado, o lucro ou perda resultante das unidades operacionais em continuação atribuível a esses detentores de capital próprio.***

31. ***Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma entidade deve ajustar o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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) o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe é aumentado pela quantia após impostos de dividendos e de interesse reconhecidos no período com respeito às potenciais acções ordinárias diluidoras e é ajustado 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.

Resultados

33. ***Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma entidade deve ajustar o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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 ao lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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

▼M5

(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 no lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe. Deste modo, o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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 pode 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, o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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.

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 pode 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.***

▼M5

42. Uma entidade usa o lucro ou perda de unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe como o número de controlo para estabelecer se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou antidiluidoras. O lucro ou perda de unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe é ajustado de acordo com o parágrafo 12 e exclui itens relacionados com as unidades operacionais em descontinuação.

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 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 no lucro ou perda atribuível 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.

48. As opções de 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 de 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.

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.

▼M5

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 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 o estado 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

▼M5

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 devam 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 de capital próprio e um componente de passivo, a entidade deve ajustar o numerador para quaisquer alterações no lucro ou perda 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.

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 «abaixo do valor» (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

▼M5

(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 após a data do balanço, 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 ao seguinte:*

(a) os efeitos dos erros e ajustamentos resultantes das alterações nas políticas contabilísticas, contabilizados retrospectivamente;

e

(b) os efeitos de uma concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses.

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 na face da demonstração dos resultados para o lucro ou perda das unidades operacionais em continuação atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe e relativamente ao lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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 demonstração dos resultados. 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 demonstração dos resultados.

68. *Uma entidade que relate uma unidade operacional em descontinuação deve divulgar as quantias por acção básicas e diluídas relativamente à unidade operacional em descontinuação, seja na face da demonstração dos resultados ou nas notas às demonstrações financeiras.*

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 o lucro ou perda atribuível 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) 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

▼M5

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 após a data do balanço 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 à data do balanço;

(c) a remição de acções ordinárias em circulação;

(d) a conversão ou o exercício de potenciais acções ordinárias em circulação à data do balanço 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 após a data do balanço 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 no lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário. A divulgação dos termos e condições desses instrumentos financeiros e outros contratos é encorajada, se não for exigida (ver IAS 32).

73. ***Se uma entidade divulgar, além dos resultados por acção básicos e diluídos, quantias por acção usando um componente relatado da demonstração dos resultados 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 às demonstrações financeiras. 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 demonstração dos resultados for usado que não seja relatado como item de linha na demonstração dos resultados, deve ser fornecida uma reconciliação entre o componente usado e um item e linha que seja relatado na demonstração de resultados.***

DATA DE EFICÁCIA

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

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.*

▼M5

APÊNDICE A

Guia de Aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta Norma.

Lucro ou perda atribuível à entidade-mãe

A1. Para a finalidade de calcular os resultados por acção com base nas demonstrações financeiras consolidadas, o lucro ou perda atribuível à entidade-mãe refere-se ao lucro ou perda da entidade consolidada depois do ajustamento devido a interesses minoritários.

Emissões 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 de direitos Justo valor teórico por acção após exercício de direitos

O justo valor teórico por acção após exercício de 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 (*), uma perda resultante de unidades operacionais em descontinuação 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 em descontinuação e (1,20 UM) para a perda durante o período. As 400 potenciais acções ordinárias são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos porque os resultados resultantes de 2,00 UM por acção para as unidades operacionais em continuação é diluidor, assumindo nenhum impacte dessas 400 potenciais acções ordinárias no lucro ou perda. 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 em descontinuação e (1,00 UM) por acção para a perda durante o período].

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

(*) Neste guia, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼M5

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 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 a 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.

▼M5

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) 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 (lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe) é ajustado conforme necessário de acordo com o parágrafo 33. Além desses ajustamentos, o numerador é ajustado para qualquer alteração no lucro ou perda registado pela entidade que relata (tal como rendimento de dividendos ou rendimento do método da equivalência patrimonial) que seja atribuível 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, o lucro ou perda para o período é atribuído 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) o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário 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) o restante lucro ou perda é atribuído às acções ordinárias e aos instrumentos de capital próprio participantes, na medida em que cada instrumento participe nos resultados, como se todo o lucro ou perda do período tivesse sido distribuído. O total do lucro ou perda atribuído a cada classe de instrumento de capital próprio é determinado

▼M5

adicionando a quantia atribuída para dividendos à quantia atribuída para um elemento de participação.

(c) a quantia total do lucro ou perda 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.

▼M5

APÊNDICE B

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

B1. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 33 *Resultados Por Acção* são emendadas para IAS 33 *Resultados por Acção*.

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 34

Relato Financeiro Intercalar

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Fevereiro de 1998 e entrou em vigor para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

Em Abril de 2000, o parágrafo 7 do apêndice C foi emendado pela IAS 40, Propriedades de Investimento.

INTRODUÇÃO

1. Esta Norma («IAS 34») trata de relato financeiro intercalar, um assunto não coberto poruma Norma Internacional de Contabilidade anterior. A IAS 34 entra em vigor para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

2. Um relatório financeiro intercalar é um relatório financeiro que contém quer um conjunto completo quer um conjunto condensado de demonstrações financeiras relativas a um período mais curto do que um ano financeiro completo de uma empresa.

3. Esta Norma não diz que empresas devem publicar relatórios financeiros intercalares, quão frequentemente, ou quão breve após o fim de um período intercalar. No pensamento do IASC, esses assuntos devem ser decididos pelos governos nacionais, reguladores de valores mobiliários, bolsas e organizações contabilísticas. Esta Norma aplica-se se uma empresa for designada ou lhe seja exigido que publique um relatório financeiro intercalar de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.

4. Esta Norma:

   (a) define o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar, incluindo divulgações; e

   (b) identifica os princípios contabilísticos de reconhecimento e de mensuração que devam ser aplicados num relatório financeiro intercalar.

5. O conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar é um balanço condensado, uma demonstração dos resultados condensada, uma demonstração de fluxos de caixa condensada, uma demonstração condensada que mostre as alterações no capital próprio, e notas explicativas seleccionadas.

6. No pressuposto de que alguém que leia um relatório intercalar de uma empresa terá também acesso ao seu relatório anual mais recente, virtualmente nenhuma das notas às demonstrações financeiras anuais são repetidas ou actualizadas no relatório intercalar. Em vez disso, as notas intercalares incluem primordialmente uma explicação dos acontecimentos e alterações que sejam significativos para a compreensão das alterações na posição financeira e no desempenho da empresa desde a última data do relatório anual.

7. Uma empresa deve aplicar as mesmas políticas contabilísticas no seu relatório financeiro intercalar que as que são aplicadas nas suas demonstrações financeiras anuais, excepto para as alterações de política contabilística feitas após a data das mais recentes demonstrações financeiras anuais que devam ser reflectidas nas próximas demonstrações financeiras anuais. A frequência de relato de uma empresa — anual, semestral, ou trimestral — não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais. Para atingir esse objectivo, as mensurações para finalidades de relato intercalar são feitas na base desde o início do ano até à data.

▼B

8. Um apêndice a esta Norma proporciona orientação para aplicar os princípios básicos de reconhecimento e de mensuração em datas intercalares a vários tipos de activos, passivos, rendimentos e gastos. O gasto de impostos sobre o rendimento para um período intercalar é baseado numa taxa efectiva de imposto sobre o rendimento médio anual estimado, consistente com a avaliação anual de impostos.

9. Ao decidir como reconhecer, classificar ou divulgar um item para finalidades de relato financeiro intercalar, deve ser avaliada a materialidade em relação aos dados do período financeiro intercalar, não dados anuais previstos.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-3
Definições	4
Conteúdo de um Relatório Financeiro Intercalar	5-25
Componentes Mínimos de um Relatório Financeiro Intercalar	8
Forma e Conteúdo de Demonstrações Financeiras Intercalares	9-14
Notas Explicativas Seleccionadas	15-18
Divulgação de Conformidade com IAS's	19
Períodos em que se Exige que as Demonstrações Financeiras Intercalares sejam Apresentadas	20-22
Materialidade	23-25
Divulgação nas Demonstrações Financeiras Anuais	26-27
Reconhecimento e Mensuração	28-42
As Mesmas Políticas Contabilísticas que as Anuais	28-36
Réditos Recebidos Sazonal, Cíclica ou Ocasionalmente	37-38
Custos Incorridos não Linearmente durante o Ano Financeiro	39
Aplicação dos Princípios de Reconhecimento e Mensuração	40
Uso de Estimativas	41-42
Reexpressão de Períodos Intercalares Anteriormente Relatados	43-45
Data de Eficácia	46

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

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 empresa gerar resultados e fluxos de caixa e a sua situação financeira e liquidez.

ÂMBITO

1. Esta Norma não define a que empresas 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 empresas cuja dívida ouvalores mobiliários de capital próprio sejam publicamente negociados, publiquem relatórios financeiros intercalares. Esta Norma aplica-se se a uma empresa for exigido, ou designada para publicar um relatório financeiro intercalar de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade. International

▼B

Accounting Standards Committee (IASC) encoraja as empresas, cujos títulos sejam publicamente negociados, a proporcionar relatórios financeiros intercalares que se conformem com o reconhecimento, mensuração e divulgação dos princípios estabelecidos nesta Norma. Especificamente, as empresas 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 Contabilidade. O facto de que uma empresa 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 empresa não se conformem com as Normas Internacionais de Contabilidade se de outra forma não o estiverem.

3. Se um relatório financeiro intercalar for descrito como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade, então tem de conformar-se com todos os requisitos desta Norma. O parágrafo 19 exige certas divulgações a este respeito.

DEFINIÇÕES

4. **São usados os termos seguintes nesta Norma com os sentidos especificados:**

Período intercalar é um período de relato financeiro mais curto do que um ano financeiro completo.

Relatório financeiro intercalar significa um relatóriofinanceiro contendo quer um conjunto completo de demonstrações financeiras (como descrito na IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras) ou um conjunto de demonstrações financeiras condensadas (como descrito nesta Norma) para um período intercalar.

CONTEÚDO DE UM RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR

5. A IAS 1 define um conjunto completo de demonstrações financeiras como um que inclua as componentes seguintes:

(a) balanço;

(b) demonstração dos resultados;

(c) uma demonstração mostrando quer (i) todas as alterações no capital próprio, quer (ii) alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com os detentores e distribuições a detentores;

(d) demonstração de fluxos de caixa; e

(e) políticas contabilísticas e notas explicativas.

6. No interesse de considerações de tempestividade e de custo e para evitar repetição de informação previamente relatada, pode ser exigido a uma empresa, ou esta pode ser designada, para 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 empresa 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 empresa 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

▼B

parágrafo 16) assim como as exigidas por outras Normas Internacionais de Contabilidade.

Componentes Mínimos de um Relatório Financeiro Intercalar

8. **Um relatório financeiro intercalar deve incluir, como mínimo, os componentes seguintes:**

   (a) **balanço condensado;**

   (b) **demonstração condensada dos resultados;**

   (c) **demonstração condensada mostrando ou (i) todas as alterações no capital próprio, ou (ii) alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com detentores e distribuições a detentores;**

   (d) **demonstração condensada de fluxos de caixa; e**

   (e) **notas explicativas seleccionadas.**

Forma e Conteúdo de Demonstrações Financeiras Intercalares

9. **Se uma empresa publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras no seu relatório financeiro intercalar, a forma e conteúdo dessas demonstrações devem conformar-se com os requisitos da IAS 1 relativos a um conjunto completo de demonstrações financeiras.**

10. **Se uma empresa 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 incluídoslinhas de itens adicionais ou outros se a sua omissão fizer com que as demonstrações financeiras condensadas intercalares fiquem enganosas.**

11. **Os resultados por acção básicos e diluídos devem ser apresentados na face da demonstração dos resultados, completa ou condensada, relativas a um período intercalar.**

12. A Norma 1 proporciona orientação sobre a estrutura das demonstrações financeiras e inclui um apêndice, «Estrutura Ilustrativa de Demonstrações Financeiras», que proporcione orientação adicional sobre os principais títulos e subtotais.

13. Se bem que a Norma 1 exija que uma demonstração que mostre as alterações no capital próprio seja apresentada como uma componente separada das demonstrações financeiras de uma empresa, ela permite que informação acerca das alterações no capital próprio provenientes de transacções de capital com detentores e distribuição a detentores seja mostrada ou na face da demonstração ou, alternativamente, nas notas. Uma empresa segue o mesmo formato nas suas demonstrações intercalares mostrando as alterações no capital próprio, como mostrou nas suas mais recentes demonstrações anuais.

14. Um relatório financeiro intercalar será preparado numa base consolidada se as mais recentes demonstrações financeiras anuais da empresa tenham sido demonstrações consolidadas. As demonstrações financeiras individuais 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 empresa incluiu as demonstrações financeiras individuais da empresa mãe adicionalmente às demonstrações financeiras consolidadas, esta Norma nem exige nem proíbe a inclusão das demonstrações individuais da detentora no relatório financeiro intercalar da empresa.

Notas Explicativas Seleccionadas

15. Um utente de um relatório financeiro intercalar de uma empresa terá também acesso ao relatório financeiro anual mais recente dessa empresa. É desnecessário, por isso, que as notas a um relatório financeiro intercalar proporcionemactualizações 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 empresa desde o último relatório anual.

16. **Uma empresa 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**

▼B

informação deve normalmente ser relatada na base financeiradesde o início do ano até à data. Porém, a empresa 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 quantia de itens que afectem activos, passivos, capital próprio, resultados líquidos ou fluxos de caixa que sejam não usuais por causa da sua natureza, dimensão ou incidência;**

(d) **a natureza e 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;**

(f) **dividendos pagos (agregados ou por acção) separadamente de acções ordinárias e de outras acções;**

(g) **réditos por segmentos e resultados por segmentos de segmentos de negócio ou segmentos geográficos, quaisquer que seja a base primária da empresa de relatar por segmentos (apenas é exigida divulgação de dados por segmentos no relatório financeiro intercalar de uma empresa se a IAS 14, Relato por Segmentos, exigir que a empresa divulgue dados por segmentos nas suas demonstrações financeiras anuais);**

(h) **acontecimentos materiais subsequentes ao fim do período intercalar que não tenham sido reflectidos nas demonstrações financeiras do período intercalar;**

(i) **o efeito de alterações na composição da empresa durante o período intercalar, incluindo concentrações de actividades empresariais, aquisição ou alienação de subsidiárias e investimentos financeiros de longo prazo, reestruturações e operações em descontinuação; e**

(j) **alterações em passivos contingentes ou activos contingentes desde a data doúltimo balanço anual.**

17. São dados abaixo exemplos das espécies de divulgações que são exigidas pelo parágrafo 16. As Normas Internacionais de Contabilidade individuais proporcionam orientação com respeito a divulgações para muitas destes itens.

(a) a redução da quantia de inventários para o valor realizável líquido e a reversão de tal redução;

(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 quaisquer provisões relativas a custos de restruturação;

(d) aquisições e alienações de rubricas de activo fixo tangível;

(e) compromissos de compra de activos fixos tangíveis;

(f) liquidações de litígios;

(g) correcções de erros fundamentais em dados financeiros anteriormente relatados;

(h) itens extraordinários;

(i) qualquer falha de pagamento de dívidas ou qualquer quebra de um convénio de dívida que não tenha sido subsequentemente corrigido; e

(j) transacções com partes relacionadas.

18. Outras Normas Internacionais de Contabilidade especificam divulgações que devem ser feitas em demonstrações financeiras. Nesse contexto, demonstrações financeiras significam conjuntos completos de demonstrações financeiras do tipo normalmente incluído num relatório financeiro

▼B

anual e algumas vezes incluído noutros relatórios. As divulgações exigidas por essas outras Normas Internacionais de Contabilidade não são exigidas se o relatório financeiro intercalar de uma empresa incluir somente demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas em vez de um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Divulgação de Conformidade com IAS's

19. **Se o relatório financeiro intercalar de uma empresa estiver em conformidade com esta Norma Internacional de Contabilidade, esse facto deve ser divulgado. Um relatório financeiro intercalar não deve ser descrito como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade a menos que se conforme com todos os requisitos de cada Norma aplicável e de cada Interpretação aplicável do Standing Interpretations Committee.**

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) **balanço no fim do período intercalarcorrente e um balanço comparativo no fim do ano financeiro imediatamente precedente;**

    (b) **demonstração dos resultados para o período intercalar corrente e cumulativamente para o ano financeiro correntedesde o início até à data, com demonstrações de resultados comparativas para os períodos intercalares comparáveis (corrente e desde o início até à data), do ano financeiro imediatamente precedente;**

    (c) **demonstração que mostre alterações no capital próprio cumulativamente para o ano financeiro correntedesde 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**

    (d) **demonstração dos fluxos de caixa cumulativamente para o ano financeiro corrente até à data, com uma demonstração comparativa para o período comparáveldesde o início do ano até à data, do ano financeiro imediatamente precedente.**

21. Para uma empresa cujo negócio seja altamente sazonal, pode ser útil informação financeira para os doze meses que findam na data do relato intercalar e informação comparativa para o período anterior de doze meses. Nessa conformidade, as empresas 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 empresa que relate semestralmente e uma empresa 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 reconhecida que mensurações intercalares podem contar com estimativas numa extensão mais vasta do que as mensurações de dados financeiros anuais.**

24. O Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade diz que «não se pretende que as Normas Internacionais de Contabilidade se apliquem a rubricas imateriais.» A Estrutura Conceptual diz que «a informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras». A IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, exige divulgação separada de itens extraordinários materiais, itens ordinários não usuais, operações descontinuadas, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas. A IAS 8 não contém orientação quantificada quanto à materialidade.

25. Enquanto que é sempre exigido julgamento ao avaliar a materialidade para finalidades de relato financeiro, esta Norma baseia a decisão de reconhecimento e de divulgação nos dados do próprio período intercalar por razões de compreensibilidade dos números intercalares. Por conseguinte, por exemplo, itens não usuais ou extraordinários, alterações nas políticas

▼B

contabilísticas ou nas estimativas, e erros fundamentais são reconhecidos e baseados na materialidade com relação aosdados do período intercalar para evitar inferências enganosas que poderiam resultar da não divulgação. O objectivo primordial é o de assegurar que um relatório financeiro intercalar inclua toda a informação que seja relevante para a compreensão da posição financeira de uma empresa e do seu desempenho 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.**

27. A IAS 8 exige divulgação da natureza e (se praticável) da quantia de uma alteração na estimativa que ou tenha um efeito materialmente relevante no período corrente, ou se espere que tenha um efeito materialmente relevante em períodos subsequentes. O parágrafo 16 (d) desta Norma exige divulgação semelhante num relatório financeiro intercalar. Os exemplos incluem alterações na estimativa no período intercalar final relacionadas com reduções na quantia do inventário, com reestruturação ou perdas por imparidade que tenham sido relatadas num período intercalar anterior do ano financeiro. A divulgação exigida pelo parágrafo precedente é consistente com as exigências da IAS 8 e pretende-se que sejam de âmbito limitado — que se relacionem somente com a alteração na estimativa. Não se exige que uma empresa inclua nas suas demonstrações financeiras anuais informação financeira adicional dos períodos intercalares.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

As Mesmas Políticas Contabilísticas que as Anuais

28. **Uma empresa 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 empresa (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 empresa 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 empresa 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. Para exemplificar:

(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 empresa 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 no balanço 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 no balanço ou na demonstração dos resultados 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, tanto nas datas de relato anual como de relato 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 empresa. 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 numa data intercalar 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 demonstração dos resultados quando uma diminuição nos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição de um activo ou um aumento de um passivo tenham surgido e que possam ser mensurados fiavelmente… [A] Estrutura Conceptual não permite o reconhecimento de itens no balanço 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 empresa 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 empresa 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.

36. Uma empresa 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 empresa.**

38. Exemplos incluem o rédito de dividendos, de royalties e de subsídios governamentais. Adicionalmente, algumas empresas 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 empresa devem ser antecipados ou diferidos para**

▼B

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 empresa 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.

REEXPRESSÃO DE PERÍODOS INTERCALARES ANTERIORMENTE RELATADOS

43. **Uma alteração em políticas contabilísticas, com excepção daquela cuja transição seja especificada por uma nova Norma Internacional de Contabilidade, deve ser reflectida por:**

(a) **reexpressar as demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente e dos períodos intercalares comparáveis de anos financeiros anteriores (ver parágrafo 20), se a empresa seguir o tratamento de referência segundo a IAS 8; ou**

(b) **reexpressar as demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente, se a empresa seguir o tratamento alternativo permitido pela IAS 8. Neste caso, os períodos intercalares comparáveis de anos financeiros anteriores não são reexpressos.**

44. Um objectivo do princípio precedente é o de assegurar que uma política contabilística única seja aplicada a uma classe particular de transacções durante todo o ano financeiro. Pela IAS 8, uma alteração na política contabilística é reflectida por aplicação retrospectiva, com reexpressão de dados financeiros do períodos anterior, se praticável. Porém, se a quantia do ajustamento relacionado com os anos financeiros anteriores não for razoavelmente determinável, então pela IAS 8 a nova política é aplicada prospectivamente. Uma alternativa permitida é a de incluir o ajustamento total acumulado retrospectivo na determinação do resultado líquido do período em que a política contabilística seja alterada. O efeito do princípio incluído no parágrafo 43 é o de exigir que dentro do ano financeiro corrente qualquer alteração na política contabilística seja aplicada retrospectivamente ao começo do ano financeiro.

45. Permitir que políticas 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 Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999. É encorajada aplicação mais temperã.**

▼M3

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 5

Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-5
Classificação de activos não correntes (ou grupos para alienação) como detidos para venda	6-14
Activos não correntes que deverão ser abandonados	13-14
Mensuração de activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda	15-29
Mensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação)	15-19
Reconhecimento de perdas por imparidade e reversões	20-25
Alterações num plano de venda	26-29
Apresentação e divulgação	30-42
Apresentar unidades operacionais descontinuadas	31-36
Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação	37
Apresentação de um activo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda	38-40
Divulgações adicionais	41-42
Disposições transitórias	43
Data de eficácia	44
Retirada da IAS 35	45

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 que:

   (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 do balanço e que os resultados das unidades operacionais descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração dos resultados.

ÂMBITO

2. Os requisitos de classificação e de apresentação desta IFRS aplicam-se a todos os *activos não correntes* (*) 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* (tal como revista em 2003) não devem ser reclassificados como *activos correntes* enquanto não satisfizerem os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com esta

(*) 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 após a data do balanço. O parágrafo 3 aplica-se à classificação desses activos.

▼M3

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 caixa. (*) 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 (**) 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 de 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*.

   (e) activos não correntes que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos estimados do ponto de venda de acordo com a IAS 41 *Agricultura.*

   (f) direitos contratuais de acordo com contratos de seguros tal como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguros*.

CLASSIFICAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES (OU GRUPOS PARA ALIENAÇÃO) COMO DETIDOS PARA VENDA

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*.

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.

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

(*) Contudo, uma vez que se espera que os fluxos de caixa de um activo ou grupo de activos resultam 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 individual.

(**) Além dos parágrafos 18 e 19, que exigem que os activos em questão sejam mensurados de acordo com outras IFRSs aplicáveis.

▼M3

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.

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 após a data do balanço, 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 após a data de balanço 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.

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.

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.**

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 resultados 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 IFRSs 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 IFRSs aplicáveis antes de o justo valor menos os custos de vender do grupo para alienação ser remensurado.

▼M3

Reconhecimento de perdas por imparidade e 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*.

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,

▼M3

e

(b) a sua *quantia recuperável* à data da decisão posterior de não vender. (*)

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 rendimentos (**) 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 no mesmo título da demonstração dos resultados 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 separada de unidades operacionais,

(b) é parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios ou área geográfica separada de unidades operacionais separada

ou

(c) é uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.

33. Uma entidade deve divulgar:

(a) uma quantia única na face da demonstração dos resultados compreendendo o total de:

(i) os resultados 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) de alienação que constituam a unidade operacional descontinuada.

(*) 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.

(**) 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.

▼M3

(b) uma análise da quantia única referida na alínea (a):

(i) no rédito, nos gastos e nos resultados antes dos impostos das unidades operacionais descontinuadas;

(ii) nos gastos de imposto sobre o rendimento relacionados conforme exigido pelo parágrafo 81(h) 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) de alienação que constituam a unidade operacional descontinuada;

e

(iv) nos gastos de imposto sobre o rendimento relacionados conforme exigido pelo parágrafo 81(h) da IAS 12.

A análise pode ser apresentada nas notas ou na face da demonstração dos resultados. Se for apresentada na face da demonstração dos resultados, 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).

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 à data do balanço 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) 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.

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 resultados 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

▼M3

como detido para venda separadamente dos outros activos no balanço. Os passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos no balanço. 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 do balanço ou nas notas, excepto conforme permitido pelo parágrafo 39. Uma entidade deve apresentar separadamente qualquer rendimento ou gasto cumulativo reconhecido directamente no capital próprio 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 nos balanços de períodos anteriores para reflectir a classificação no balanço relativa ao último período apresentado.

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 perda reconhecido de acordo com os parágrafos 20-22 e, se não for apresentado separadamente na face da demonstração dos resultados, o título na demonstração dos resultados que inclui esse ganho ou perda;

(d) se aplicável, o segmento em que o activo não corrente (ou grupo para alienação) está apresentado de acordo com a IAS 14 *Relato por Segmentos*.

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 a 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 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

RETIRADA DA IAS 35

45. Esta IFRS substitui a IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*.

▼M3

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.
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	Um activo que satisfaz qualquer dos seguintes critérios: (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade; (b) está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; (c) espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou (d) é caixa ou um activo equivalente de caixa a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.
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 separada de unidades operacionais, (b) é parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios ou área geográfica separada de unidades operacionais 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.

▼M3

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 **provável.**
activos não correntes	Um activo que não satisfaz a definição de um **activo corrente.**
provável	Que pode ocorrer.
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.

▼M3

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) 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.

▼M3

APÊNDICE C

Emendas a outras IFRSs

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta IFRS a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

C1 A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*(tal como revista em 2003), é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 68 passa a ter a seguinte redacção:

68. ***Como mínimo, a face do balanço deve incluir linhas de itens que apresentem as seguintes quantias até ao ponto em que essas quantias não sejam apresentadas de acordo com o parágrafo 68A:***

(a) …

O parágrafo 68A é adicionado com a seguinte redacção:

68A. ***A face do balanço também deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes:***

***(a) 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;**

e

(b) os passivos incluídos em grupos para alienação classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5.

O parágrafo 81 passa a ter a seguinte redacção:

81. ***Como mínimo, a face da demonstração dos resultados deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes para o período:***

…

(d) gastos de imposto;

(e) uma quantia única composta pelo total (i) dos resultados após os impostos de unidades operacionais descontinuadas e (ii) do ganho ou perda após os impostos reconhecido na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender ou na alienação dos activos ou do(s) grupo(s) de alienação que constituem a unidade operacional descontinuada;

e

(f) resultados.

O parágrafo 87(e) passa a ter a seguinte redacção:

(e) unidades operacionais descontinuadas;

C2 Na IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*, os parágrafos 22(b) e (c) passam a ter a seguinte redacção:

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

(c) compras principais 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;

C3 A IAS 14 *Relato por Segmentos* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 52 passa a ter a seguinte redacção:

52. ***Uma entidade deve divulgar o resultado de cada segmento relatável, apresentando o resultado das unidades operacionais em continuação separadamente do resultado das unidades operacionais descontinuadas.***

O parágrafo 52A é adicionado com a seguinte redacção:

52A. ***Uma entidade deve reexpressar os resultados por segmento em períodos anteriores apresentados em demonstrações financeiras de forma a que as divulgações exigidas pelo parágrafo 52 em relação com as unidades operacionais descontinuadas digam respeito a***

▼M3

todas as unidades operacionais que tenham sido classificadas como descontinuadas à data de balanço do último período apresentado.

O parágrafo 67 passa a ter a seguinte redacção:

67. ***Uma entidade deve apresentar uma reconciliação entre a informação divulgada relativa a segmentos relatáveis e a informação agregada nas demonstrações financeiras consolidadas ou individuais. Ao apresentar a reconciliação, a entidade deve reconciliar o rédito por segmento com o rédito da entidade proveniente de clientes externos (incluindo a divulgação da quantia do rédito da entidade proveniente de clientes externos não incluída em qualquer segmento); o resultado por segmento das unidades operacionais em continuação deve ser reconciliado com uma mensuração comparável dos resultados de exploração da entidade provenientes de unidades operacionais em continuação, bem como com os resultados da entidade provenientes de unidades operacionais em continuação; o resultado por segmento de unidades operacionais descontinuadas deve ser reconciliado com os resultados da entidade provenientes de unidades operacionais descontinuadas; os activos por segmento devem ser…***

C4 A IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, tal como revista em 2003, é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 3 passa a ter a seguinte redacção:

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…;

ou

(c) direitos minerais…

Contudo, esta Norma aplica-se aos activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os activos descritos nas alíneas (b) e (c).

O parágrafo 55 passa a ter a seguinte redacção:

55. … 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 for 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, …

O parágrafo 73(e)(ii) passa a ter a seguinte redacção:

(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;

O parágrafo 79(c) passa a ter a seguinte redacção:

(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;

C5 Na IAS 17 *Locações*, tal como revista em 2003, é adicionado o parágrafo 41A com a seguinte redacção:

41A. Um activo segundo uma 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 deve ser contabilizado de acordo com essa IFRS.

C6 A IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 12 passa a ter a seguinte redacção:

12. ***As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe.(*)***

Uma nota de rodapé é adicionada ao parágrafo 12, com a seguinte redacção:

(*) Se no momento da aquisição uma subsidiária satisfizer os critérios de classificação como detida para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacio-*

▼M3

nais Descontinuadas, ela deve ser contabilizada de acordo com essa Norma.

Os parágrafos 16-18 são eliminados.

O parágrafo 37 passa a ter a seguinte redacção:

37. ***Quando são preparadas demonstrações financeiras separadas, os investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas que não estejam classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 devem ser contabilizados ou:***

(a) pelo custo; ou

(b) de acordo com a IAS 39.

A mesma contabilização deve ser aplicada para cada categoria de investimentos. Os investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas que estejam classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 devem ser contabilizados de acordo com essa IFRS.

O parágrafo 39 passa a ter a seguinte redacção:

39. ***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.***

Os parágrafos 40(a) e (b) são eliminados.

C7 A IAS 28 *Investimentos em Associadas* passa a ter a seguinte redacção.

O parágrafo 13 passa a ter a seguinte redacção:

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) …

O parágrafo 14 passa a ter a seguinte redacção:

14. ***Os investimentos descritos no parágrafo 13(a) devem ser contabilizados de acordo com a IFRS 5.***

O parágrafo 15 é emendado de forma a que, após a eliminação da referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* feita pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, passe a ter a seguinte redacção:

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.

O parágrafo 16 é eliminado.

O parágrafo 38 passa a ter a seguinte redacção:

38. ***…divulgada separadamente. A parte do investidor em quaisquer unidades operacionais descontinuadas dessas associadas também deve ser divulgada separadamente.***

C8 A IAS 31 *Investimentos em Empreendimentos Conjuntos* passa a ter a seguinte redacção.

O parágrafo 2(a) passa a ter a seguinte redacção:

(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;**

▼**M3**

O parágrafo 42 passa a ter a seguinte redacção:

42. ***Os interesses em entidades conjuntamente controladas que estejam classificadas como detidas para venda de acordo com a IFRS 5 devem ser contabilizados de acordo com essa IFRS.***

O parágrafo 43 é emendado de forma a que, após a eliminação da referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* feita pela IFRS 3, passe a ter a seguinte redacção:

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.

O parágrafo 44 é eliminado.

C9 A IAS 36 *Imparidade de Activos* (emitida em 1998) é emendada como descrito abaixo.

O parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:***

   (a) …

   (f) … (ver a IAS 40 Propriedades de Investimento);

   (g) … (ver a IAS 41* Agricultura*);

   e

   ***(h) 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.**

O parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

2. 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 já contêm requisitos específicos para o reconhecimento e a mensuração desses activos.

No parágrafo 5, a definição de unidade geradora de caixa passa a ter a seguinte redacção:

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.

Uma nota de rodapé é adicionada à última frase do parágrafo 9(f), com a seguinte redacção:

(*) Quando um activo satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda), ele será excluído do âmbito da IAS 36 e contabilizado de acordo com a IFRS 5.

C10 A IAS 36 *Imparidade de Activos* (tal como revista em 2004) é emendada como descrito abaixo.

Todas as referências a «preço de venda líquido» são substituídas por «justo valor menos os custos de vender».

O parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

2. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:***

   (a) …

   ***(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.**

▼M3

O parágrafo 3 passa a ter a seguinte redacção:

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.

No parágrafo 6, a definição de unidade geradora de caixa passa a ter a seguinte redacção:

Uma unidade geradora de caixa é o mais pequeno grupo identificávede 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.

Uma nota de rodapé é adicionada à última frase do parágrafo 12(f), com a seguinte redacção:

(*) Quando um activo satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda), ele será excluído do âmbito da Norma e contabilizado de acordo com a IFRS 5.

C11 Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, o parágrafo 9 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

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.

C12 A IAS 38 *Activos Intangíveis* (emitida em 1998) (*) é emendada como descrito abaixo.

O parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

2. …Por exemplo, esta Norma não se aplica a:

(a) …

(e) …;

(f) … e Mensuração);

e

(g) 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*.

O parágrafo 79 passa a ter a seguinte redacção:

79. ***… 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 esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5*** **Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas** ***e a data em que o activo for desreconhecido.***

O parágrafo 106 passa a ter a seguinte redacção:

106. A amortização 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.

O parágrafo 107(e)(ii) passa a ter a seguinte redacção:

(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;

C13 A IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004) é emendada como descrito abaixo.

(*) Conforme emendada pela IAS 16 em 2003.

▼**M3**

O parágrafo 3 passa a ter a seguinte redacção:

3. … Por exemplo, esta Norma não se aplica a:

(a) …

(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*.

O parágrafo 97 passa a ter a seguinte redacção:

97. ***… A amortização deve cessar na data mais cedo entre a data em que o activo for 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** ***e a data em que o activo for desreconhecido…***

O parágrafo 117 passa a ter a seguinte redacção:

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.

O parágrafo 118(e)(ii) passa a ter a seguinte redacção:

(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;

C14 A IAS 40 *Propriedades de Investimento*, tal como revista em 2003, é emendada como descrito abaixo.

O parágrafo 9(a) passa a ter a seguinte redacção:

(a) propriedade destinada à venda no decurso ordinário da actividade comercial…

O parágrafo 56 passa a ter a seguinte redacção:

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.***

O parágrafo 76(c) passa a ter a seguinte redacção:

(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;

O parágrafo 79(d)(iii) passa a ter a seguinte redacção:

(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;

C15 A IAS 41 *Agricultura* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 30 passa a ter a seguinte redacção:

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,***

▼M3

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.

O parágrafo 50(c) passa a ter a seguinte redacção:

(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;

C16 A IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 12(b) passa a ter a seguinte redacção:

(b) os parágrafos 26-34B proíbem a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRSs.

O parágrafo 26 passa a ter a seguinte redacção:

26. Esta IFRS proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRSs relativos a:

(a) …

(b) contabilidade de cobertura (parágrafos 28-30);

(c) estimativas (parágrafos 31-34);

e

(d) activos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

O parágrafo 34A é adicionado com a seguinte redacção:

34A. A IFRS 5 exige que seja 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. A IFRS 5 permite que uma entidade aplique 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 a aplicação da IFRS sejam obtidas na mesma altura em que esses critérios forem originalmente satisfeitos.

O parágrafo 34B é adicionado com a seguinte redacção:

34B. Uma entidade com uma data de transição para as IFRSs anterior a 1 de Janeiro de 2005 deve aplicar as disposições transitórias da IFRS 5. Uma entidade com uma data de transição para as IFRSs em ou após 1 de Janeiro de 2005 deve aplicar a IFRS 5 retrospectivamente.

C17 A IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* é emendada como descrito abaixo.

O parágrafo 36 passa a ter a seguinte redacção:

36. **A adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais ao reconhecer os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores nessa data, com a excepção de activos não correntes (ou grupos para alienação) que sejam classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5** ***Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*****, os quais devem ser reconhecidos pelo seu justo valor menos os custos de vender. Qualquer diferença…**

Os parágrafos 75(b) e (d) passam a ter a seguinte redacção:

(b) o goodwill adicional reconhecido durante o período, 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;

▼M3

(d) 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 sem ter sido anteriormente incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda;

C18 Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis a 31 de Março de 2004, as referências a «unidades operacionais em descontinuação» são emendadas para «unidades operacionais descontinuadas».

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 36

Imparidade de activos

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-5
Definições	6
Identificação de um activo que possa estar com imparidade	7-17
Mensuração da quantia recuperável	18-57
Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indefinida	24
Justo valor menos custos de vender	25-29
Valor de uso	30-57
Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros	33-38
Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros	39-53
Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira	54
Taxa de desconto	55-57
Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade	58-64
Unidades geradoras de caixa e goodwill	65-108
Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um activo	66-73
Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa	74-103
Goodwill	80-99
Imputação de goodwill a unidades geradoras de caixa	80-87
Testar a imparidade das unidades geradoras de caixa com goodwill	88-90
Interesse minoritário	91-95
Tempestividade dos testes de imparidade	96-99
Activos corporate	100-103
Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa	104-108
Reverter uma perda por imparidade	109-125
Reverter uma perda por imparidade de um activo individual	117-121
Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa	122-123
Reverter uma perda por imparidade de goodwill	124-125
Divulgação	126-137
Estimativas usadas para mensurar quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa contendo goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas	134-137
Disposições transitórias e data de eficácia	138-140
Retirada da IAS 36 (emitida em 1998)	141

▼M3

Esta Norma revista substitui a IAS 36 (1998) *Imparidade de Activos* e deve ser aplicada:

(a) na aquisição para goodwill e activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data do acordo seja em ou após 31 de Março de 2004;

(b) a todos os outros activos, por períodos anuais com início em ou após 31 de Março de 2004.

Incentiva-se uma aplicação mais cedo.

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 de 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*);***

(g) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda (ver a IAS 41 **Agricultura*);***

(h) custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de uma seguradora sob contratos de seguros no âmbito da IFRS 4 **Contratos de Seguros*;***

e

(i) activos não correntes (ou grupos de 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 de 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.

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.

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

▼M3

a IAS 40 ou a activos biológicos relacionados com a actividade agrícola mensurados pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de acordo com a IAS 41. Contudo, esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (i.e. o justo valor) de acordo com outras Normas, tais como o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Identificar se um activo revalorizado pode estar com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:

(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 adicionais para alienar o activo:

(i) se os custos com a alienação forem insignificantes, 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 com a alienação não forem insignificantes, 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.

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.

A data de acordo para uma concentração de actividades empresariais é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado e, no caso de entidades cotadas, anunciado ao público. No caso de um takeover hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes que se concentram é atingido é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida tenham aceitado a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo da adquirida.

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 com a 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.

▼M3

Depreciação (Amortização) é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil (*)***.***

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 com a 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 vendar 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.

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 a 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 a 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 e a uma unidade geradora de caixa.

   (b) os parágrafos 58 a 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 a 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 a 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 a 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 a 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 a 137 especificam requisitos de divulgação adicionais para unidades geradoras de caixa para 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 a 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.***

(*) No caso de um activo intangível, o termo «amortização» é geralmente usado em vez de «depreciação». Ambos os termos têm o mesmo sentido.

▼M3

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 a 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 de investimentos 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.

(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 (*)***.***

(g) Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

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 a 99.

(*) Quando um activo corresponder aos critérios para ser classificado como detido para venda (ou for incluído num grupo de 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*.

▼M3

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 resultados 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.

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 de investimentos 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) é improvável que o decréscimo na quantia recuperável 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 precisa de ser revisto e ajustado 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 a 57 estabelecem os requisitos para mensurar a 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.

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

▼M3

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 insignificantes.

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 a 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) 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 para 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 com a 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

▼M3

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, à data do balanço, da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com a 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 com a 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 *Benefícios de Empregados*) 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.

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

▼M3

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;

(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 os 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) 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

▼M3

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.

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 fica 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

▼M3

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.

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 estimados com a alienação.***

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 às 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

▼M3

às 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.

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 a 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 a 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 resultados, 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.***

61. Uma perda por imparidade num activo não revalorizado é reconhecida nos resultados. Porém, uma perda por imparidade num activo revalorizado é directamente reconhecida contra qualquer excedente de revalorização do activo até ao ponto em que a perda por imparidade não exceda a quantia no excedente de revalorização do mesmo activo.

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 *Impostos sobre o Rendimento,* ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal (ver Exemplo Ilustrativo 3).

UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E GOODWILL

65. Os parágrafos 66 a 108 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.

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

▼M3

fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo não puderem ser estimados como sendo insignificantes);

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 juízo de valor. 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 contracto 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.

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 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 possam ser alcançados 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;

▼M3

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.

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 a 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 a 103 explicam como tratar estes activos ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa.

▼M3

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 com a 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 restauração 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 restauração corresponde a 500 UM (*), que é igual ao valor presente dos custos de restauração.

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 insignificantes. O valor de uso da mina é aproximadamente 1 200 UM, excluindo os custos de restauração. 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 restauração que já foram providenciados. Como consequência, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauração 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 restauração (500 UM). Portanto, a quantia recuperável da unidade geradora de caixa excede a sua quantia escriturada.

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.

Goodwill

Imputação de Goodwill a Unidades Geradoras de Caixa

80. ***Para a finalidade 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 grupos de unidades geradoras de caixa, do adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração de actividades empresarias, 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 deve:***

(a) representar o nível mais baixo no seio da entidade ao qual o goodwill é monitorizado para finalidades de gestão interna;

e

(*) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼M3

(b) não ser maior do que um segmento baseado tanto no formato de relato primário da entidade como no formato secundário, determinado de acordo com a IAS 14 **Relato por Segmentos.**

81. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito por um adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e 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 ao 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 a 99 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.

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.***

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, o adquirente:

(a) contabiliza a concentração usando esses valores provisórios;

e

(b) reconhece qualquer ajustamento a esses valores provisórios como um resultado de concluir a contabilização inicial nos doze meses seguintes à data de aquisição.

Nessas circunstâncias, também pode não ser possível concluir a imputação inicial do goodwill adquirido 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.

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.

▼M3

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.***

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.***

Interesse Minoritário

91. De acordo com a IFRS 3, o goodwill reconhecido numa concentração de actividades empresariais representa o goodwill adquirido por uma empresa-mãe com base no interesse de propriedade da empresa-mãe, em vez da

▼M3

quantia de goodwill controlada pela empresa-mãe como resultado da concentração de actividades empresariais. Assim, o goodwill atribuível a um interesse minoritário não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe. Em conformidade, se existir um interesse minoritário numa unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill, a quantia escriturada dessa unidade compreende:

(a) tanto o interesse da empresa-mãe como o interesse minoritário nos activos líquidos identificáveis da unidade;

e

(b) o interesse da empresa-mãe no goodwill.

Contudo, parte da quantia recuperável da unidade geradora de caixa determinada de acordo com esta Norma é atribuível ao interesse minoritário no goodwill.

92. Consequentemente, para a finalidade de testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa não totalmente detida com goodwill, a quantia escriturada dessa unidade é ajustada de forma nocional, antes de ser comparada com a sua quantia recuperável. Isto é conseguido ao tornar bruta a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade de modo a incluir o goodwill atribuível ao interesse minoritário. Esta quantia escriturada ajustada de forma nocional é depois comparada com a quantia recuperável da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa estiver com imparidade. Se estiver, a entidade imputa a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104 primeiro para reduzir a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade.

93. Contudo, dado que o goodwill é reconhecido apenas na medida do interesse de propriedade da empresa-mãe, qualquer perda por imparidade relacionada com o goodwill é repartida entre a parte atribuível à empresa-mãe e a parte atribuível ao interesse minoritário, apenas com a primeira a ser reconhecida como perda de goodwill por imparidade.

94. Se a perda por imparidade total relacionada com o goodwill for inferior à quantia pela qual a quantia escriturada ajustada de forma nocional da unidade geradora de caixa exceder a sua quantia recuperável, o parágrafo 104 exige que o excesso restante seja imputado aos outros activos da unidade *pro rata* na base da quantia escriturada de cada activo da unidade.

95. O Exemplo Ilustrativo 7 ilustra o teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa com goodwill não totalmente detida.

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.***

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.

▼M3

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.

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.

▼M3

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.

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.

▼M3

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 insignificantes.

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 a 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 a 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;

▼M3

(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 de investimentos 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) Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, 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;

(e) exista evidência proveniente de relatórios internos que indique 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.***

▼M3

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.

119. ***Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, o modelo de revalorização da IAS 16*** **Activos Fixos Tangíveis*). 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.***

120. Uma reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado é creditada directamente ao capital próprio sob o título excedentes de revalorização. Contudo, até ao ponto em que uma perda por imparidade no mesmo activo revalorizado foi anteriormente reconhecida nos resultados, uma reversão dessa perda por imparidade também é reconhecida nos resultados.

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 resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são incluídas;

(b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são revertidas;

(c) a quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período;

▼M3

(d) a quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período.

127. Uma classe de activos é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas unidades operacionais 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 *Activos Fixos Tangíveis*.

129. ***Uma entidade que relata informação por segmentos de acordo com a IAS 14*****Relato por Segmentos*****deve divulgar o seguinte para cada segmento relatável com base no formato de relato primário de uma entidade:***

(a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e directamente no capital próprio durante o período;

(b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e directamente no capital próprio 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 IAS 14, o segmento relatável ao qual o activo pertence, com base no formato de relato primário da entidade;

(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 IAS 14);

(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 IAS 14, por segmento relatável com base no formato de relato primário da entidade;

e

(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;

▼M3

(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) à data 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) 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) seja(m) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, seja(m) 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 que 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.

(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

▼M3

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 esse(s) valor(es) seja(m) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, seja(m) consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.

(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) principal(is) 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, quer esse(s) valor(es) seja (m) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, seja(m) 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) principal(is) levasse a que o agregado das quantias escrituradas das unidades (grupos de unidades) excedesse 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) principal(is).

(iii) a quantia pela qual o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto (s) principal(is) 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

▼M3

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

138. ***Se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 85 da IFRS 3*** **Concentrações de Actividades Empresariais**, ***por aplicar a IFRS 3 a partir de qualquer data anterior às datas de eficácia estabelecidas nos parágrafos 78 a 84 da IFRS 3, deve também aplicar esta Norma prospectivamente a partir da mesma data.***

139. ***Doutro modo, uma entidade deve aplicar esta Norma:***

(a) ao goodwill e 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, também deve aplicar a IFRS 3 e a IAS 38*** **Activos Intangíveis** ***(revista em 2004) ao mesmo tempo.***

RETIRADA DA IAS 36 (EMITIDA EM 1998)

141. Esta Norma substitui a IAS 36 *Imparidade de Activos* (emitida em 1998).

▼M3

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 de juro corrente sem risco do mercado;

(d) o preço de suportar a incerteza inerente ao activo;

e

(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 rendibilidade 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.

▼M3

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 proporcional 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 do ênfase na selecção da taxa de desconto.

A5. Em algumas circunstâncias, tais como as em que activos comparáveis possam ser observados no mercado, 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 proporcional 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

▼M3

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 50 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.

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 de 109 UM e criticam esse resultado como não sendo representativo de qualquer das quantias que poderão ser pagas em última instância.

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 fielmente 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

▼M3

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.

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.

▼M3

APÊNDICE B

Emenda à IAS 16

A emenda contida neste apêndice deve ser aplicada quando uma entidade aplicar a IAS 16 Activos Fixos Tangíveis *(revista em 2003). É substituída quando a IAS 36* Imparidade de Activos *(revista em 2004) se tornar eficaz. Este apêndice substitui as emendas consequenciais feitas pela IAS 16 (revista em 2003) à IAS 36* Imparidade de Activos *(emitida em 1998). A IAS 36 (revista em 2004) incorpora os requisitos dos parágrafos deste apêndice. Consequentemente, as emendas da IAS 16 (revista em 2003) não são necessárias uma vez que uma entidade esteja sujeita à IAS 36 (revista em 2004). Em conformidade, este apêndice apenas se aplica a entidades que optem por aplicar a IAS 16 (revista em 2003) antes da sua data de eficácia.*

B1. A IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* é emendada da seguinte forma.

No Apêndice, o parágrafo A4 passa a ter a seguinte redacção:

A4. A IAS 36 *Imparidade de Activos* (emitida em 1998) é emendada como descrito abaixo.

Na Norma, os parágrafos 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 e 104 passam a ter a seguinte redacção:

4. Esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (justo valor) segundo outras Normas, tais como o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Contudo, identificar se o activo revalorizado pode estar com imparidade depende da base usada para determinar o justo valor:

…

9. ***Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:***

…

Fontes internas de informação

…

(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 ao tornar-se ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence e planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada;

e

…

34. 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.

37. ***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:***

…

(b) aumentos ou melhorias no desempenho do activo.

38. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o activo na condição corrente, o valor de uso não reflecte:

…

(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.

41. Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa que melhorem ou aumentem 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

▼M3

económicos associados ao exfluxo de caixa (ver Apêndice A, Exemplo 6).

42. 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.

59. ***Uma perda por imparidade deve ser reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados imediatamente, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada segundo 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 na revalorização segundo essa outra Norma.***

96. ***Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida para um activo em anos anteriores possa já não existir ou possa ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:***

…

Fontes internas de informação

(d) Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, 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;

e

…

104. ***Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo deve ser reconhecida como rendimento imediatamente na demonstração de resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada segundo outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da IAS 16*** **Activos Fixos Tangíveis*). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como acréscimo na revalorização segundo essa outra Norma.***

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 37

Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Julho de 1998 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 37 prescreve a contabilização e divulgação de todas as provisões, dos passivos contingentes edos activos contingentes, excepto:

(a) os que resultem de instrumentos financeiros que sejam escriturados pelo justo valor;

(b) os que resultem de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma das partes tenha cumprido, qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão;

▼B

(c) os que surjam em empresas de seguros devido a contratos com os titulares de apólices (segurados); ou

(d) os cobertos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.

Provisões

2. A Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Uma provisão deve ser reconhecida quando e somente quando:

(a) uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

(b) seja provável (isto é, mais propenso do que não) que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação; e

(c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. A Norma faz notar que só em casos extremamente rarosé quenão será possível uma estimativa fiável.

3. A Norma define uma obrigação construtiva como uma obrigação que deriva das acções de uma empresa quando:

(a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas oude uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

(b) como consequência, a empresa tenha criado uma expectativaválida por parte dessas outras partes de que cumprirácom aquelas responsabilidades.

4. Em casos raros, por exemplo numa acção judicial, pode não ser claro se uma empresa tem uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em consideração toda a evidência disponível, é mais propenso que uma obrigação presenteexista à data do balanço do que não. Uma empresa reconhece uma provisão para essa obrigação presente se os outros critérios de reconhecimento descritos acima forem satisfeitos. Se for mais propenso que não exista nenhuma obrigação presente do que o contrário, a empresa um divulga passivo contingente, a menos queseja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

5. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço, por outras palavras, a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para transferi-la para um terceiro nesse momento.

6. A Norma exige que uma empresa deve, ao mensurar uma provisão:

(a) tomar em consideração os riscos e incertezas. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliaçãodeliberada de passivos;

(b) descontar as provisões, quando o efeito do valor temporal do dinheiro for materialmente relevante, usando uma taxa (ou taxas) de desconto antes de imposto que reflicta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo que não tenham sido reflectidos na melhor estimativa do dispêndio. Quando seja usado o desconto, o aumento da provisão devido à passagem do tempo é reconhecido como um gasto com juros;

(c) tomar em consideração os acontecimentos futuros, tais como alterações na lei e alterações tecnológicas, quando houver uma prova objectivasuficiente de que ocorrerão; e

(d) não tomar em consideração ganhos da esperada alienaçãoesperada de activos, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão.

7. Uma empresa pode esperar o reembolso de uma parte ou da totalidade do dispêndio exigido para liquidar uma provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). Uma empresa deve:

(a) reconhecer um reembolso quando, e somente quando, esteja virtualmente certa de que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão; e

▼B

(b) reconhecer o reembolso como um activo separado. Na demonstração dos resultados líquidos, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.

8. As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

9. Só deve ser usada uma provisão para dispêndios relativamente aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

Provisões — Aplicações Específicas

10. A Norma explica como os requisitosgerais de reconhecimento e de mensuração das provisões devem ser aplicados em três casos específicos: perdas operacionais futuras; contratos onerosos; e reestruturações.

11. Não devem ser reconhecidasas provisões para perdas operacionais futuras. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos das operações podem estar com imparidade. Neste caso, uma empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.

12. Se uma empresa tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente ao abrigo do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão. Um contrato oneroso é aquele em que os custos inevitáveis à satisfação das obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera receber segundo ele.

13. A Norma define uma reestruturação como um programa que é planeado e controlado pela gerência, e altera materialmente quer:

(a) o âmbito de um negócio empreendido por uma empresa; ou

(b) a maneira pela qual esse negócio é conduzido.

14. Uma provisão para custos de restruturação somente é reconhecida quando forem satisfeitos os critérios gerais para o reconhecimento de provisões. Neste contexto, uma obrigação construtiva para reestruturar ocorre somente quando uma empresa:

(a) tenha um plano formal pormenorizado para reestruturação que identifique pelo menos:

(i) o negócio ou a parte de um negócio em causa;

(ii) as principais localizações afectadas;

(iii) a localização, função, e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela rescisão dos seus serviços;

(iv) os dispêndios que serão suportados; e

(v) quando será implementado o plano; e

(b) tenha criado uma expectativa válida naqueles que serão afectados de que levará a efeito a reestruturação ao iniciar a implementação desse plano ou ao anunciar as suas principais características às pessoas afectadas por ele.

15. Uma decisão da gestão ou da administração de reestruturar não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a empresa tenha, antes da data do balanço:

(a) começado a implementar o plano de reestruturação; ou

(b) comunicado o plano de reestruturação aos por ele afectados de uma maneira suficientemente específica que faça criar neles uma expectativa válida de que a empresa levará a efeito a reestruturação.

16. Quando uma reestruturação envolver a venda de uma empresa, nenhuma obrigação proveniente da venda surge até que a empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo a venda irrevogável.

17. Uma provisão de reestruturação deve somente incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam não só:

(a) necessariamente ligados à reestruturação; mas também

(b) não associados às actividades continuadas da empresa. Por conseguinte, uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como: os de retreinar ou relocalizar pessoal que continua; de marketing; ou de investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

▼B

Passivos Contingentes

18. A Norma substitui as partes da IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço [1], que tratam de contingências. A Norma define um passivo contingente como:

(a) uma possível obrigação que surja 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 empresa; ou

(b) uma obrigação presente que surja de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; ou

(ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

19. Uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente. Uma empresa deve divulgar um passivo contingente a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota.

Activos Contingentes

20. A Norma define um activo contingente como um possívelactivo que surja de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

21. Uma empresa não deve reconhecer um activo contingente. Um activo contingente deve ser divulgado quando um influxo de benefícios económicos seja provável.

22. Quando a realização de rendimentos seja virtualmente certa, então o respectivo activo não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

Data de eficácia

23. A Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-9
Definições	10-13
Provisões e Outros Passivos	11
Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes	12-13
Reconhecimento	14-35
Provisões	14-26
Obrigação Presente	15-16
Acontecimentos Passados	17-22
Exfluxo Provável de Recursos que Incorporam Benefícios Económicos	23-24
Estimativa Fiável da Obrigação	25-26
Passivos Contingentes	27-30

[1] A IAS-10: Contingências e Acontecimentos que Ocorram após e Data do Balanço, foi substituída pela IAS 10 (revista em 1999) Acontecimentos Após a Data do Balanço, em vigor em 1 de Janeiro de 2000.

▼B

Activos Contingentes	31-35
Mensuração	36-52
Melhor Estimativa	36-41
Riscos e Incertezas	42-44
Valor Presente	45-47
Acontecimentos Futuros	48-50
Alienações Esperadas de Activos	51-52
Reembolsos	53-58
Alterações em Provisões	59-60
Uso de Provisões	61-62
Aplicação das Regras das Reconhecimento e de Mensuração	63-83
Perdas Operacionais Futuras	63-65
Contratos Onerosos	66-69
Reestruturação	70-83
Divulgação	84-92
Disposições Transitórias	93-94
Data de Eficácia	95-96

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo eda orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de assegurar quesejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas às demonstrações financeiras de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.

ÂMBITO

1. **Esta Norma deve ser aplicada por todas as empresas na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:**

   (a) **os que resultem de instrumentos financeiros que sejam registados pelo justo valor;**

   (b) **os que resultem de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso;**

   (c) **os que surjam em empresas de seguros provenientes de contratos com segurados; e**

   (d) **os que estejam cobertos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.**

2. Esta Norma aplica-se a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que não sejam escriturados pelo justo valor.

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 queeles sejam onerosos.

4. Esta Norma aplica-se a provisões, passivos contingentes e activos contingentes de empresas seguradoras, que não sejam os provenientes de contratos com segurados.

5. Quando uma outra Norma Internacional de Contabilidade tratar de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou activo contingente, uma empresa aplica essa Norma em lugar desta Norma. Por exemplo, certos tipos de provisões são também tratados em Normas sobre:

   (a) contratos de construção (ver a IAS 11, Contratos de Construção);

▼B

(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; e

(d) benefícios de empregados (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados).

6. Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rédito, por exemplo quando uma empresa 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.

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 Internacionais de Contabilidade especificam se os dispêndios são tratados como activos ou como gastos. Estes assuntos não são tratados nesta Norma. Concordantemente, esta Norma nem proíbe nem exigea capitalização dos custos reconhecidos quando é feita uma provisão.

9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturação (incluindo unidades operacionais em descontinuação). Quando uma reestruturação satisfaz a definição de uma unidade operacional em descontinuação, podem ser exigidas divulgações adicionais pela IAS 35, Unidades Operacionais em Descontinuação.

DEFINIÇÕES

10. **Os termos seguintes são usados nesta Norma com os sentidos especificados:**

Uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Um passivo é uma obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da empresa que incorporam benefícios económicos.

Um acontecimento que cria obrigações é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma empresa 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 empresa em que:

(a) **por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaraçãocorrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e**

(b) **em consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirácom essas responsabilidades.**

Um passivo contingente é:

(a) **uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa; ou**

(b) **uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:**

(i) **não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou**

▼B

(ii) **a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.**

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 empresa.

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 empresa; 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 e acréscimos comerciais porque há incerteza acerca da tempestividade ou da quantia do dispêndio futuros necessários 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 quealgumas 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 comerciaise 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 eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. 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 empresa tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos; ou

(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).

▼B

RECONHECIMENTO

Provisões

14. **Uma provisão deve ser reconhecida quando**

(a) **uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado** [1]**;**

(b) **seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário 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 provável do que não que uma obrigação presente existe à data do balanço.**

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 eventos ocorreram quer se esses eventos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma empresa determina se uma obrigação presente existe à data do balanço 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 após a data do balanço. Com base em tal evidência:

(a) quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e

(b) quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa a empresa divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem beneficios económicos seja remota (ver parágrafo 86).

Acontecimento Passado

17. Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a empresa 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) no caso de uma obrigação construtiva, quando o evento (que pode ser uma acção da empresa) crie expectativas válidas em terceiros de que a empresa cumprirá a obrigação.

18. As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da empresa 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 no balanço de uma empresa são os que existam à data do balanço.

19. São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existem independentemente de acções futuras de uma empresa (isto é, a conduta futura dos seus negócios). 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 empresa. Semelhantemente, uma empresa reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central eléctrica nuclear até ao ponto em que uma empresa seja obrigada a rectificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma empresa pode pretender ou precisar de levar a efeito dispêndios para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo,

[1] Ver também SIC-6: Custos de Modificar Software Existente.

▼B

montando filtros de fumo num certo tipo de fábricas). Dado que a empresa 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 nenhuma 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 compromissocom uma outra parte, isto implica que uma decisão de gerência ou de conselho de administração não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afectados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar nelas uma expectativa válida de que a empresa 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 empresa (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais sejam causados pode não haver nenhuma 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 empresa 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 proposta. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada com 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.

Exfluxo Provável de Recursos Incorporando 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 provável 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 empresa 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 ex. 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 elementos do balanço. Excepto em casos extremamente raros, uma empresa 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).

([1]) A interpretação de «provável» nesta Norma como «mais provável do que não» não se aplica necessariamente a outras Normas Internacionais de Contabilidade.

▼B

Passivos Contingentes

27. **Uma empresa 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 empresa 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 empresa reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.

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 empresa 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 empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.

33. Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos quepossam 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 empresa 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 à data do balanço.**

37. A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação à data do balanço. Porém, a estimativa da quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo juízo da gerência da empresa, 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 após a data do balanço.

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

▼B

estimativa é «o 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 empresa vende bens com uma garantia ao abrigo da 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 empresa 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 empresa 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 1 000 000) + (5 % de 4 000 000) = 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 empresa 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 empresa 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 é feita se houver uma oportunidade significativa de que serão necessárias tentativas posteriores.

41. A posição é mensurada antes dos impostos, porque as consequências fiscais da provisão, e alterações na mesma, são tratadas pela IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

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.**

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 juízos 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 ouuma 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 após a data do balanço 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 pré 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 riscos relativamente aos quais as estimativas dos fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.**

▼B

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 empresa 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 esperados associados 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 empresa não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.

50. O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando evidência objectiva suficiente exista de que apromulgação 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 empresa reconhece ganhos nas alienações esperadas de activos no momento especificado pela Norma Internacional de Contabilidade que trata dos respectivos activos.

REEMBOLSOS

53. **Quando se esperar que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja esperado ser reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa 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 demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.**

55. Algumas vezes, uma empresa 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 quer reembolsar quantias pagas pela empresa quer pagar directamente as quantias.

56. Na maioria dos casos, a empresa permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão de forma que a empresa teria de liquidar a quantia inteira se a terceira parte deixou de efectuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, uma provisão é reconhecida para a quantia inteira do passivo e umactivo separado é reconhecido pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar o passivo.

57. Nalguns casos, a empresa não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efectuar o pagamento. Em tal caso a empresa não tem nenhum passivo por esses custos não sendo assim incluídos na provisão.

58. Como é dito no parágrafo 29, uma obrigação pela qual uma empresa esteja conjunta é solidariamente responsável é um passivo contingente até ao

▼B

ponto em que seja esperado que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

ALTERAÇÕES EM PROVISÕES

59. **As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futurospara 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 gasto com juros.

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 empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.

Contratos Onerosos

66. **Se a empresa 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 eventos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executivos que não sejam onerosos caiem 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 empresa reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a IAS 36, Imparidade de Activos).

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 deslocalização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;

▼B

(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 empresa.

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 surge somente quando uma empresa:**

(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 localização 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 empresa 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 empresa 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 empresa está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à empresa de alterar os seus planos.

75. Uma decisão da gerência ou do conselho de administração para reestruturar tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação construtiva à data daquela demonstração a menos que a empresa tenha, antes da data do balanço:

(a) começado a implementar o plano de reestruturação; ou

(b) anunciado as principais características do plano de reestruturação aos afectados por ele de uma maneira suficientemente específica para levantar neles expectativa válida de que a empresa levará a efeito a reestruturação.

Em alguns casos, uma empresa começa a implementar um plano de reestruturação ou anuncia as suas principais características aos afectados, somente após a data do balanço. A divulgação pode ser exigida pela IAS 10, Acontecimentos que Ocorram Após a Data de Balanço, se a reestruturação for de tal importância que a sua não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazer avaliações e decisões apropriadas.

76. Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão da gerência, uma obrigação pode resultar de outros eventos 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 empresa tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 72 forem satisfeitas.

▼B

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 representantesantes 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 empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.**

79. Mesmo quando uma empresa 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 empresa 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, Imparidade de Activos. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, uma obrigação construtiva pode surgir 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 são os que sejam quer:**

(a) **necessariamente consequentes da reestruturação; quer**

(b) **não associados com as actividades continuadas da empresa.**

81. Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como:

(a) retreinar ou deslocalizar pessoal que continua;

(b) comercialização; 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 à data do balanço. 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 empresa 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 empresa 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 empresa deve divulgar os**

▼B

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 empresa deve divulgar para cada classe de passivo contingente à data do balanço 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.**

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 demonstração 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 empresa faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 84-86 de uma maneira que eles mostrem a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

89. **Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma empresa deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço 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 empresa numa disputa com outras partes nos assuntos sujeitos a provisão, passivo contingente ou activo contingente. Em tais casos, uma empresa 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 empresas 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. A Norma exige um tratamento diferente da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. A IAS 8 exige informação comparativa a (tratamento de referência) ou informação comparativa adicional pró-forma numa base reexpressa a ser divulgada (tratamento alternativo permitido) a menos que seja impraticável fazê-lo.

DATA DE EFICÁCIA

95. **Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada. Se uma empresa aplicar esta Norma para os períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1999, o facto deve ser divulgado.**

▼B

96. Esta Norma substitui as partes da IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço ([1]), que tratem de contingências.

▼M3

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 38

Activos intangíveis

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-7
Definições	8-17
Activos intangíveis	9-17
Identificabilidade	11-12
Controlo	13-16
Benefícios económicos futuros	17
Reconhecimento e mensuração	18-67
Aquisição separada	25-32
Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais	33-43
Mensuração do justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais	35-41
Dispêndio subsequente num projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso adquirido	42-43
Aquisição por meio de um subsídio do governo	44
Trocas de activos	45-47
Goodwill gerado internamente	48-50
Activos intangíveis gerados internamente	51-67
Fase de pesquisa	54-56
Fase de desenvolvimento	57-64
Custo de um activo intangível gerado internamente	65-67
Reconhecimento de um gasto	68-71
Gastos passados a não serem reconhecidos como um activo	71
Mensuração após reconhecimento	72-87
Modelo do custo	74
Modelo de revalorização	75-87
Vida útil	88-96
Activos intangíveis com vidas úteis finitas	97-106
Período de amortização e método de amortização	97-99
Valor residual	100-103
Revisão do período de amortização e do método de amortização	104-106
Activos intangíveis com vidas úteis indefinidas	107-110
Revisão da avaliação da vida útil	109-110
Recuperabilidade da quantia escriturada – perdas por imparidade	111
Retiradas e alienações	112-117
Divulgações	118-128

([1]) A IAS-10: Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço, foi substituída pela IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, em vigor em 1 de Janeiro de 2000.

▼M3

Geral	118-123
Activos intangíveis mensurados após reconhecimento usando o modelo de revalorização	124-125
Dispêndios de pesquisa e desenvolvimento	126-127
Outras informações	128
Disposições transitórias e data de eficácia	129-132
Trocas de activos semelhantes	131
Aplicação antecipada	132
Retirada da IAS 38 (emitida em 1998)	133

Esta Norma revista substitui a IAS 38 (1998) *Activos Intangíveis* e deve ser aplicada:

(a) na aquisição 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;

(b) a todos os outros activos intangíveis, para períodos anuais com início em ou após 31 de Março de 2004.

Incentiva-se uma aplicação mais cedo.

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 se encontrem no âmbito de outra Norma;

   (b) activos financeiros, tal como definidos na IAS 39 **Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;**

   e

   (c) direitos mineiros e dispêndio com a exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

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 de Empregados*).

   (e) activos financeiros tal como definidos na IAS 39. 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 seguros no âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguros*. A IFRS 4 define os requisitos específicos de divulgação para aqueles custos de aquisição diferidos mas não para aqueles activos intangíveis. Portanto, os

▼M3

requisitos de divulgação nesta Norma aplicam-se a esses activos intangíveis.

(h) activos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo de 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 juízo de valor 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 seguros. 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. ***São usados nesta Norma os termos seguintes com os sentidos 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

(c) os preços estão disponíveis ao público.

A data de acordo para uma concentração de actividades empresariais é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado e, no caso de entidades cotadas, anunciado ao público. No caso de um takeover hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitam a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo da adquirida.

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

▼M3

(b) do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

***Quantia escriturada** é a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço 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 IFRSs, 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, 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.*

***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).

▼M3

Identificabilidade

11. A definição de um activo intangível exige que um activo intangível seja identificável para o distinguir do goodwill. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e 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 mas pelos quais o adquirente está preparado para fazer um pagamento na concentração de actividades empresariais.

12. ***Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:***

(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 relacionado;

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.

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.

▼M3

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.

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 resultados 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 juízo de valor 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.

24. ***Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.***

Aquisição Separada

25. Normalmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um activo intangível reflecte as expectativas acerca da probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados incorporados no activo irão fluir para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido no custo do activo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos separadamente.

▼M3

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 sobre as compras 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 *Benefícios dos Empregados*) 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.

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 inerentes podem ocorrer antes ou durante as actividades desenvolvimento. Dado que as operações inerentes 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 inerentes são reconhecidos imediatamente nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.

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 o tratamento de capitalização permitido na IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*.

Aquisição como Parte de uma Concentração de Actividades Empresariais

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 reflecte as expectativas do mercado relativas à probabilidade de que os benefícios económicos futuros incorporados no activo fluam para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido na mensuração do justo valor do activo

▼M3

intangível. 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.

34. Portanto, de acordo com esta Norma e com a IFRS 3, um adquirente reconhece na data da aquisição separadamente do goodwill um activo intangível da adquirida se o justo valor do activo puder ser fiavelmente mensurado, independentemente de o activo *ter* sido 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 e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. Um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso de uma adquirida corresponde à definição de activo intangível quando:

(a) corresponde à definição de activo;

e

(b) é identificável, i.e. separável, ou decorre de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do Justo Valor de um Activo Intangível Adquirido numa Concentração de Actividades Empresariais

35. O justo valor de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais pode normalmente ser mensurado com fiabilidade suficiente para ser reconhecido separadamente do goodwill. 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, em vez de demonstrar uma incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor. Se um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver uma vida útil finita, existe o pressuposto refutável de que o seu justo valor poderá ser mensurado com fiabilidade.

36. Um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser separável, mas apenas em conjunto com um activo tangível ou intangível relacionado. Por exemplo, o título de publicação de uma revista pode não ser capaz de ser vendido separadamente da respectiva base de dados de assinantes, ou uma marca comercial de água mineral pode estar relacionada com uma determinada fonte e não ser possível vendê-la separadamente da fonte. Nesses casos, o adquirente reconhece o grupo de activos como um único activo separadamente do goodwill se os justos valores individuais dos activos do grupo não forem fiavelmente mensuráveis.

37. Da mesma forma, os termos «marca» e «nome de marca» são muitas vezes usados como sinónimos para 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 seu nome comercial relacionado, fórmulas, receitas e especialização tecnológica. O adquirente reconhece como activo único um grupo de activos intangíveis complementares que compreenda uma marca se os justos valores individuais dos activos complementares não forem fiavelmente mensuráveis. Se os justos valores individuais dos activos complementares forem fiavelmente mensuráveis, um adquirente pode reconhecê-los como um activo único desde que os activos individuais tenham vidas úteis semelhantes.

38. As únicas circunstâncias em que pode não ser possível mensurar fiavelmente o justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais são quando o activo intangível resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais e ou:

(a) não for separável;

ou

(b) for separável, mas não houver história ou evidência de transacções de troca para os mesmos activos ou semelhantes, e a estimativa de outra forma do justo valor estivesse dependente de variáveis não mensuráveis.

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 não estiverem disponíveis, o preço da transacção semelhante mais recente pode proporcionar um critério do qual se pode derivar o justo valor, desde que

▼M3

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.

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.

41. As entidades que estão regularmente envolvidas na compra e venda de activos intangíveis únicos 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 reflectirem transacções e práticas correntes do sector ao qual o activo pertença. Estas técnicas incluem, quando apropriado:

(a) a aplicação de múltiplos reflectindo transacções de mercado correntes a indicadores que estimulem a rentabilidade do activo (tal como rédito, acções de mercado e lucro operacional) ou ao fluxo de royalties que poderia ser obtido com o licenciamento do activo intangível a outra parte numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes (como na abordagem «dispensa de royalty»);

ou

(b) o desconto de fluxos de caixa líquidos futuros estimados do activo.

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 do Governo

44. Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio do governo. 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 do Governo e Divulgação de Apoios do Governo,* 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.

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

▼M3

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 pela transacção se alterar 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.***

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

▼M3

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.

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

▼M3

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.

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 *Benefícios dos Empregados*) 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 *Custos de Empréstimos Obtidos* especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

▼M3

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

(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 (*), 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 no balanço.

Durante 20X6, o dispêndio incorrido foi de 2 000 UM. No fim de 20X6, a quantia recuperável do *know-how* incorporado no processo (incluindo 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.

RECONHECIMENTO DE UM GASTO

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 este for o caso, este dispêndio (incluído no custo da concentração de actividades empresariais) deve fazer parte da quantia atribuída ao goodwill à data da aquisição (ver a IFRS 3* Concentrações de Actividades Empresariais).**

69. Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Por exemplo, excepto quando formar parte do custo de uma concentração de actividades empresariais, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for incorrido (ver o parágrafo 54). Outros exemplos de

(*) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼M3

dispêndio que seja reconhecido como um gasto quando for incorrido incluem:

(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 *Activos Fixos Tangíveis*. 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.

(c) dispêndios com actividades de publicidade e promocionais.

(d) dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

70. O parágrafo 68 não exclui o reconhecimento de um pré-pagamento como um activo quando o pagamento pela entrega de bens ou serviços tenha sido feito antes da entrega de bens ou da prestação de serviços.

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.***

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 do balanço 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 do governo e reconhecido por uma quantia nominal (ver parágrafo 44).

▼M3

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.

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 bruta escriturada do activo de forma a que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a sua 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 *Imparidade de Activos*.

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.

85. ***Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.***

86. ***Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor no excedente de revalorização com respeito a esse activo.***

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. Porém, algum do excedente pode ser realizado logo que o activo seja usado pela entidade; em tal caso, a quantia do excedente realizado é a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada valorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida baseada no custo histórico do activo. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através da demonstração dos resultados.

▼M3

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.

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.

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.***

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.

▼M3

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.

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 de alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5*** **Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas** ***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 resultados a menos que esta ou outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro activo.***

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 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. É muito raro haver, se é que há, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para activos intangíveis com vidas úteis finitas que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método da linha recta.

99. A amortização é normalmente reconhecida nos resultados. 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

▼M3

(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.

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 *Imparidade de Activos*, 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.

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 não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8*** **Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.**

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

▼M3

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 *Imparidade de Activos*. 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 resultados quando o activo for desreconhecido (a menos que a IAS 17* Locações *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.

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 de alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5.

DIVULGAÇÕES

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 demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;

(e) uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre:

▼M3

(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 de 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 directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36 **Imparidade de Activos** *(se existirem);*

(iv) perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período de acordo com a IAS 36 (se houver);

(v) perdas por imparidade revertidas nos resultados durante o período de acordo com a IAS 36 (se houver);

(vi) qualquer amortização reconhecida durante o período;

(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.

▼M3

(c) para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor (ver parágrafo 44):

(i) o justo valor inicialmente reconhecido para estes activos;

(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) 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.

▼M3

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA

129. ***Se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 85 da IFRS 3*** **Concentrações de Actividades Empresariais,** ***por aplicar a IFRS 3 a partir de qualquer data anterior às datas de eficácia estabelecidas nos parágrafos 78 a 84 da IFRS 3, deve também aplicar esta Norma prospectivamente a partir da mesma data. 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 dos seus activos intangíveis reconhecidos. 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*** **Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.**

130. ***Doutro modo, uma entidade deve aplicar esta Norma:***

(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.

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, também deve aplicar a IFRS 3 e a IAS 36*** **Imparidade deActivos** ***(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).

▼M2

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 39

Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-7
Definições	8-9
Derivados embutidos	10-13
Reconhecimento e desreconhecimento	14-42
Reconhecimento inicial	14
Desreconhecimento de um activo financeiro	15-23
Transferências que se qualificam para desreconhecimento	24-28
Transferências que não se qualificam para desreconhecimento	29
Envolvimento continuado em activos transferidos	30-35

▼M2

Todas as transferências	36-37
Compra ou venda «regular way» de um activo financeiro	38
Desreconhecimento de um passivo financeiro	39-42
Mensuração	43-70
Mensuração inicial de activos financeiros e de passivos financeiros	43-44
Mensuração subsequente de activos financeiros	45-46
Mensuração subsequente de passivos financeiros	47
Considerações sobre a mensuração pelo justo valor	48-49
Reclassificações	50-54
Ganhos e perdas	55-57
Imparidade e incobrabilidade de activos financeiros	58-62
Activos financeiros escriturados pelo custo amortizado	63-65
Activos financeiros escriturados pelo custo	66
Activos financeiros disponíveis para venda	67-70
Cobertura	71-102
Instrumentos de cobertura	72-77
Instrumentos que se qualificam	72-73
Designação de instrumentos de cobertura	74-77
Itens cobertos	78-84
Itens que se qualificam	78-80
Designação de itens financeiros como itens cobertos	81
Designação de itens não financeiros como itens cobertos	82
Designação de grupos de itens como itens cobertos	83-84
Contabilidade de cobertura	85-101
Coberturas de justo valor	89-94
Coberturas de fluxos de caixa	95-101
Coberturas de um investimento líquido	102
Disposições transitórias e data de eficácia	103-108
Retirada de outras tomadas de posição	109-110

Esta Norma revista substitui a IAS 39 (revista em 2000) *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É permitida a aplicação mais cedo.

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 e divulgar informações acerca de instrumentos financeiros estão desenvolvidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*.

ÂMBITO

2. ***Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros excepto:***

   (a) aqueles 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***

▼M2

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.**

(d) direitos e obrigações provenientes de contratos de seguros. Contudo, as entidades devem aplicar esta Norma a um instrumento financeiro que assuma a forma de um contrato de seguro (ou de resseguro) tal como descrito no parágrafo 6 da IAS 32, mas que principalmente envolva a transferência de riscos financeiros descrita no parágrafo 52 dessa Norma. Além disso, os derivados que estejam embutidos em contratos de seguros estão sujeitos às disposições sobre derivados embutidos desta Norma (ver parágrafos 10-13 e Apêndice A parágrafos AG27-AG33).

(e) instrumentos financeiros emitidos pela entidade que satisfaçam a definição de instrumento de capital próprio da IAS 32 (incluindo opções e warrants). 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.

(f) contratos de garantia financeira (incluindo cartas de crédito e outros contratos de incumprimento de crédito) que estabeleçam o pagamento de quantias especificadas para reembolsar o detentor por uma perda em que incorreu devido ao facto de um devedor especificado não ter efectuado o pagamento quando era devido segundo os termos originais ou modificados de um instrumento de dívida (ver parágrafo 3). O emitente de tal contrato de garantia financeira deve inicialmente reconhecê-lo pelo justo valor, e subsequentemente mensurá-lo pelo mais alto de (i) a quantia reconhecida segundo a IAS 37 **Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes** *e (ii) a quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a IAS 18* **Rédito.** *As garantias financeiras estão sujeitas às disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 39-42 e Apêndice A parágrafos AG57-AG63).*

(g) contratos de retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 65-67 da IAS 22 **Concentrações de Actividades Empresariais***). Esta isenção aplica-se apenas ao adquirente.*

(h) contratos que exijam um pagamento baseado em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas (ver Apêndice A parágrafo AG1). Contudo, outros tipos de derivados que estejam embutidos nesses contratos estão sujeitos às disposições sobre derivados embutidos desta Norma (por exemplo, se um swap de taxa de juro for contingente em relação a uma variável climática como os graus-dia de aquecimento, o elemento do swap de taxa de juro é um derivado embutido que se encontra dentro do âmbito desta Norma — ver parágrafos 10-13 e Apêndice A parágrafos AG27-AG33).

(i) excepto como descrito no parágrafo 4, compromissos de empréstimo que não possam ser liquidados de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro. Um compromisso de empréstimo não é considerado como estando liquidado de forma líquida meramente porque o empréstimo é pago em prestações (por exemplo, a hipoteca de um empréstimo de construção que seja paga em prestações em linha com o progresso da construção). O emitente de um compromisso para proporcionar um empréstimo a uma taxa de juro

▼M2

inferior à do mercado deve inicialmente reconhecê-lo pelo justo valor, e subsequentemente mensurá-lo pelo mais alto de (i) a quantia reconhecida segundo a IAS 37 e (ii) a quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a IAS 18. Um emitente de compromissos de empréstimo deve aplicar a IAS 37 a outros compromissos de empréstimo que não estejam dentro do âmbito desta Norma. Os compromissos de empréstimo estão sujeitos às disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 15-42 e Apêndice A parágrafos AG36-AG63).

3. ***Os contratos de garantia financeira ficam sujeitos a esta Norma se estabelecerem o pagamento de quantias em resposta a alterações numa especificada taxa de juro, 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 (por vezes denominada o «subjacente»). Por exemplo, um contrato de garantia financeira que estabeleça o pagamento de quantias caso a notação de crédito de um devedor desça abaixo de um nível particular está dentro do âmbito desta Norma.***

4. ***Os compromissos de empréstimo que a entidade designa como passivos financeiros pelo justo valor por via dos resultados estão dentro do âmbito desta Norma. 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.***

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 ou 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.

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.

▼M2

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.

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

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 especificada taxa de juro, 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 (por vezes denominada o «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 por via dos resultados é um activo financeiro ou um passivo financeiro que satisfaz qualquer das seguintes condições.

(a) Está classificado como detido para negociação. Um activo financeiro ou um passivo financeiro está classificado como detido para negociação se for:

(i) adquirido ou incorrido principalmente para a finalidade de venda ou de recompra num prazo muito próximo;

(ii) parte 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) um derivado (excepto no caso de um derivado que seja um instrumento de cobertura designado e eficaz).

(b) […] Qualquer activo financeiro […] dentro do âmbito desta Norma pode ser designado quando inicialmente reconhecido como activo financeiro […] pelo justo valor por via dos resultados excepto no caso de 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 (ver parágrafo 46 (c) e Apêndice A parágrafos AG80 e AG81).

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 por via dos resultados;

(b) os que a entidade designa como disponíveis para venda;

e

(c) os que satisfazem a definição de empréstimos concedidos e contas a receber.

▼M2

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 por via dos resultados;

(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 por via dos resultados.

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 dos juros ou o gasto dos 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), 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

▼M2

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 do balanço de uma entidade.

Justo valoré 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. (*)

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.

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 base 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. 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 base 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

(*) 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.

▼M2

económicas e os riscos do contrato de base (ver Apêndice A parágrafos AG30 e AG33);

(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 resultados (i.e. um derivado que esteja embutido num activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos resultados não é um derivado separado).

Se um derivado embutido for separado, o contrato de base 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 na face das demonstrações financeiras.

12. ***Se por esta Norma se exigir a uma entidade que separe um derivado embutido do seu contrato de base, mas essa entidade não estiver em condições de mensurar separadamente o derivado embutido quer à data de aquisição quer a uma data de relato financeiro subsequente, ela deve tratar todo o contrato combinado como um activo financeiro ou passivo financeiro detido para negociação.***

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 e o justo valor do contrato de base, 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 combinado é tratado como detido para negociação.

RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO

Reconhecimento Inicial

14. ***Uma entidade deve reconhecer um activo financeiro ou um passivo financeiro no seu balanço 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.)***

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 de 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

▼M2

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) 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.

▼M2

(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.

(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 **Demonstração 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).

22. Frequentemente, será obvio 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.

▼**M2**

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 reconhecido directamente no capital próprio (ver parágrafo 55(b))

    deve ser reconhecida nos resultados.

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 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 reconhecido directamente no capital próprio (ver parágrafo 55(b))

    deve ser reconhecida nos resultados. Um ganho ou perda cumulativo que tenha sido reconhecido no capital próprio 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 valoré 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.

▼M2

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) 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 a dinheiro 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 a dinheiro 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***

▼M2

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) 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 reconhecido directamente no capital próprio (ver parágrafo 55(b))

deve ser reconhecida nos resultados. Um ganho ou perda cumulativo que tenha sido reconhecido no capital próprio 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. ►M9 *Se o activo transferido for mensurado pelo custo amortizado, a opção contida nesta Norma de designar um passivo financeiro pelo justo valor por via dos resultados 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 no seu balanço (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) do seu balanço quando, e apenas quando, for extinto – isto é, quando a obrigação especificada no contrato for satisfeita ou cancelada ou expirar.*

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*

▼M2

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 resultados.***

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 resultados.

MENSURAÇÃO

Mensuração Inicial de Activos Financeiros e de 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 por via dos resultados, 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 por via dos resultados;

    (b) investimentos detidos até à maturidade;

    (c) empréstimos concedidos e contas a receber;

    e

    (d) activos financeiros disponíveis para venda.

    Estas categorias aplicam-se à mensuração e ao reconhecimento dos resultados 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 IAS 32.

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

▼M2

excepto aqueles mensurados pelo justo valor por via dos resultados 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:***

(a) passivos financeiros pelo justo valor por via dos resultados. 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 é contabilizada usando a abordagem do envolvimento continuado. Os parágrafos 29 e 31 aplicam-se à mensuração de tais passivos financeiros.

Os passivos financeiros que sejam designados como itens cobertos estão sujeitos a mensuração segundo os requisitos da contabilidade de cobertura contidos nos parágrafos 89-102.

Considerações sobre a Mensuração pelo Justo Valor

48. ***Ao determinar o justo valor de um activo financeiro ou de um passivo financeiro para a finalidade de aplicar esta Norma ou a IAS 32, uma entidade deve aplicar os parágrafos AG69-AG82 do Apêndice A.***

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 não deve reclassificar um instrumento financeiro colocando-o ou retirando-o da categoria de justo valor por via dos resultados enquanto estiver detido ou emitido.***

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.***

▼M2

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 46(c) 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. Qualquer ganho ou perda anterior naquele activo que tenha sido reconhecido directamente no capital próprio 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 resultados 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. Se o activo financeiro estiver subsequentemente com imparidade, qualquer ganho ou perda que tenha sido reconhecido directamente no capital próprio é reconhecido nos resultados de acordo com o parágrafo 67.

(b) No caso de um activo financeiro que não tenha uma maturidade fixada, o ganho ou perda deve permanecer no capital próprio até que o activo financeiro seja vendido ou de outra forma alienado, sendo então reconhecido nos resultados. Se o activo financeiro estiver subsequentemente com imparidade, qualquer ganho ou perda anterior que tenha sido reconhecido directamente no capital próprio é reconhecido nos resultados de acordo com o parágrafo 67.

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 por via dos resultados deve ser reconhecido nos resultados.

(b) Um ganho ou perda resultante de um activo financeiro disponível para venda deve ser reconhecido directamente no capital próprio, através da demonstração de alterações no capital próprio (ver IAS 1 **Apresentação de Demonstrações Financeiras***), 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, momento em que o ganho ou perda cumulativo anteriormente reconhecido no capital próprio deverá ser reconhecido nos resultados. Contudo, o juro calculado usando o método do juro efectivo (ver parágrafo 9) é reconhecido nos resultados (ver IAS 18*** **Rédito***). Os dividendos resultantes de um instrumento de capital próprio disponível para venda são reconhecidos nos resultados quando o direito da entidade de receber pagamento for estabelecido (ver IAS 18).***

56. ***Para os activos financeiros e passivos financeiros escriturados pelo custo amortizado (parágrafos 46 e 47), é reconhecido um ganho ou perda nos resultados 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 resultados ou no capital próprio, conforme apropriado segundo o parágrafo 55.***

▼M2

Imparidade e Incobrabilidade de Activos Financeiros

58. ***Uma entidade deve avaliar à data de cada balanço 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

(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 inves-

▼M2

timento 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 juízo de valor da experiência para estimar a quantia de qualquer perda por imparidade. De forma semelhante, uma entidade usa o seu juízo de valor experimentado 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 resultados.***

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 resultados.***

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 reconhecido directamente no capital próprio e houver prova objectiva de que o activo está com imparidade (ver parágrafo 59), a perda cumulativa que tinha sido reconhecida directamente no capital próprio deve ser removida do capital próprio e reconhecida nos resultados ainda que o activo financeiro não tenha sido desreconhecido.***

▼M2

68. ***A quantia da perda cumulativa que seja removida do capital próprio e reconhecida nos resultados 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 resultados.***

69. ***As perdas por imparidade reconhecidas nos resultados para um investimento num instrumento de capital próprio classificado como disponível para venda não devem ser revertidas por via dos resultados.***

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 resultados, a perda por imparidade deve ser revertida, sendo a quantia da reversão reconhecida nos resultados.***

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.

73. Para finalidades de contabilidade de cobertura, apenas os instrumentos que envolvam uma parte externa à entidade que relata (i.e. externa ao grupo, segmento 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 contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo. Contudo, podem qualificar-se para contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras individuais ou separadas de entidades individuais dentro do grupo ou no relato por segmentos desde que sejam externas à entidade ou segmento individual sobre quem se está a relatar.

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.

    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.

▼M2

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) podem ser designados como o instrumento de cobertura só 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, ou (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.

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. Segue-se que a contabilidade de cobertura pode ser aplicada a transacções entre entidades ou segmentos do mesmo grupo apenas nas demonstrações financeiras individuais ou separadas dessas entidades ou segmentos 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*. Segundo 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.

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).

▼M2

81A. 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. […]

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 resultados 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 resultados.

(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 resultados.

(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.

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

▼M2

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 resultados.

(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 resultados;

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 resultados. 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 resultados aplica-se se o item coberto for um activo financeiro disponível para venda.

89A. 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 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 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 do balanço quando os activos ou passivos a que digam respeito são 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

▼M2

(c) a entidade revogar a designação.

92. ***Qualquer ajustamento resultante do parágrafo 89(b) feito na quantia escriturada de um instrumento financeiro coberto relativamente ao qual o método do juro efectivo seja usado (ou, no caso de uma cobertura de carteira do risco da taxa de juro, na linha de item separada do balanço descrita no parágrafo 89A) deve ser amortizado nos resultados. 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 da taxa de juro, até à expiração do período 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 resultados (ver parágrafo 89(b)). As alterações no justo valor do instrumento de cobertura também são reconhecidas nos resultados.

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 no balanço.

Coberturas de Fluxos 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 reconhecida directamente no capital próprio por meio da demonstração de alterações no capital próprio (ver IAS 1);

e

(b) a porção ineficaz do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura deve ser reconhecida nos resultados.

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 resultados;

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.

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 directamente no capital próprio de acordo com o parágrafo 95 devem ser reclassificados***

▼M2

nos resultados no mesmo período ou períodos durante os quais o activo adquirido ou o passivo assumido afecta os resultados (tal como nos períodos em que é reconhecido o rendimento dos juros ou o gasto dos juros). Contudo, se uma entidade tiver a expectativa de que a totalidade ou uma parte de uma perda reconhecida directamente no capital próprio não será recuperada num ou mais períodos futuros, ela deve reclassificar nos resultados a quantia que não espera recuperar.

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:*

   (a) Reclassifica os ganhos e perdas associados que foram reconhecidos directamente no capital próprio de acordo com o parágrafo 95 nos resultados no mesmo período ou períodos durante os quais o activo adquirido ou o passivo assumido afecta os resultados (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 directamente no capital próprio não será recuperada num ou mais períodos futuros, ela deve reclassificar nos resultados a quantia que não espera recuperar.

   (b) Remove os ganhos e perdas associados que foram reconhecidos directamente no capital próprio 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.*

100. *Relativamente às coberturas de fluxos de caixa que não sejam as abrangidas pelos parágrafos 97 e 98, as quantias que tenham sido directamente reconhecidas no capital próprio devem ser reconhecidas nos resultados no mesmo período ou períodos durante os quais a transacção prevista coberta afecta os resultados (por exemplo, quando ocorrer uma venda prevista).*

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 se mantém reconhecido directamente no capital próprio desde o período em que a cobertura era eficaz (ver parágrafo 95(a)) deve permanecer reconhecido 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 se mantém reconhecido directamente no capital próprio desde o período em que a cobertura era eficaz (ver parágrafo 95(a)) deve permanecer reconhecido separadamente no capital próprio até que a transacção prevista ocorra. Quando a transacção ocorrer, aplicam-se os parágrafos 97, 98 ou 100.

   (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)) deve ser reconhecido nos resultados. 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 se mantém reconhecido directamente no capital próprio desde o período em que a cobertura era eficaz (ver parágrafo 95(a)) deve permanecer reconhecido separadamente no capital próprio até que a transacção prevista ocorra ou deixe de se

▼M2

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 reconhecido directamente no capital próprio deve ser reconhecido nos resultados.

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 IAS 21), devem ser contabilizadas de forma semelhante às coberturas de fluxo de caixa:*

(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 directamente no capital próprio por meio da demonstração de alterações no capital próprio (ver IAS 1);

e

(b) a porção ineficaz deve ser reconhecida nos resultados.

O ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura relacionado com a porção eficaz da cobertura que tenha sido reconhecida directamente no capital próprio deve ser reconhecido nos resultados aquando da alienação da unidade operacional estrangeira.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA

103. *Uma entidade deve aplicar esta Norma (incluindo as emendas emitidas em Março de 2004) para os 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) para 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 para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.*

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 ou um passivo financeiro anteriormente reconhecido como um activo financeiro ou um passivo financeiro pelo justo valor por via dos resultados ou disponível para venda apesar do requisito do parágrafo 9 de que seja feita essa designação no reconhecimento inicial. Para cada um destes activos financeiros designados como disponíveis para venda, 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 transferir esse ganho ou perda cumulativo para os resultados. Para qualquer instrumento financeiro designado pelo justo valor por via dos resultados ou disponível para venda, a entidade deve:*

(a) reexpressar o activo financeiro ou o passivo financeiro usando a nova designação nas demonstrações financeiras comparativas;

e

(b) divulgar o justo valor dos activos financeiros ou passivos financeiros designados para cada categoria e a classificação e quantia escriturada nas demonstrações financeiras anteriores.

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*

▼M2

passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transacções.

▼M8

107A***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.

▼M2

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 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.***

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.

▼M2

APÊNDICE A

Guia de Aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta Norma.

Âmbito (parágrafos 2-7)

AG1. São vulgarmente usados como apólices de seguros os contratos que exijam um pagamento baseado em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas. (Os contratos baseados em variáveis climáticas são por vezes referidos como «derivados do tempo».) De acordo com esses contratos, o pagamento feito baseia-se na quantia de prejuízo para a entidade segurada. Os direitos e obrigações segundo contratos de seguro que não envolvam principalmente a transferência de riscos financeiros são excluídos do âmbito desta Norma pelo parágrafo 2(d). O pagamento segundo alguns contratos que exigem um pagamento baseado em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas não está relacionado com a quantia de prejuízo de uma entidade segurada. Esses contratos são excluídos do âmbito desta Norma pelo parágrafo 2(h).

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 *Rédito*.

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 *Investimentos em Associadas* 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 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos* 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.

AG4. Esta Norma aplica-se aos activos financeiros e passivos financeiros de seguradoras que não sejam direitos e obrigações decorrentes de contratos de seguro que são excluídos pelo parágrafo 2(d).

Definições (parágrafos 8-9)

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

▼M2

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.

AG8. Se uma entidade revê as suas estimativas de pagamentos ou cobranças, 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 calculando o valor presente dos fluxos de caixa estimados futuros à taxa de juro efectiva original do instrumento financeiro. O ajustamento é reconhecido como rendimento ou gasto nos resultados.

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 (*) 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 associada. 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).

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

(*) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼M2

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) 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

▼M2

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.

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.

▼M2

(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) 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 a cada data de balanço posterior.

Empréstimos 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 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 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 resultados, ou como disponível para venda.

Derivados Embutidos (parágrafos 10-13)

AG27. Se um contrato de base 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 base 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 base 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 base de acordo com os termos expressos na característica da opção. A quantia escriturada inicial do instrumento de base 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 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*) 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.

AG30. As características e riscos económicos de um derivado embutido não estão intimamente relacionados com o contrato de base (parágrafo 11

▼M2

(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 base.

(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 base.

(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 base 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 base 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 num contrato de seguro de base – 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 base porque os riscos inerentes ao contrato de base 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 base – 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 base porque os riscos inerentes ao contrato de base 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 base 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).

(g) Uma opção *call*, *put*, de renúncia ou de pré-pagamento embutida num instrumento de dívida de base não está intimamente relacionada com o instrumento de base a não ser que o preço de exercício da opção seja aproximadamente igual ao custo amortizado do instrumento de dívida em cada data de exercício. Na perspectiva do emitente de um instrumento de dívida convertível com uma característica de opção *call* ou *put* embutida, avaliar se a opção *call* ou *put* está intimamente relacionada com o instrumento de dívida de base é algo que se realiza antes de separar o elemento de capital próprio segundo a IAS 32.

(h) Os derivados de crédito que estejam embutidos num instrumento de dívida de base 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 base. Tais derivados de crédito permitem ao fiador assumir o risco de crédito associado ao activo de referência sem o possuir directamente.

AG31. ►M9 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

▼M2

«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 resultados, é-lhe exigido que separe um derivado embutido (i.e. o pagamento de capital indexado) segundo o parágrafo 11 porque o contrato de base 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 base 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 associação 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 de balanço 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 base nos exemplos seguintes. Nestes exemplos, uma entidade não contabiliza o derivado embutido separadamente do contrato de base.

(a) Um derivado embutido, no qual o subjacente seja 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 em relação a um instrumento de dívida de base com juros, está intimamente relacionado com o instrumento de base, a não ser que o instrumento combinado possa ser liquidado de tal forma que o detentor não recuperaria substancialmente todo o seu investimento reconhecido ou que o derivado embutido pudesse pelo menos duplicar a taxa de retorno inicial do detentor em relação ao contrato de base e pudesse resultar numa taxa de retorno que seja pelo menos o dobro do que o retorno de mercado seria para um contrato com os mesmos termos que o contrato de base.

(b) Um *floor* ou *cap* embutido na taxa de juro de um instrumento de dívida está intimamente relacionado com o instrumento de dívida de base, 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 instrumento for emitido, e o *cap* ou o *floor* não esteja alavancado em relação ao instrumento de base. 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 base 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 base (por exemplo, uma obrigação em moeda dupla) está intimamente relacionado com o instrumento de dívida de base. Tal derivado não é separado do instrumento de base porque a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* exige que os ganhos e perdas em moeda estrangeira em itens monetários sejam reconhecidos nos resultados.

(d) Um derivado embutido em moeda estrangeira de um contrato de base que não seja 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 base 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 do 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

▼M2

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).

(Um tal contrato não é um contrato de base com um derivado embutido em moeda estrangeira.)

(e) Uma opção de pré-pagamento embutida num *strip* só de juros ou só de capital está intimamente relacionada com o contrato de base desde que o contrato de base (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 base original.

(f) Um derivado embutido num contrato de locação de base está intimamente relacionado com o contrato de base 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.

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 no seu balanço como 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.

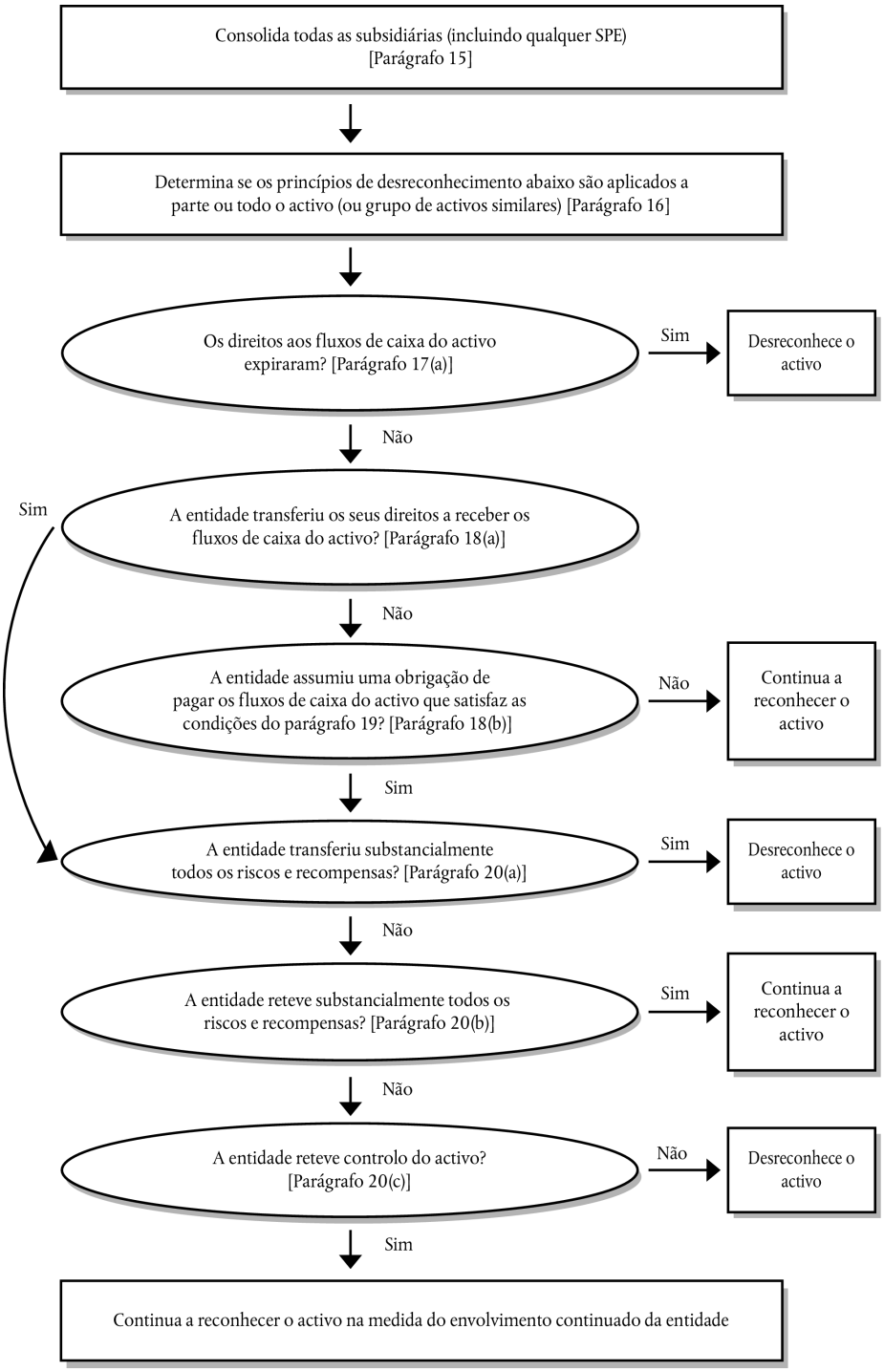
(d) contratos de opção que estejam dentro do âmbito desta Norma (ver parágrafos 2-7) são reconhecidos como activos ou passivos quando o detentor ou subscritor se tornar parte do contrato.

▼M2

(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.

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

▼M2

caixa a um ou mais destinatários) ocorre, por exemplo, se a entidade for uma entidade de 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.

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 de 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 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

▼M2

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 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.

▼M2

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 resultados 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 100 UM é reconhecida nos resultados 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 resultados.

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*

▼M2

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 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 vender ou penhorar o activo, aquele que transfere reclassifica o activo no seu balanço, por exemplo, como activo emprestado ou conta a receber de recompra.

(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.

▼M2

(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.

(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 em dinheiro.* 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

▼M2

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).

(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 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

▼M2

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 associada 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.

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 % de 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 10 % transferida e da parte de 90 % 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.

▼M2

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	—
Activo para a retribuição recebida sob a forma de *spread* em excesso	40	—
Resultados (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 resultados ou perda 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 resultados.

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.

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 corres-

▼M2

pondente 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 resultados para activos classificados como activos financeiros pelo justo valor através dos resultados; e é reconhecida no capital próprio 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 AG57(b) 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.

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;

▼M2

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 resultados usando o método da taxa de juro efectiva.

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 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. A data de relato financeiro seguinte 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 reconhecida no capital próprio. Se o activo financeiro disponível para venda tiver pagamentos fixos ou determináveis, os custos de transacção são amortizados nos resultados 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 resultados quando o activo for desreconhecido ou ficar com imparidade.

AG68. Os instrumentos que sejam classificados como empréstimos 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 e 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 «preços 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

▼M2

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 do balanço relativamente a esse instrumento (i. e. sem modificar ou reempacotar o instrumento) no mercado activo mais vantajoso ao qual a entidade 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 de oferta de compra corrente 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.

▼M2

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.

▼M8

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.

▼M2

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.

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

▼M2

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).

(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

▼M2

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.

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 resultados. 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 resultados 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 reconhecido directamente no capital próprio 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 resultados.

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,

▼M2

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.

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 (*) levando em conta todas as informações relevantes disponíveis antes das demonstrações financeiras serem emitidas relativamente às condições existentes à data do balanço.

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

(*) A IAS 37, no parágrafo 39, contém orientação sobre como determinar a melhor estimativa num intervalo de possíveis desfechos.

▼M2

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.

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 Juro 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 juro 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 resultados 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 resultados devido a alterações nos justos valores os fluxos de caixa. Consequentemente, pode qualificar-se como um instrumento de cobertura.

AG95. Um investimento detido até à maturidade escriturado pelo custo amortizado pode ser designado como instrumento de cobertura numa cobertura de risco cambial.

▼M2

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 resultados a parte do investidor nos resultados 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 resultados os resultados 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.

Designação de Itens Financeiros como Itens Cobertos (parágrafos 81 e 81A)

AG99A. […] 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.

AG99B. 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 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).

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. 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

▼M2

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 resultados 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 resultados 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).

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

▼M2

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 nos instrumentos 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. […]

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 resultados 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 da 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 resultados 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.

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

▼M2

para cada período temporal, 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 regularizações líquidas. As taxas fixas e variáveis sobre um *swap* podem ser alteradas sem afectar a regularização 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 da 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) 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 resultados e numa de duas linhas de itens no balanço tal como descrito no parágrafo

▼M2

89A. 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 resultados. O justo valor do(s) instrumento(s) de cobertura é reconhecido como activo ou passivo no balanço.

(i) Qualquer ineficácia (*) será reconhecida nos resultados 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.

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). (**) 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, esta designação e documentação especifica 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.

(*) Aplicam-se neste contexto as mesmas considerações de materialidade que se aplicam a todas as IFRSs.

(**) 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.

▼M2

(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.

(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 (*) 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 (**) 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.

AG123. O parágrafo 89A 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) […]

(*) Ver parágrafos 77 e AG94
(**) Ver parágrafo 75

▼M2

(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 (*) deve ser identificada e reconhecida nos resultados.

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.[…]

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 AG114(g) que se relaciona com o item desreconhecido deve ser removida do balanço, 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 resultados nesse momento (ver parágrafo 89A). […]

AG130. […]

(*) Aplicam-se neste contexto as mesmas considerações de materialidade que se aplicam a todas as IFRSs.

▼**M2**

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.

▼M2

APÊNDICE B

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

Emendas à IFRS 1

B1. A IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* é emendada da seguinte forma.

Norma

Os parágrafos 25A, 27A, 36A e 47A são adicionados e os parágrafos 13, 27 e 30 passam a ter a seguinte redacção:

13 Uma entidade pode optar pelo uso de uma ou mais das isenções seguintes:

(a) …

(e) instrumentos financeiros compostos (parágrafo 23);

(f) activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos (parágrafos 24 e 25);

e

(g) a designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos (parágrafo 25A).

Designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos

▼M9

25A A IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* 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 através dos resultados. Não obstante este requisito, aplicam-se excepções nas seguintes circunstâncias:

(a) qualquer entidade pode fazer uma designação como disponível para venda na data de transição para as IFRSs.

(b) *uma entidade que apresente as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs para um período anual com início em ou após 1 de Setembro de 2006* pode designar, na data de transição para as IFRSs, qualquer activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados desde que o activo ou passivo satisfaça os critérios no parágrafo 9b)i), 9b)ii) ou 11A da IAS 39 nessa data.

(c) *uma entidade que apresente as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs para um período anual com início em ou após 1 de Janeiro de 2006 e antes de 1 de Setembro de 2006* pode designar, na data de transição para as IFRSs, qualquer activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados desde que o activo ou passivo satisfaça o critério no parágrafo 9b)i), 9b)ii) ou 11A da IAS 39 nessa data. Quando a data de transição para as IFRSs for 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 a data de transição para as IFRSs e 1 de Setembro de 2005.

(d) *uma entidade que apresente as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs para um período anual com início antes de 1 de Janeiro de 2006 e aplique os parágrafos 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A e AG33B e as emendas de 2005 nos parágrafos 9, 12 e 13 da IAS 39* pode designar, no início do seu primeiro período de relato de acordo com as IFRSs, pelo justo valor através dos resultados qualquer activo financeiro ou passivo financeiro que se qualifique para tal designação de acordo com estes parágrafos novos e emendados nessa data. Quando o primeiro período de relato de acordo com as IFRSs da entidade tem início antes de 1 de Setembro de 2005, essas

▼M9

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 e 1 de Setembro de 2005. Se a entidade reexpressar informação comparativa de acordo com o estipulado na IAS 39, ela deve reexpressar essa informação para os activos financeiros, passivos financeiros, ou grupo de activos financeiros, passivos financeiros ou ambos, designados no início do seu primeiro período de relato de acordo com as IFRSs. Essa reexpressão da informação comparativa só deve ser feita se os itens ou grupos designados teriam satisfeito os critérios para tal designação no parágrafo 9b) i), 9b)ii) ou 11A da IAS 39 na data de transição para as IFRSs ou, se tiverem sido adquiridos após a data de transição para as IFRSs, teriam satisfeito os critérios no parágrafo 9b)i), 9b)ii) ou 11A na data do reconhecimento inicial.

(e) para uma entidade que apresente as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs para um período anual com início antes de 1 de Setembro de 2006, não obstante o parágrafo 91 da IAS 39, quaisquer activos financeiros e passivos financeiros que essa entidade tenha designado pelo justo valor através dos resultados de acordo com a alínea c) ou d) atrás e que tenham sido anteriormente designados como o item coberto em relacionamentos de contabilidade de cobertura de justo valor devem ser des-designados desses relacionamentos na mesma altura em que forem designados pelo justo valor através dos resultados.

▼M2

27 Com excepção do permitido pelo parágrafo 27A, um adoptante pela primeira vez deve aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 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 segundo 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 segundo as IFRSs (a menos que se qualifiquem para reconhecimento como resultado de uma transacção ou acontecimento posterior).

27A Não obstante o parágrafo 27, 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.

30 Se, antes da data da transição para as IFRSs, uma entidade tinha designado uma transacção como uma cobertura mas a cobertura não satisfaz 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 IFRSs não devem ser retrospectivamente designadas como coberturas.

Isenção do requisito de reexpressar informação comparativa da IAS 39

36A Nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs, uma entidade que adopte as IFRSs antes de 1 de Janeiro de 2006 deve apresentar pelo menos um ano de informação comparativa, mas esta informação comparativa não precisa de estar de acordo com a IAS 32 e a IAS 39. Uma entidade que opte por apresentar informação comparativa que não cumpra a IAS 32 nem a IAS 39 no seu primeiro ano de transição deve:

(a) aplicar os seus PCGA anteriores aos instrumentos financeiros dentro do âmbito da IAS 32 e da IAS 39 na informação comparativa;

(b) divulgar esse facto, junto com a base usada para preparar esta informação;

e

(c) divulgar a natureza dos principais ajustamentos que teriam feito a informação cumprir a IAS 32 e a IAS 39. A entidade não precisa de quantificar esses ajustamentos. Contudo, a entidade deve tratar qualquer ajustamento entre o balanço à data de relato do período comparativo (i.e. o balanço que inclui informação comparativa segundo os PCGA anteriores) e o balanço à data do primeiro período de relato de acordo com as IFRSs (i.e. o primeiro

▼M2

período que inclui informação que cumpre a IAS 32 e a IAS 39) como resultante de uma alteração na política contabilística e deve efectuar as divulgações exigidas pelo parágrafo 28(a)-(f) da IAS 8. O parágrafo 28(f) aplica-se apenas a quantias apresentadas no balanço à data de relato do período comparativo.

No caso de uma entidade que opte por apresentar informação comparativa que não cumpra a IAS 32 nem a IAS 39, as referências à «data de transição para as IFRSs» devem significar, apenas no caso da IAS 32 e da IAS 39, o início do primeiro período de relato de acordo com as IFRSs.

Designação de activos financeiros ou de passivos financeiros

▼M9

43A A uma entidade é permitido designar um activo financeiro ou um passivo financeiro anteriormente reconhecido como activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados ou um activo financeiro como disponível para venda de acordo com o parágrafo 25A. 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.

▼M2

Apêndice A

É adicionada a seguinte definição:

primeiro período de relato de acordo com as IFRSs	O período de relato que termina na **data de relato** das **primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs** da entidade.

Emendas à IAS 12

B2. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* é emendada da seguinte forma.

A primeira frase do parágrafo 20 passa a ter a seguinte redacção:

20. As IFRSs 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*).

Emendas à IAS 18

B3. A IAS 18 *Rédito* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 30 passa a ter a seguinte redacção:

30. ***O rédito deve ser reconhecido nas seguintes bases:***

(a) os juros devem ser reconhecidos utilizando 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.

O parágrafo 31 é eliminado.

Emendas à IAS 19

B4. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas].

Emendas à IAS 30

B5. A IAS 30 Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 8 passa a ter a seguinte redacção:

▼M2

8. Os bancos usam métodos diferentes para o reconhecimento e a mensuração de itens nas suas demonstrações financeiras. Embora a harmonização destes métodos seja desejável, ela encontra-se fora do âmbito desta Norma. Por forma a satisfazer a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* e a permitir aos utentes que compreendam a base em que são preparadas as demonstrações financeiras de um banco, as políticas contabilísticas que tratam dos seguintes itens podem necessitar de ser divulgadas:

…

(d) a base para determinar perdas por imparidade em empréstimos e adiantamentos e para eliminar empréstimos e adiantamentos incobráveis (ver parágrafos 43-49);

e

…

O parágrafo 10 passa a ter a seguinte redacção:

10. ***Além dos requisitos de outras Normas, as divulgações nas demonstrações dos resultados ou nas notas às demonstrações financeiras devem incluir, entre outros, os seguintes itens de rendimentos e gastos:***

Juros e rendimentos semelhantes;

Gastos de juros e débitos semelhantes;

Rendimento de dividendos;

Rendimentos de honorários e de comissões;

Gastos de honorários e de comissões;

Ganhos menos perdas resultantes de valores mobiliários de negociação;

Ganhos menos perdas resultantes de valores mobiliários de investimento;

Ganhos menos perdas resultantes de negociações em moeda estrangeira;

Outros rendimentos operacionais;

Perdas por imparidade em empréstimos e adiantamentos;

Gastos administrativos gerais;

e

Outros gastos operacionais.

O parágrafo 13 passa a ter a seguinte redacção:

13. ***Os itens de rendimentos e de gastos não devem ser compensados excepto aqueles relacionados com coberturas e com activos e passivos que tenham sido compensados de acordo com a IAS 32.***

O parágrafo 14 passa a ter a seguinte redacção:

14. A compensação em casos diferentes dos relacionados com coberturas e com activos e passivos que tenham sido compensados tal como descrito na IAS 32 impede que os utentes avaliem o desempenho das actividades separadas de um banco e o retorno que este obtém com determinadas classes de activos.

▼M2

O parágrafo 23 é eliminado.

Os parágrafos 24 e 25 passam a ter a seguinte redacção:

24. ***Um banco deve divulgar os justos valores de cada classe dos seus activos e passivos financeiros tal como exigido pela IAS 32*** **Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação**.

25. A IAS 39 proporciona quatro classificações de activos financeiros: empréstimos concedidos e contas a receber, investimentos detidos até à maturidade, activos financeiros pelo justo valor por via dos resultados, e activos financeiros disponíveis para venda. Um banco deve divulgar os justos valores dos seus activos financeiros para estas quatro classificações, no mínimo.

No parágrafo 26, as alíneas (b)(iv) e (v) são eliminadas.

No parágrafo 28, a última frase é eliminada.

Os parágrafos 43 e 44 passam a ter a seguinte redacção:

43. ***Um banco deve divulgar o seguinte:***

    (a) a política contabilística que descreve a base na qual os empréstimos e adiantamentos incobráveis são reconhecidos como um gasto e eliminados.

    (b) os pormenores dos movimentos em qualquer conta de abatimento para perdas por imparidade em empréstimos e adiantamentos durante o período. Deve divulgar separadamente a quantia reconhecida como um gasto no período relativa a perdas por imparidade em empréstimos e adiantamentos incobráveis, a quantia debitada no período para empréstimos e adiantamentos eliminados e a quantia debitada no período para empréstimos e adiantamentos anteriormente eliminados que tenham sido recuperados.

    (c) a quantia agregada de qualquer conta de abatimento para perdas por imparidade em empréstimos e adiantamentos à data do balanço.

44. ***Quaisquer quantias postas de lado com respeito a perdas em empréstimos e adiantamentos além das perdas por imparidade reconhecidas segundo a IAS 39 em empréstimos e adiantamentos devem ser contabilizadas como apropriações de resultados retidos. Quaisquer créditos resultantes da redução dessas quantias resultam num aumento dos resultados retidos e não são incluídos na determinação dos resultados do período.***

O parágrafo 45 é eliminado.

O parágrafo 46 passa a ter a seguinte redacção:

46. As circunstâncias ou a legislação locais podem exigir ou permitir que um banco ponha de lado quantias para perdas por imparidade em empréstimos e adiantamentos além das perdas que tenham sido reconhecidas segundo a IAS 39. Qualquer dessas quantias postas de lado representa apropriações de resultados retidos e não gastos na determinação dos resultados. De forma semelhante, quaisquer créditos resultantes da redução dessas quantias resultam num aumento dos resultados retidos e não são incluídos na determinação dos resultados.

O parágrafo 47 passa a ter a seguinte redacção:

47. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco precisam de saber o impacto que as perdas por imparidade em empréstimos e adiantamentos tiveram na posição financeira e no desempenho do banco; isto ajuda-os a ajuizar a eficácia com a qual o banco empregou os seus recursos. Portanto, um banco divulga a quantia agregada de qualquer conta de abatimento para perdas por imparidade em empréstimos e adiantamentos à data do balanço e os movimentos da conta de abatimento durante o período. Os movimentos da conta de abatimento, incluindo as quantias anteriormente eliminadas que tenham sido recuperadas durante o período de relato, são apresentados separadamente.

O parágrafo 48 é eliminado.

O parágrafo 49 passa a ter a seguinte redacção:

49. Quando os empréstimos e adiantamentos não podem ser recuperados, são eliminados e debitados em qualquer conta de abatimento para perdas por imparidade. Em alguns casos, não são eliminados até que

▼M2

todos os procedimentos legais necessários tenham sido concluídos e a quantia da perda por imparidade seja finalmente determinada. Noutros casos, são eliminados mais cedo, por exemplo, quando o mutuário não pagou qualquer juro nem reembolsou qualquer parte do capital que era devido num período específico. Dado que o momento em que os empréstimos e os adiantamentos incobráveis são eliminados difere, a quantia bruta de empréstimos e adiantamentos e da conta de abatimento para perdas por imparidade pode variar consideravelmente em circunstâncias semelhantes. Como resultado, um banco divulga a sua política para eliminar empréstimos e adiantamentos incobráveis.

No parágrafo 58, a alínea (c) passa a ter a seguinte redacção:

(c) a quantia do gasto reconhecido no período para perdas por imparidade em empréstimos e adiantamentos e a quantia de qualquer conta de abatimento à data do balanço;

e

…

Emendas à IAS 32

B6. A IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* é emendada tal como descrito adiante.

O parágrafo 96 passa a ter a seguinte redacção (o novo texto está sublinhado).

96. ***Uma entidade deve aplicar esta Norma para os 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 para períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005 a não ser que também aplique a IAS 39 (tal como revista em 2003), incluindo as emendas emitidas em Março de 2004. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.***

Emendas à IAS 36

B7. A IAS 36 *Imparidade de Activos* passa a ter a seguinte redacção:

Norma

O parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:***

…

***(e) activos financeiros que estejam incluídos no âmbito da IAS 39* Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;**

…

Emendas à IAS 37

B8. A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* é emendada da seguinte forma.

Os parágrafos 1 e 2 passam a ter a seguinte redacção:

1. ***Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:***

(a) os que resultam de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso;

(b) os que em entidades seguradoras resultam de contratos com segurados;

e

(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*. Para as garantias financeiras excluídas do âmbito da IAS 39, esta Norma aplica-se de acordo com o definido no parágrafo 2(f) da IAS 39.

▼M2

Emendas à *SIC* 27

B9. [Emenda não aplicável à Norma propriamente dita]

▼M9

EMENDAS À NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 39

Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

A OPÇÃO DE JUSTO VALOR

Este documento estabelece as emendas feitas à IAS 39 *Instrumentos Financeiros*: *Reconhecimento e Mensuração* (IAS 39). As emendas relacionam-se com as propostas contidas num Projecto de Norma com Emendas Propostas à IAS 39— *A Opção de Justo Valor* publicado em Abril de 2004.

As entidades deverão aplicar as emendas estabelecidas neste documento aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006.

No parágrafo 9, a alínea b) da definição de activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados é substituída como se segue.

DEFINIÇÕES

9. **…**

Definições de Quatro Categorias de Instrumentos Financeiros

Um activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados é um activo financeiro ou um passivo financeiro que satisfaz qualquer das seguintes condições.

(a) **…**

(b) ***No momento do reconhecimento inicial ele é designado pela entidade pelo justo valor através dos resultados. 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 presidente executivo da entidade.***

Na IAS 32, os parágrafos 66, 94 e AG40 exigem que a entidade proporcione divulgações acerca dos activos financeiros e passivos financeiros que designou pelo justo valor através dos resultados, 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 resultados 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 resultados.

É de notar que os parágrafos 48, 48A, 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.

▼M9

O parágrafo 11A é adicionado como se segue.

DERIVADOS EMBUTIDOS

11A. ***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 resultados, 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.***

Os parágrafos 12 e 13 são emendados como se segue.

12. ***Se por esta Norma se exigir a uma entidade que separe um derivado embutido do seu contrato de base, mas essa entidade não estiver em condições de mensurar separadamente o derivado embutido quer à data de aquisição quer a uma data de relato financeiro subsequente, ela deve designar todo o contrato híbrido (combinado) pelo justo valor através dos resultados.***

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 base, 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 resultados.

O parágrafo 48A é adicionado como se segue.

CONSIDERAÇÕES SOBRE A MENSURAÇÃO PELO JUSTO VALOR

48A. 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 motivadas 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.

▼**M9**

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

O parágrafo 105 é emendado e os parágrafos 105A-105D são adicionados como se segue.

…

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. 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 transferir esse ganho ou perda cumulativo para os resultados. 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.***

105A. ***Uma entidade deve aplicar os parágrafos 11A, 48A, 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.***

105B. ***Uma entidade que aplique pela primeira vez os parágrafos 11A, 48A, 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 resultados qualquer activo financeiro ou passivo financeiro anteriormente reconhecido que nessa altura se qualifique para tal designação. Quando o período anual tem 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 resultados 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 des--designados desses relacionamentos na mesma altura em que forem designados pelo justo valor através dos resultados.***

(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 des-designar qualquer activo financeiro ou passivo financeiro anteriormente designado pelo justo valor através dos resultados 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 des-designação, a data da des-designação é considerada a sua data de reconhecimento inicial.***

(d) ***deve divulgar o justo valor de quaisquer activos financeiros ou passivos financeiros des-designados de acordo com a alínea c) na data da des-designação e as suas novas classificações.***

105C. ***Uma entidade que aplique pela primeira vez os parágrafos 11A, 48A, 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 des-designar qualquer activo financeiro ou passivo financeiro anteriormente designado pelo justo valor através dos resultados 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 des-designação, a data da des-designação é considerada a sua data de reconhecimento inicial.***

▼**M9**

(b) ***não deve designar pelo justo valor através dos resultados quaisquer activos financeiros ou passivos financeiros anteriormente reconhecidos.***

(c) ***deve divulgar o justo valor de quaisquer activos financeiros ou passivos financeiros des-designados de acordo com a alínea a) na data da des-designação e as suas novas classificações.***

105D. ***Uma entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras comparativas usando as novas designações no parágrafo 105B ou 105C 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 resultados, esses itens ou grupos teriam satisfeito os critérios do parágrafo 9b)i), 9b)ii) ou 11A no início do período comparativo ou, se foram adquiridos após o início do período comparativo, teriam satisfeito os critérios do parágrafo 9b)i), 9b)ii) ou 11A na data do reconhecimento inicial.***

▼M9

No Apêndice A, os parágrafos AG4B-AG4K são adicionados como se segue.

Apêndice A

Guia de Aplicação

DEFINIÇÕES **(parágrafos 8 e 9)**

Designação pelo Justo Valor através dos Resultados

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 resultados 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 resultados 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 14b) da IAS 8 P*olíticas 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 resultados, 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 9b)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 resultados, um activo financeiro fosse classificado como disponível para venda (com a maior parte das alterações no justo valor reconhecidas directamente no capital próprio) 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 resultados.

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 resultados apenas se satisfizer o princípio enunciado no parágrafo 9b)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 resultados significa que as alterações no justo valor dos activos financeiros são reconhecidas nos resultados 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 *Contratos de Seguro*, parágrafo 24), e activos financeiros que ela considera relacionados que de outra forma seriam classifi-

▼M9

cados 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 resultados (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 resultados corrige a inconsistência que de outra forma resultaria da mensuração dos activos pelo justo valor com alterações relatadas no capital próprio e das obrigações pelo custo amortizado.

(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 resultados 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 resultados 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 celebrar 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 resultados 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 resultados 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 resultados. Contudo, dado que a designação pelo justo valor através dos resultados só pode ser aplicada à totalidade de um instrumento financeiro, a entidade neste exemplo tem de designar um

[1] Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼M9

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 9b)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 resultados 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.

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 resultados se satisfizer o princípio enunciado no parágrafo 9b)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 I*nvestimentos em Associadas* e a IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos* permitem que esses investimentos sejam excluídos do seu âmbito desde que sejam mensurados pelo justo valor através dos resultados. 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 vários derivados embutidos 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 9b)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 9b)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 resultados na base desta condição deverá da mesma forma designar todos os instrumentos financeiros elegíveis que sejam geridos e avaliados em conjunto.

AG4K. A documentação da estratégia da entidade não tem de ser extensa, mas deve ser suficiente para demonstrar a conformidade com o parágrafo 9b) 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

▼M9

necessário apresentar mais documentação para demonstrar a conformidade com o parágrafo 9b)ii).

Após o parágrafo AG33, são adicionados um título e os parágrafos AG33A e AG33B, como se segue.

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 base 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 resultados. Por essa razão, esta Norma permite que a totalidade do instrumento seja designada pelo justo valor através dos resultados.

AG33B. Tal designação pode ser usada quer o parágrafo 11 exija que os derivados embutidos sejam separados do contrato de base quer proíba tal separação. Porém, o parágrafo 11A não justificaria a designação do instrumento híbrido (combinado) pelo justo valor através dos resultados nos casos desenvolvidos nos parágrafos 11Aa) e b) porque essa designação não reduziria a complexidade nem aumentaria a fiabilidade.

▼M5

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 40

Propriedades de Investimento

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-4
Definições	5-15
Reconhecimento	16-19
Mensuração no reconhecimento	20-29
Mensuração após reconhecimento	30-56
Política Contabilística	30-32
Modelo do Justo Valor	33-55
Incapacidade de Determinar Fiavelmente o Justo Valor	53-55
Modelo do Custo	56
Transferências	57-65
Alienações	66-73
Divulgação	74-79
Modelo do Justo Valor e Modelo do Custo	74-79
Modelo do Justo Valor	76-78
Modelo do Custo	79
Disposições transitórias	80-84
Modelo do Justo Valor	80-82
Modelo do Custo	83-84
Data de eficácia	85
Retirada da IAS 40 (2000)	86

Esta Norma revista substitui a IAS 40 (2000) *Propriedades de Investimento* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

▼M5

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 IAS 41 *Agricultura*);

   (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 no balanço.

   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.

   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.

   Propriedade de investimento é a propriedade (terreno ou um edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono 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 dono é a propriedade detida (pelo dono 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***

▼M5

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 donos. 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 donos.

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 dono 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.

9. Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades de investimento, estando, por isso, fora do âmbito desta Norma:

   (a) propriedades detidas para 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 dono (ver IAS 16), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para futuro uso como propriedade ocupada pelo dono, propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo dono, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo dono aguardando alienação;

   (d) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento. A IAS 16 aplica-se a tal propriedade até que a construção ou o desenvolvimento esteja concluído, momento em que a propriedade se torna propriedade de investimento e em que se aplica esta Norma. Porém, esta Norma aplica-se a propriedades de investimento existentes que estejam a ser desenvolvidas de novo para futuro uso continuado como propriedade de investimento (ver parágrafo 58);

   (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

▼M5

dono 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 dono, é uma propriedade ocupada pelo dono 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 dono 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 dono pode, em substância, ser a de um investidor passivo. No outro extremo do espectro, o dono 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 juízo de valor para determinar se uma propriedade se qualifica como uma propriedade de investimento. Uma entidade desenvolve critérios afim de que possa exercer esse juízo de valor 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.

15. Em alguns casos, uma entidade possui propriedade que está locada à 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 dono 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 resultados 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.***

▼M5

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.

22. O custo de uma propriedade de investimento de construção própria é o seu custo à data em que a construção ou desenvolvimento fique concluído. Até essa data, uma entidade aplica a IAS 16. Nessa data, a propriedade torna-se propriedade de investimento e aplica-se esta Norma (ver parágrafos 57(e) e 65).

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) 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.

▼M5

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.

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

Política Contabilística

30. ***Com a excepção indicada no parágrafo 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.***

31. A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* afirma que uma alteração voluntária na política contabilística deve ser feita apenas se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de transacções, de outros acontecimentos ou de condições nas demonstrações financeiras da entidade. É altamente improvável que uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais apropriada.

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.

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 resultados 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 à data do balanço.***

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.

▼M5

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).

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 reconhecido 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 à data do balanço. 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) 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

▼M5

(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, afim de chegar à estimativa mais fiável do justo valor dentro de um intervalo de estimativas razoáveis de justo valor.

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 da conclusão de construção ou desenvolvimento, ou após 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).

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 dono actual;

e

(d) benefícios de impostos ou encargos fiscais que sejam específicos ao dono actual.

50. Ao determinar o justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não conta duplamente activos ou passivos que estejam reconhecidos como activos ou passivos separados. Por exemplo:

(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) 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;

(d) o justo valor da propriedade de investimento detida numa 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 o justo valor da propriedade de investimento para finalidades contabilísticas.

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

▼M5

sejam pagamentos relacionados com passivos reconhecidos) excederão 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

53. ***Há uma presunção refutável de que uma entidade pode fiavelmente determinar o justo valor de uma propriedade de investimento numa base continuada. Porém, em casos excepcionais, há clara evidência quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torne pela primeira vez propriedade de investimento na sequência da conclusão da construção ou do desenvolvimento, ou após uma alteração de uso) de que o justo valor da propriedade de investimento não é determinável com fiabilidade numa base continuada. Isto ocorre quando, e apenas quando, são pouco frequentes transacções de mercado comparáveis e quando não estão disponíveis estimativas alternativas fiáveis de justo valor (por exemplo, com base em projecções de fluxos de caixa descontados). Nesses casos, uma entidade deve mensurar essa propriedade de investimento usando o modelo do custo da IAS 16. O valor residual da propriedade de investimento deve ser assumido como sendo zero. A entidade deve aplicar a IAS 16 até à alienação da propriedade de investimento.***

54. Nos casos excepcionais em que uma entidade seja compelida, pela razão dada no parágrafo precedente, a mensurar uma propriedade de investimento usando o modelo do custo de acordo com a IAS 16, ela mensura todos as suas outras propriedades de investimento pelo justo valor. 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.

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 dono 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, i.e. pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.***

TRANSFERÊNCIAS

57. ***As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver uma alteração de uso, evidenciada pelo seguinte:***

(a) começo de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono;

(b) começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;

(c) fim de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade ocupada pelo dono para propriedade de investimento;

(d) começo de uma locação operacional para uma outra entidade, para uma transferência de inventários para propriedade de investimento;

ou

(e) fim de construção ou desenvolvimento, para uma transferência de propriedade em construção ou desenvolvimento (coberto pela IAS 16) para propriedade de investimento.

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 do balanço) e deixe de a tratar como inventário. De forma

▼M5

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 dono 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 dono 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 dono 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 dono 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 dono 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 da 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:

    (a) qualquer diminuição resultante na quantia escriturada da propriedade é reconhecida nos resultados. Porém, até ao ponto em que uma quantia seja incluída no excedente de revalorização dessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de revalorização;

    (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 resultados. A quantia reconhecida nos resultados 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;

        (ii) qualquer parte remanescente do aumento é creditada directamente no capital próprio no excedente de revalorização. 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 por via dos resultados.

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 resultados.***

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 resultados.***

ALIENAÇÕES

66. ***Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço) 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

▼M5

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 resultados (a menos que a IAS 17 exija doutra maneira no caso de uma venda e relocação) no período da retirada ou da alienação.***

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 resultados 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 resultados 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 indicadas adiante aplicam-se para além das enunciadas 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.

▼M5

75. *Uma entidade deve divulgar:*

(a) se aplica o modelo do justo valor ou o modelo do custo;

(b) caso aplique 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 dono 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;

(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 resultados 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.

(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) 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 dono;

e

(g) outras alterações.

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*

▼M5

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 do qual seja altamente provável que o justo valor venha a recair;

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) 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;

(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 dono;

e

(viii) outras alterações;

e

▼M5

(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.

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

RETIRADA DA IAS 40 (2000)

86. Esta Norma substitui a IAS 40 *Propriedades de Investimento* (emitida em 2000).

▼B

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 41

Agricultura

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Dezembro de 2000 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 41 prescreve o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e divulgações relacionadas com a actividade agrícola, um assunto não tratado em outras Normas Internacionais de Contabilidade. Actividade Agrícola é a gestão por uma empresa da transformação biológica de animais vivos ou plantas (activos biológicos) para venda, em produtos agrícolas ou em outros activos biológicos adicionais.

2. A IAS 41 prescreve, entre outras coisas, o tratamento contabilístico de activos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação e da mensuração inicial do produto agrícola no momento da colheita. Exige a mensuração pelo justo valor, menos os custos estimados no ponto-de-venda, do reconhecimento inicial dos activos biológicos até ao momento da colheita, excepto quando o justo valor não puder ser mensurado fiavelmente no reconhecimento inicial. Porém, a IAS 41 não trata do processamento do produto agrícola após colheita; por exemplo, o processamento de uvas em vinho e de lã em fio de lã.

3. Há um pressuposto de que o justo valor de um activo biológico pode ser fiavelmente mensurado. Porém, essa presunção somente pode ser refutada no reconhecimento inicial de um activo biológico para o qual os preços ou valores determinados-em-mercado, não estejam disponíveis e para os quais se determine que estimativas alternativas de justo valor não sejam claramente fiáveis. Em tais casos, a IAS 41 exige que uma empresa mensure esse activo biológico pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas. Uma vez que o justo valor de tal activo biológico se torne fiavelmente mensurável, uma empresa deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda. Em todos os casos, uma empresa deve mensurar o produto agrícola no momento de colheita pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda.

4. A IAS 41 exige que uma alteração de justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico seja incluída no resultado líquido do período em que a mesma surja. Na actividade agrícola, uma alteração nos atributos físicos de um animal vivo ou planta aumenta ou diminui directamente os benefícios económicos da empresa. Pelo modelo contabilístico do custo histórico, baseado-em-transacções, uma empresa de plantação de florestas não poderia relatar nenhum resultado até à primeira colheita e venda, talvez 30 anos após a plantação. Por outro lado, um modelo contabilístico que reconheça e mensure o crescimento biológico pelo uso de justos valores correntes relata alterações de justo valor durante o período entre plantação e colheita.

5. A IAS 41 não estabelece quaisquer novos princípios quanto a terrenos relacionados com a actividade agrícola. Em vez disso, uma empresa segue a IAS 16, Activos Tangíveis ou a IAS 40, Propriedades de Investimento, dependendo da norma que seja apropriada nas circunstâncias. A IAS 16 exige que os terrenos sejam mensurados quer pelo seu custo menos perdas de imparidade acumuladas quer pela sua quantia remensurada. A IAS 40 exige que os terrenos que sejam propriedades de investimento sejam mensurados pelo seu justo valor ou pelo seu custo menos quaisquer perdas de imparidade acumuladas. Os activos biológicos que estejam ligados fisicamente a terrenos (por exemplo, árvores numa plantação florestal) devem ser mensurados pelo seu justo valor menos os seus custos estimados no ponto-de-venda separadamente dos terrenos.

6. A IAS 41 exige que um subsídio do governo não condicional relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda seja reconhecidos como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne recebível. Se um subsídio do governo for condicional, incluindo aqueles em que um governo exige que uma empresa não esteja comprometida numa actividade agrícola especificada, uma empresa deve reconhecer o subsídio do governo como rendimento quando, e somente quando, as condições ligadas ao subsídio do governo forem satisfeitas. Se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo

▼B

menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, é aplicada a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

7. A IAS 41 é eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003. É encorajada aplicação mais cedo.

8. A IAS 41 não estabelece quaisquer disposições transitórias específicas. A adopção da IAS 41 é tomada em consideração de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

9. O Apêndice A proporciona exemplos explicativos da aplicação da IAS 41. O Apêndice B, Bases para as Conclusões, resume as razões do Conselho para a adopção das exigências estabelecidas na IAS 41.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-4
Definições	5-9
Definições Relacionadas com a Agricultura	5-7
Definições Gerais	8-9
Reconhecimento e Mensuração	10-33
Ganhos e Perdas	26-29
Incapacidade de Mensurar Fiavelmente o Justo Valor	30-33
Subsídios Governamentais	34-38
Apresentação e Divulgação	39-57
Apresentação	39
Divulgação	40-57
Geral	40-53
Divulgações Adicionais de Activos Biológicos em que o Justo Valor não possa ser Mensurado Fiavelmente	54-56
Subsídios Governamentais	57
Data de Eficácia e Transição	58-59

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e 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 IAS 40, Propriedades de Investimento); e

▼B

(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 empresa, somente no momento da colheita. Após isso, é aplicada a IAS 2, Inventários, ou uma outra Norma Internacional de Contabilidade 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
Árvores numa plantação florestal	Troncos	Madeiras
Plantas	Algodão	Fio de algodão, roupas
	Cana Colhida	Açúcar
Gado produtor de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcassas	Salsichas, presuntos curados
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco curado
Vinhas	Uvas	Vinho
Árvores de fruto	Frutos colhidos	Frutos processados

DEFINIÇÕES

Definições Relacionadas com a Agricultura

5. **Nesta Norma são usados os termos seguintes com os significados especificados:**

Actividade Agrícola é a gestão por uma empresa da transformação biológica de activos biológicos para venda, em produto agrícola, ou em activos biológicos adicionais.

Produto Agrícola é o produto colhido dos activos biológicos da empresa.

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 plantasvivos semelhantes.

Colheita é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.

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

▼B

fontes não geridas (tais como pesca oceânica e de florestação) não é uma actividade agrícola; e

(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 é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotinada.

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 (latex), folhas de chá, lã e leite.

Definições Gerais

8. **Nesta Norma são usados os termos seguintes com os sentidos especificados:**

Um mercado activo é um mercado em que existem todas as condições seguintes:

(a) **os itens negociados adentro do mercado são homogéneos;**

(b) **podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e**

(c) **preços estão disponíveis ao público.**

Quantia escriturada é a quantia pela qualum activo é reconhecido no balanço.

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

Subsídios governamentais são os definidos na IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

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 empresa deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:**

(a) **a empresa controle o activo como consequência de acontecimentos passados;**

(b) **seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a empresa; e**

(c) **o justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.**

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, nascimento ou 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 de balanço pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda, 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 empresa deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da IAS 2, Inventários, ou uma outra Norma Internacional de Contabilidade aplicável.**

14. Os custos no ponto-de-venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas

▼B

de transferência e direitos. Os custos no momento-de-venda excluem os custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado.

15. A determinação do justo valor de um activo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos oude produto agrícola de acordo com atributos significativos; por exemplo, por idade ou qualidade. Uma empresa selecciona os atributos que correspondam aos atributos usados no mercado como base de apreçamento.

16. As empresas 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.

17. Se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se uma empresa tiver acesso a diferentes mercados activos, a empresa usará a mais relevante. Por exemplo, se uma empresa tiver acesso a dois mercados activos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado.

18. Se não existir um mercado activo, uma empresa usará um ou mais do quese 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 transacçãoe a do balanço;

    (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.

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 empresa considerará as razões dessas diferenças, afim de chegar à estimativa mais fiável de justo valor adentro de uma série relativamente estreita de estimativas razoáveis.

20. Em algumas circunstâncias, os preçosou valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um activo biológico na sua condição actual. Nestas circunstâncias, uma empresa usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um activo descontados por uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente na determinação do 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 empresa considerará isto na determinação de uma taxa de descontoapropriada a ser usada e ao estimar os fluxos de caixa líquidos esperados. A condição actual de um activo biológico exclui quaisquer aumentos de valor derivados de transformação biológica adicional e de actividades futuras da empresa, tais como os relacionados com o aumento por transformação biológica, colheita e venda futura.

22. Uma empresa 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 empresa 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 empresa 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.

▼B

24. O custo pode aproximar-se algumas vezes do justo valor, particularmente quando:

(a) tenha tido lugar pouca transformação biológica desde a incorrência do custo inicial (por exemplo, pés de árvores de fruto brotados de sementes, plantados imediatamente antes da data do balanço); 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).

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 empresa 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 custos estimados no ponto--de-venda e de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico devem ser incluídos nos resultado líquido do exercício do período em que surja.**

27. Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um activo biológico, porque os custos estimados no ponto-de-venda são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda 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 surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda deve ser incluído nos resultado líquido 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 uma presunção de que o justo valor de um activo biológico pode ser fiavelmente mensurado. Contudo, essa presunção somente pode ser refutada no reconhecimento inicial de um activo biológico para o qual preçosou valores, determinados-em-mercado, não estejam disponíveis e para o qual se determine quenão sãoclaramente fiáveis estimativas alternativas de justo valor. Em tal caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas. Logo que o justo valor de tal activo biológico se torne fiavelmente mensurável, uma empresa devemensurá- lo pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda.**

31. A presunção do parágrafo 30 somente pode ser refutada no reconhecimento inicial. Uma empresa que tenha previamente mensurado um activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda continuará a mensurar o activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda até à sua alienação.

32. Em todos os casos, uma empresa mensura o produto agrícola no ponto-de--colheita pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados. 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 de imparidade acumuladas, uma empresa 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 do governo não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne recebivel.**

35. **Se um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda**

▼B

estimados for condicional, incluindo quando um subsídio do governo exige que uma empresa não se ocupe em actividade agrícola específica, uma empresa deve reconhecer o subsídiodo governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do governo.

36. Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio do governo pode exigir que uma empresa cultive numdado local durante cinco anos e exigir que a empresa devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio do governo não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém, se o subsídio do governo permitir que parte do mesmo seja retido com base na passagem do tempo, a empresa reconhecerá o subsídio do governo como rendimento numa base proporcional ao tempo.

37. Se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (ver parágrafo 30), será aplicada a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

38. Esta Norma exige um tratamento diferente do da IAS 20 se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda ou um subsídio do governo exigir que uma empresa não se ocupe numa actividade agrícola especificada. A IAS 20 é somente aplicada a um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

Apresentação

39. **Uma empresa deve apresentar a quantia escriturada seus activos biológicos separadamente na face da sua demonstração de balanço.**

Divulgação

Geral

40. **Uma empresa deve divulgar o ganho ou a perdaagregado 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 custos estimados no ponto-de-venda de activos biológicos.**

41. **Uma empresa 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 empresa 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 empresa pode divulgar as quantias escrituradas de activos biológicos consumíveis e de produção por grupos. Uma empresa 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 empresa 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 árvoresa partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção nãosão produto agrícola mas, antes, de regeneração própria.

45. Os activos biológicos podem ser classificados quer como activos biológicos maduros (ou adultos) ou activos biológicos imaturos (ou

▼B

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 empresa 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 empresa no fim do período; e**

(ii) **output de produtos agrícolas durante o período.**

47. **Uma empresa deve descrever os métodos eos 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 empresa deve divulgar o justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento de colheita.**

49. **Uma empresa deve 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; e**

(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 empresa deve apresentar uma reconciliação de alterações na quantia escriturada de activos biológicos entre o começo e o fim do período corrente. Não é exigida informação comparativa. A reconciliação deve incluir:**

(a) **o ganho ou a perda proveniente de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda;**

(b) **aumentos devidos a compras;**

(c) **diminuições devidas a vendas;**

(d) **diminuições devidas a colheitas;**

(e) **aumentos devidos a concentrações de actividades empresariais;**

(f) **diferenças de câmbio líquidas provenientes da transposição de demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira; e**

(g) **outras alterações.**

51. O justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda 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 edas perspectivas futuras, particularmente quando haja um ciclo de produção maior do que um ano. Em tais casos, uma empresa é encorajada a divulgar, por grupo ou de qualquer outra maneira, a quantia de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda incluída nos resultados líquidos devida a alterações físicas e a alterações de preços. Esta alteração 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 está muitas vezes exposta a alterações climáticas, a doenças e a outros riscos naturais. Se ocorrer um acontecimento que por força da sua dimensão, natureza, ou incidência, for relevante para a compreensão do desempenho da empresa no período, a natureza e a quantia dos itens relacionados de rendimentos e de gastos são divulgados

▼B

segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. Os exemplos incluem um surto de uma doença virulenta, uma inundação, secas ou geadas e uma praga de insectos.

Divulgações Adicionais de Activos Biológicos em que o Justo Valor não possa ser Mensurado Fiavelmente

54. **Se uma empresa mensura os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (ver parágrafo 30) no fim do período, a empresa deve divulgar em relação a tais activos biológicos:**

(a) **uma descrição dos activos biológicos;**

(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 de imparidade acumuladas) no começo e fim do período.**

55. **Se, durante o período corrente, uma empresa mensurar os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (ver parágrafo 30), uma empresa deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido na alienação de tais activos biológicos e a reconciliação exigida pelo parágrafo 50 deve divulgarseparadamente as quantias relacionadas com tais activos biológicos. Adicionalmente, a reconciliação deve incluir as seguintes quantias incluídas nos resultados relacionadas com esses activos biológicos:**

(a) **perdas de imparidade;**

(b) **reversões de perdas de imparidade; e**

(c) **depreciação.**

56. **Se o justo valor dos activos biológicos previamente mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas se tornar fiavelmente mensurável durante o período corrente, uma empresa 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 empresa 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 Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeirasanuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003. É encorajada a sua aplicação mais cedo. Se uma empresa aplicar esta Norma em períodos antes de 1 de Janeiro de 2003, ela deve divulgar este facto.**

59. Esta Norma não estabelece quaisquer disposições transitórias. A adopção desta Norma é contabilizada de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

▼M6

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 2

Pagamento com Base em Acções

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-6
Reconhecimento	7-9
Transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio	10-29
Descrição Geral	10-13
Transacções em que são recebidos serviços	14-15
Transacções mensuradas por referência ao justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos	16-25
Determinar o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos	16-18
Tratamento de condições de aquisição	19-21
Tratamento de uma característica de recarga	22
Após a data de aquisição	23
Se o justo valor dos instrumentos de capital próprio não puderem ser estimados com fiabilidade	24-25
Modificações nos termos e condições segundo os quais os instrumentos de capital próprio foram concedidos, incluindo cancelamentos e liquidações	26-29
Transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro	30-33
Transacções de pagamento com base em acções e com alternativas em dinheiro	34-43
Transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam à contraparte uma opção de liquidação	35-40
Transacções de pagamento com base em acções em que os termos do acordo proporcionam à entidade uma opção de liquidação	41-43
Divulgações	44-52
Disposições transitórias	53-59
Data de eficácia	60

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 resultados 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

2. Uma entidade deve aplicar esta IFRS na contabilização de todas as transacções de pagamento com base em acções incluindo:

   (a) *transacções de pagamento com base em acções e liquidadas com capital próprio*, em que a entidade recebe bens ou serviços como retribuição por *instrumentos de capital próprio* da entidade (incluindo acções ou opções sobre acções);

   (b) *transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro*, em que a entidade adquire bens ou serviços incorrendo em passivos para com o fornecedor desses bens ou serviços por quantias que se baseiam no preço (ou valor) das acções da entidade ou de outros instrumentos de capital próprio da entidade;

▼M6

e

(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;

excepto conforme indicado nos parágrafos 5 e 6.

3. Para as finalidades desta IFRS, as transferências de instrumentos de capital próprio de uma entidade pelos seus accionistas para partes que tenham fornecido bens ou serviços à entidade (incluindo empregados) são transacções de pagamento com base em acções, a menos que a transferência tenha claramente uma finalidade diferente do pagamento de bens ou serviços fornecidos à entidade. Isto também se aplica a transferências de instrumentos de capital próprio da empresa-mãe da entidade, ou instrumentos de capital próprio de outra entidade do mesmo grupo da entidade, a partes que tenham fornecido bens ou serviços à entidade.

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. 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 aos quais se aplique a IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*. 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. 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.

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: Divulgação e Apresentação* (revista em 2003) ou dos parágrafos 5-7 da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (revista 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 em dinheiro.**

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

▼M6

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 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.

Transacções em que são recebidos serviços

14. Se os instrumentos de capital próprio concedidos forem imediatamente *adquiridos*, a contraparte não tem de completar 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

---

([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.

▼M6

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 completar 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:

    (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.

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

▼M6

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 finalmente 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 completa 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 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 alvo por acção 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.

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 de capital próprio para outro.

Se o justo valor dos instrumentos de capital próprio não puderem ser estimados 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 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 a cada data de relato e à data da liquidação final, com qualquer alteração no valor intrínseco reconhecida nos resultados. 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

▼M6

(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 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 ao 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 os 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 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.

28. Se a entidade cancelar ou liquidar uma concessão de instrumentos de capital próprio durante o período de aquisição (que não seja uma concessão cancelada por confisco quando as condições de aquisição não forem satisfeitas):

(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.

▼M6

(b) qualquer pagamento feito ao empregado no momento do cancelamento ou da liquidação da concessão deve ser contabilizado como recompra de um interesse no capital próprio, i.e. como uma dedução ao capital próprio, excepto até ao ponto em que o pagamento exceder o justo valor dos instrumentos de capital próprio concedidos, mensurados à data da recompra. Um tal excesso deve ser reconhecido como um gasto.

(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 ao 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.

29. uma entidade recomprar instrumentos de capital próprio adquiridos, o pagamento feito ao empregado deve ser contabilizado como uma dedução ao 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 EM DINHEIRO

30. **Relativamente a transacções de pagamento com base em acções e liquidadas em dinheiro, 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 a cada data de relato e na data de liquidação, com quaisquer alterações no justo valor reconhecidas nos resultados do período.**

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 completar 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 completado 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 a cada data 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

▼M6

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 em dinheiro 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 componente de dívida (i.e. o direito da contraparte de exigir o pagamento em dinheiro) e um componente de 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 em dinheiro. 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 do 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 em dinheiro (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

([1]) Nos parágrafos 35-43, todas as referências a dinheiro também incluem outros activos da entidade.

▼M6

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.

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 de 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 de capital próprio para 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 em dinheiro, 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 ao 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 de 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.

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.

▼M6

(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:

(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.

▼M6

(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 resultados da entidade do período em questão e na sua posição financeira.**

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.

▼M6

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 a 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 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

▼M6

APÊNDICE A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

transacção de pagamento com base em acções e liquidada em dinheiro	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) das acções da entidade ou de outros **instrumentos de capital próprio** da entidade.
empregados e outros que forneçam serviços semelhantes	Indivíduos que prestam serviços pessoais à entidade e ou (a) os indivíduos são considerados empregados para efeitos legais ou fiscais, ou (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, ou (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**.
transacção de pagamento com base em acções e liquidada com capital próprio	Uma **transacção de pagamento com base em acções** em que a entidade recebe bens ou serviços como retribuição por **instrumentos de capital próprio** da entidade (incluindo acções ou **opções sobre acções**).
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.
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**, 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 ([2]), numa acção com um **justo valor** de 20 UM, tem um valor intrínseco de 5 UM.

([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).

([2]) Neste apêndice, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼M6

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.

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.

acordo de pagamento com base em acções Um acordo entre a entidade e outra parte (incluindo um empregado) para entrar numa **transacção de pagamento com base em acções**, a qual concede o direito à outra parte de receber dinheiro ou outros activos da entidade por quantias que se baseiem no preço das acções da entidade ou de outros **instrumentos de capital próprio** da entidade, ou de receber **instrumentos de capital próprio** da entidade, desde que as **condições de aquisição** especificadas, se existirem, sejam satisfeitas.

transacção de pagamento com base em acções Uma transacção em que a entidade recebe bens ou serviços como retribuição por **instrumentos de capital próprio** da entidade (incluindo acções ou **opções sobre acções**), ou adquire bens ou serviços ao incorrer em passivos para com o fornecedor desses bens ou serviços por quantias que se baseiem no preço das acções da entidade ou de outros **instrumentos de capital próprio** da entidade.

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.

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 mediante satisfação de quaisquer **condições de aquisição** especificadas.

condições de aquisição As condições que devem ser satisfeitas para que a contraparte passe a ter o direito 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 incluem condições de serviço, as quais exigem que a outra parte complete um período de serviço especificado, e condições de desempenho, as quais exigem que alvos de desempenho especificados sejam alcançados (tais como um aumento especificado no lucro da entidade durante um período de tempo especificado).

▼M6

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.

▼M6

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.

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 são 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. Nestas instâncias, a fórmula Black-Scholes-Merton pode produzir um valor que seja substancialmente o mesmo que um modelo de apreçamento de opções mais flexível.

▼M6

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 deve 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.

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

▼M6

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*.

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.

▼M6

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 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 recaia 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 à 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.

(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.

▼M6

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.

B32 Por exemplo, se os empregados receberam a concessão de 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 no 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

▼M6

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 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 de accionistas existentes. Desta forma, o exercício de opções sobre acções negociadas não tem qualquer efeito diluidor.

B39 Em contraste, 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 impacte 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.

▼M6

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 completar 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 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 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:

(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 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.

▼M6

APÊNDICE C

Emendas a outras IFRSs

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos contabilísticos com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta IFRS a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

C1 A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* é emendada da seguinte forma:

No parágrafo 57, a referência aos parágrafos 58 a 68 é alterada para 58 a 68C.

São inseridos os parágrafos 68A-68C e um subtítulo com a seguinte redacção:

«Impostos Correntes e Diferidos Resultantes de Transacções de Pagamento com Base em Acções

68A. 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, opções sobre acções ou outros instrumentos de capital próprio da entidade. A quantia correspondente a essa dedução nos impostos pode diferir do respectivo gasto cumulativo com remunerações, e pode surgir num período contabilístico posterior. Por exemplo, em algumas jurisdições, uma entidade pode reconhecer um gasto pelo 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 do exercício.

68B. 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 (sendo 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.

68C. Tal como foi indicado no parágrafo 68A, a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada, mensurada de acordo com o parágrafo 68B) pode diferir do respectivo gasto com remunerações cumulativo. O parágrafo 58 da Norma exige que os impostos correntes e diferidos sejam reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos resultados do período, excepto até ao ponto em que esse imposto resulte de (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo período ou noutro período, directamente no capital próprio, ou (b) uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição. Se a quantia da dedução fiscal (ou a dedução fiscal futura estimada) exceder a quantia do respectivo gasto com remunerações cumulativo, 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.»

C2 No parágrafo 6 da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, no parágrafo 7 da IAS 38 *Activos Intangíveis*, e no parágrafo 5 da IAS 40 *Propriedades de Investimento*, tal como revista em 2003, a definição de *custo* passa a ter a seguinte redacção:

«***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 IFRSs, por exemplo, a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções***.»

▼M6

C3 A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* é emendada da seguinte forma.

Introdução

O parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

«2. A Norma identifica quatro categorias de benefícios de empregados:

…

(c) …;

e

(d) benefícios de cessação de emprego.»

O parágrafo 11 é eliminado.

Norma

O parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

«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.»***

O parágrafo 3 passa a ter a seguinte redacção:

«3. Os benefícios de empregados aos quais esta Norma se aplica incluem aqueles proporcionados: …»

O parágrafo 4 passa a ter a seguinte redacção:

«4. Os benefícios de empregados incluem:

…

(c) …;

e

(d) benefícios de cessação de emprego.

Porque cada categoria identificada nas alíneas (a)–(d) acima tem diferentes características, …»

No parágrafo 7:

— as definições de *benefícios de remuneração em capital próprio* e *planos de remuneração em capital próprio* são eliminadas.

— nas definições de *benefícios de empregados de curto prazo*, *benefícios pós-emprego*, e *outros benefícios dos empregados de longo prazo*, as referências a benefícios de remuneração em capital próprio são eliminadas.

No parágrafo 22, a última frase é eliminada.

Os parágrafos 144–152 são eliminados.

C4 Na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*, um novo parágrafo 4(f) é inserido, onde se lê:

«***(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.»

C5 A IAS 33 *Resultados por Acção* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 47A é inserido com a seguinte redacção:

«47A. 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.»

▼**M6**

C6 Na IAS 38 *Activos Intangíveis*, o parágrafo 26 é eliminado.

C7 Na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, um novo parágrafo 2(j) é inserido, onde se lê:

«***(j) 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.***»

C8 A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* é emendada da seguinte forma:

No parágrafo 12, a referência aos parágrafos 13-25A é alterada para 13-25C.

As alíneas (f) e (g) do parágrafos 13 são emendadas e uma nova alínea (h) é inserida, como se segue:

«(f) activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos (parágrafos 24 e 25);

(g) a designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos (parágrafo 25A);

e

(h) transacções de pagamento com base em acções (parágrafos 25B e 25C).»

São inseridos os novos parágrafos 25B e 25C, como se segue:

«25B. 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 data de transição para a IFRSs 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 mais recente de entre (a) a data de transição para as IFRSs e (b) 1 de Janeiro de 2005.

25C. 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 IFRSs. 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 informação comparativa até ao ponto em que a informação diga respeito a um período ou data anterior a 7 de Novembro de 2002.»

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--7

Introdução do Euro

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 21, Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio.

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 em moeda estrangeira e de demonstrações financeiras 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 na moeda de relato à taxa de fecho. Quaisquer diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como rendimento ou gasto imediatamente, excepto que uma empresa deve continuar a aplicar a sua política contabilística existente quanto a ganhos e perdas relacionados com contratos em moeda estrangeira que sejam usados para reduzir o risco de câmbio em transacções ou compromissos futuros (coberturas antecipadas);

   (b) as diferenças de câmbio acumuladas relacionadas com a transposição de demonstrações financeiras de entidades estrangeiras só devem ser reconhecidas como rendimentos ou gastos na alienação do investimento líquido na entidade estrangeira; e

   (c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição de passivos denominados em moedas participantes não devem ser incluídos 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 de políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

▼M1

IFRS 1 — Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro

A norma internacional de relato financeiro 1 «Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro»(IFRS 1) está estabelecida nos parágrafos 1-47 e nos apêndices A-C. Todos os parágrafos têm igual autoridade. Os parágrafos a cheio apresentam os princípios mais importantes. Na sua primeira menção na norma, os termos definidos no apêndice A estão em *itálico*. As definições de outros termos são apresentadas no Glossário das normas internacionais de relato financeiro. A IFRS 1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das bases para conclusões, do «Prefácio às normas internacionais de relato financeiro»e da «Estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras». Estes documentos proporcionam fundamentos para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

INTRODUÇÃO

Razões para a emissão da IFRS

IN1 Esta IFRS substitui a SIC-8 «Primeira aplicação das IASs como base primária de contabilidade». O Conselho desenvolveu esta IFRS para responder a preocupações de que:

a) Alguns aspectos do requisito da SIC-8 relativo à totalidade da aplicação retrospectiva originaram custos que excederam os benefícios prováveis para os utentes das demonstrações financeiras. Além disso, embora a SIC-8 não exigisse a aplicação retrospectiva quando tal fosse impraticável, não explicava se um adoptante pela primeira vez devia interpretar a impraticabilidade como uma barreira alta ou baixa, além de que não especificava qualquer tratamento específico em casos de impraticabilidade;

b) A SIC-8 podia exigir a um adoptante pela primeira vez que aplicasse duas versões diferentes de uma norma, caso uma nova versão fosse aprovada durante os períodos abrangidos pelas suas primeiras demonstrações financeiras preparadas segundo as IASs e a nova versão proibisse a aplicação retrospectiva;

c) A SIC-8 não afirmava claramente se um adoptante pela primeira vez deveria utilizar a percepção passada na aplicação retrospectiva de decisões de reconhecimento e mensuração;

d) Existiam dúvidas sobre a forma como a SIC-8 interagia com disposições específicas de transição em normas individuais.

Características principais da IFRS

IN2 Esta IFRS aplica-se quando uma entidade adopta as IFRSs pela primeira vez por meio de uma declaração de conformidade com as IFRSs explícita e sem reservas.

IN3 De uma forma geral, esta IFRS exige que uma entidade se conforme com cada IFRS em vigor à data de relato das suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs. Em particular, a IFRS exige que uma entidade deverá fazer o que se segue no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs que preparar como ponto de partida da sua contabilização segundo as IFRSs:

a) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas IFRSs;

b) Não reconhecer *itens* como activos ou passivos se as IFRSs não permitirem esse reconhecimento;

c) Reclassificar *itens* que sejam reconhecidos segundo 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 ao segundo as IFRSs; e

d) Aplicar as IFRSs na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

IN4 Esta IFRS concede isenções limitadas a estes requisitos em áreas especificadas onde o custo do cumprimento com os mesmos seria provável que excedesse os benefícios para os utentes das demonstrações financeiras. Esta IFRS também proíbe a aplicação retrospectiva das IFRSs em algumas áreas, sobretudo quando a aplicação retrospectiva possa exigir

▼M1

juízos de valor por parte da gerência acerca de condições passadas, depois de já ser conhecido o desfecho de uma determinada transacção.

IN5 A IFRS exige divulgações que expliquem de que forma a transição dos PCGA anteriores para as IFRSs afectou a posição financeira da entidade, o seu desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa relatados.

IN6 Exige-se que uma entidade aplique esta IFRS, no caso de as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs correspondam a um período com início em ou após 1 de Janeiro de 2004. Incentiva-se uma aplicação mais cedo.

Alterações devidas a requisitos anteriores

IN7 Como a SIC-8, a IFRS obriga à aplicação retrospectiva na maioria das áreas. Ao contrário da SIC-8, a IFRS:

a) Inclui isenções pretendidas, de modo a evitar custos que, provavelmente, excederiam os benefícios para os utentes das demonstrações financeiras, e um pequeno número de outras isenções por razões práticas;

b) Esclarece que uma entidade aplique a mais recente versão das IFRSs;

c) Esclarece como as estimativas de um adoptante pela primeira vez segundo as IFRSs se relacionam com as estimativas feitas para a mesma data ao segundo as PCGA anteriores;

d) Especifica que as disposições transitórias de outras IFRSs não se aplicam a um adoptante pela primeira vez;

e) Exige uma divulgação aumentada acerca da transição para as IFRSs.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 1

Adopção pela primeira vez da 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 IFRSs, 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 conveniente para a contabilização segundo as normas internacionais de relato financeiro (IFRSs); e

c) Possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

ÂMBITO

2. Uma entidade deve aplicar esta IFRS:

a) Nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs; e

b) Em cada relatório financeiro intercalar, caso exista, que venha a apresentar segundo a IAS 34 Relato Financeiro Intercalar para uma parte do período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs.

3. As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRSs são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adopta as IFRSs, por meio de uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras de que as mesmas se conformam com as IFRSs. As demonstrações financeiras segundo as IFRSs são as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade que estão de acordo com as IFRSs, se, por exemplo, a entidade:

a) Apresentou as suas mais recentes demonstrações financeiras anteriores:

i) segundo disposições nacionais que não sejam consistentes com as IFRSs em todos os aspectos;

ii) em conformidade com as IFRSs em todos os aspectos, com excepção de que as demonstrações financeiras não continham uma

▼M1

declaração explícita e sem reservas da sua conformidade com as IFRSs;

iii) uma declaração explícita de conformidade com algumas, mas não todas, as IFRSs;

iv) segundo disposições nacionais inconsistentes com as IFRSs, empregando algumas IFRSs individuais para contabilizar *itens* para os quais não existiam disposições nacionais; ou

v) segundo disposições nacionais, com uma reconciliação de algumas quantias com as quantias determinadas segundo as IFRSs;

b) Preparou demonstrações financeiras segundo as IFRSs apenas para uso interno, sem as disponibilizar aos proprietários da entidade ou a quaisquer outros utentes externos;

c) Preparou um pacote de relatos segundo as IFRSs para fins de consolidação sem preparar um conjunto completo de demonstrações financeiras como definido na IAS 1 «Apresentação de demonstrações financeiras»; ou

d) Não apresentou demonstrações financeiras nos períodos anteriores.

4. Esta IFRS aplica-se quando uma entidade adopta as IFRSs pela primeira vez. Não se aplica quando, por exemplo, uma entidade:

a) Deixa de apresentar demonstrações financeiras segundo os requisitos nacionais, tendo-as apresentado anteriormente bem como um outro conjunto de demonstrações financeiras que contivesse uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRSs;

b) Apresentou demonstrações financeiras no ano anterior segundo os requisitos nacionais e essas demonstrações financeiras contivessem uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRSs; ou

c) Apresentou demonstrações financeiras no ano anterior que contivessem uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRSs, ainda que os auditores tenham qualificado o seu relatório de auditoria nessas demonstrações financeiras.

5. Esta IFRS não se aplica às alterações nas políticas contabilísticas feitas por uma entidade que já aplique as IFRSs. Essas alterações são o assunto de:

a) Requisitos relativos a alterações nas políticas contabilísticas da IAS 8 «Resultado líquido do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas»; e

b) Requisitos de transição específicos de outras IFRSs.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Balanço de abertura de acordo com as IFRSs

6. Uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs. Este é o ponto de partida da sua contabilização segundo as IFRSs. A entidade não necessita de apresentar o seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs.

Políticas contabilísticas

7. **Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs e em todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs. Essas políticas contabilísticas devem estar em conformidade com cada IFRS em vigor à data de relato das suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs, com excepção do especificado nos parágrafos 13 a 34.**

8. Uma entidade não deve aplicar diferentes versões das IFRSs que tenham estado em vigor em datas anteriores. Uma entidade pode aplicar uma nova IFRS que ainda não seja obrigatória, caso esta permita aplicação antecipada.

▼M1

Exemplo: Aplicação consistente da versão mais recente das IFRSs

ANTECEDENTES

A data de relato das primeiras demonstrações financeiras da entidade A segundo as IFRSs é 31 de Dezembro de 2005. A entidade A decide apresentar informação comparativa nessas demonstrações financeiras, relativa apenas a um ano (ver parágrafo 36). Por conseguinte, a sua data de transição para as IFRSs é o início do ano comercial a 1 de Janeiro de 2004 (ou, de forma equivalente, o fecho do ano comercial a 31 de Dezembro de 2003). A entidade A apresentou anualmente as demonstrações financeiras segundo os seus PCGA anteriores, em 31 de Dezembro de cada ano até 31 de Dezembro de 2004, inclusive.

APLICAÇÃO DOS REQUISITOS

Exige-se que a entidade A aplique as IFRSs em vigor para os períodos findos a 31 de Dezembro de 2005, ao:

a) Preparar o seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs em 1 de Janeiro de 2004; e

b) Preparar e apresentar o seu balanço de 31 de Dezembro de 2005 (incluindo quantias comparativas com 2004), demonstração dos resultados, demonstração de alterações no capital próprio e demonstração de fluxos de caixa para o ano findo a 31 de Dezembro de 2005 (incluindo quantias comparativas relativas a 2004) e divulgações (incluindo informação comparativa relativa a 2004).

Se uma nova IFRS ainda não for obrigatória mas permitir a aplicação antecipada, permite-se, mas não é exigido, que a entidade A, aplique essa IFRS nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs.

9. As disposições transitórias de outras IFRSs aplicam-se às alterações nas políticas contabilísticas efectuadas por uma entidade que já use as IFRSs; não se aplicam à transição para as IFRSs do adoptante pela primeira vez, excepto como especificado nos parágrafos 27 a 30.

10. Com excepção do descrito nos parágrafos 13 a 34, uma entidade deve, no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs:

a) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas IFRSs;

b) Não reconhecer *itens* como activos ou passivos se as IFRSs não permitirem esse reconhecimento;

c) Reclassificar *itens* que reconheça segundo 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 segundo as IFRSs; e

d) Aplicar as IFRSs na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

11. As políticas contabilísticas que uma entidade usa no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs 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 IFRSs. Por conseguinte, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados retidos (ou, se apropriado, noutra categoria de capital próprio) à data da transição para as IFRSs.

12. Esta IFRS estabelece duas categorias de excepções para o princípio de que o balanço de abertura de acordo com as IFRSs deve estar conforme com cada IFRS:

a) Os parágrafos 13 a 25 concedem isenções de alguns requisitos de outras IFRSs;

b) Os parágrafos 26 a 34 proíbem a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRSs.

▼M1

Isenções de outras IFRSs

13. Uma entidade pode optar pelo uso de uma ou mais das isenções seguintes:

    a) Concentrações de actividades empresariais (parágrafo 15);

    b) Justo valor ou revalorização como custo considerado (parágrafos 16 a 19);

    c) Benefícios dos empregados (parágrafo 20);

    d) Diferenças de transposição cumulativas (parágrafos 21 e 22);

    e) Instrumentos financeiros compostos (parágrafo 23); e

    f) Activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos (parágrafos 24 e 25).

    Uma entidade não deve aplicar estas isenções por analogia com outros *itens*.

14. Algumas isenções adiante indicadas referem-se ao justo valor. A IAS 22 «Concentrações de actividades empresariais» explica como determinar o justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Uma entidade aplicará essas explicações ao determinar os justos valores conforme esta IFRS, excepto se outra IFRS contiver orientações mais específicas sobre a determinação dos justos valores do activo ou passivo em questão. Esses justos valores deverão reflectir as condições existentes à data relativamente à qual foram determinados.

Concentrações de actividades empresariais

15. Uma entidade deve aplicar os requisitos enunciados no apêndice B a todas as concentrações de actividades empresariais que a entidade reconheceu anteriormente à data de transição para as IFRSs.

Justo valor ou revalorização como custo considerado

16. Uma entidade pode optar por mensurar um item de activo fixo tangível na data de transição para as IFRSs pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data.

17. 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 IFRSs, como custo considerado à data da revalorização, se a revalorização fosse, à data da mesma, amplamente comparável ao:

    a) Justo valor; ou

    b) Custo ou custo depreciado segundo as IFRSs, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico.

18. As opções enunciadas nos parágrafos 16 e 17 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 «Activos intangíveis» (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).

    Uma entidade não deverá usar estas opções para outros activos ou passivos.

19. Um adoptante pela primeira vez pode ter estabelecido um custo considerado segundo 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. Pode utilizar tais mensurações pelo justo valor em função dos acontecimentos como custo considerado para as IFRSs à data dessa mensuração.

Benefícios dos empregados

20. Segundo a IAS 19 «Benefícios dos empregados» uma entidade pode optar por usar uma abordagem tipo «banda de flutuação», a qual deixa não reconhecidos alguns ganhos e perdas actuariais. A aplicação retrospectiva desta

▼M1

abordagem requer que uma entidade divida os ganhos e perdas actuariais cumulativos desde o início do plano até à data de transição para as IFRSs 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 IFRSs, mesmo que use a abordagem do tipo «banda de flutuação» para ganhos e perdas actuariais posteriores. Caso um adoptante pela primeira vez use esta opção, deverá aplicá-la a todos os planos.

Diferenças de transposição cumulativas

21. A IAS 21 «Os efeitos de alterações em taxas de câmbio» requer que uma entidade:

    a) Classifique algumas diferenças de transposição como componente separada do capital próprio; e

    b) Aquando da alienação de uma unidade operacional estrangeira, transfira a diferença de transposição cumulativa dessa unidade operacional estrangeira (incluindo, caso se aplique, ganhos e perdas em coberturas relacionadas) para a demonstração dos resultados, como parte dos ganhos ou perdas resultantes da alienação.

22. Contudo, um adoptante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos de diferenças de transposição cumulativas que existiam à data de transição para as IFRSs. 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 IFRSs; 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 IFRSs e deve incluir as diferenças de transposição posteriores.

Instrumentos financeiros compostos

23. A IAS 32 «Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação» requer que uma entidade divida no início os instrumentos financeiros compostos em componentes separados de passivo e capital próprio. Caso o componente do passivo já não esteja pendente, a aplicação retrospectiva da IAS 32 implica a separação de duas partes do capital próprio. A primeira parte consiste de resultados retidos e representa os juros cumulativos acrescidos sobre o componente do passivo. A outra parte representa o componente original do capital próprio. Contudo, nos termos da presente IFRS, se o componente do passivo já não estiver pendente à data da transição para as IFRSs, um adoptante pela primeira vez não tem de separar estas duas partes.

Activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

24. Caso uma subsidiária se torne uma adoptante pela primeira vez mais tarde que a sua empresa-mãe, a subsidiária deve, nas suas demonstrações financeiras individuais, mensurar os seus activos e passivos quer:

    a) Pelas quantias escrituradas que seriam incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe, com base na data de transição para as IFRSs da empresa-mãe, se não forem feitos ajustamentos relativos a procedimentos de consolidação e para efeitos da concentração de actividades empresariais em que 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 IFRSs. Estas quantias escrituradas podem diferir daquelas descritas na alínea a):

        i) quando as isenções estipuladas nesta IFRS resultem em mensurações que dependam da data de transição para as IFRSs;

        ii) quando as políticas contabilísticas usadas nas demonstrações financeiras da subsidiária diferem das constantes das demonstrações financeiras consolidadas. Por exemplo, a subsidiária pode usar o tratamento de referência mencionado na IAS 16 «Activos fixos tangíveis» enquanto que o grupo pode usar o tratamento alternativo permitido.

    Existe uma opção semelhante para uma associada ou empreendimento conjunto que se torne adoptante pela primeira vez mais tarde de que uma

▼M1

entidade que disponha de influência significativa ou controlo conjunto sobre a mesma.

25. Contudo, se uma entidade se tornar adoptante pela primeira vez mais tarde de 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 individuais da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), depois de efectuar ajustamentos para efeitos de consolidação e contabilização pelo método de 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 se tronar um adoptante pela primeira vez para as suas demonstrações financeiras individuais 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.

Excepções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs

26. Esta IFRS proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRSs relativos a:

    a) O desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros (parágrafo 27);

    b) Contabilização de cobertura (parágrafos 28 a 30); e

    c) Estimativas (parágrafos 31 a 34).

Desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros

27. Um adoptante pela primeira vez deve aplicar os requisitos de desreconhecimento indicados na IAS 39 «Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração» prospectivamente desde a data de eficácia da IAS 39. Por outras palavras, se um adoptante pela primeira vez desreconheceu os activos financeiros ou passivos financeiros segundo os PCGA anteriores, num ano financeiro iniciado antes de 1 de Janeiro de 2001, não deve reconhecer esses activos e passivos segundo as IFRSs (excepto se estes se qualificarem para reconhecimento como resultado de uma transacção ou acontecimento posterior). Contudo, o adoptante pela primeira vez deverá:

    a) Reconhecer todos os derivados e outros interesses, tais como direitos ou passivos por serviços, retidos após a transacção de desreconhecimento e ainda existentes à data de transição para as IFRSs; e

    b) Consolidar todas as entidades de finalidade especial (SPEs) que controle à data da transição para as IFRSs, mesmo que as SPEs existam desde antes da data de transição para as IFRSs ou detenham activos financeiros ou passivos financeiros que tenham sido desreconhecidos segundo os PCGA anteriores.

Contabilização de cobertura

28. Conforme requerido pela IAS 39 «Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração», à data da transição para as IFRSs, 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 segundo os PCGA anteriores como se fossem activos ou passivos.

29. Uma entidade não deve reflectir no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs um relacionamento de cobertura de um tipo que não se qualifique como contabilização de cobertura nos termos da IAS 39 (por exemplo, muitos relacionamentos de cobertura em que o instrumento de cobertura seja um instrumento de caixa ou uma opção subscrita; quando o item coberto seja uma posição líquida ou quando a cobertura cubra o risco de juro num investimento detido até à maturidade). Contudo, se uma entidade designar uma posição líquida como um item coberto nos termos dos PCGA anteriores, poderá designar um item individual adentro dessa posição líquida como um item coberto nos termos das IFRSs, desde que não o faça após a data de transição para as IFRSs.

30. Uma entidade deve aplicar as disposições transitórias da IAS 39 a todos os outros relacionamentos de cobertura que existiam à data da transição para as IFRSs.

▼M1

Estimativas

31. **As estimativas de uma entidade segundo as IFRSs, à data da transição para as IFRSs, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data segundo os PCGA anteriores (depois dos ajustamentos para reflectir qualquer diferença nas políticas contabilísticas), salvo se existir prova objectiva de que essas estimativas estavam erradas.**

32. Depois da data de transição para as IFRSs, uma entidade poderá receber informação sobre as estimativas que tenha feito segundo os PCGA anteriores. Nos termos do parágrafo 31, a entidade tratará a recepção dessa informação da mesma forma que os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos segundo a IAS 10 «Acontecimentos após a data do balanço». Por exemplo, consideremos que a data de transição de uma entidade para as IFRSs é 1 de Janeiro de 2004 e a nova informação chegada a 15 de Julho de 2004 requer a 31 de Dezembro de 2003 a revisão de uma estimativa feita segundo os PCGA anteriores. A entidade não deverá reflectir esta nova informação no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs (salvo se as estimativas necessitarem de ajustamento por quaisquer diferenças nas políticas contabilísticas ou existir prova objectiva de que as estimativas estavam erradas). Em vez disso, a entidade deve reflectir a nova informação na sua demonstração dos resultados (ou, se for apropriado outras alterações no capital próprio) relativa ao ano terminado a 31 de Dezembro de 2004.

33. Uma entidade pode necessitar de fazer estimativas segundo as IFRSs à data da transição para as IFRSs que não eram requeridas nessa data pelos PCGA anteriores. Para se obter consistência com a IAS 10, essas estimativas nos termos das IFRSs devem reflectir as condições existentes à data da transição para as IFRSs. Em particular, à data da transição para as IFRSs, as estimativas relativas a preços de mercado, taxas de juro ou taxas de câmbio devem reflectir as condições do mercado nessa data.

34. Os parágrafos 31 a 33 aplicam-se ao balanço de abertura de acordo com as IFRSs. Aplicam-se, também, a um período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRSs, em cujo caso as referências à data de transição para as IFRSs são substituídas por referências ao final desse período comparativo.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

35. Esta IFRS não contempla isenções relativamente aos requisitos de apresentação e divulgação constantes de outras IFRSs.

Informação comparativa

36. Para estarem conformes com a IAS 1 «Apresentação de demonstrações financeiras», as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as IFRSs.

37. Algumas entidades apresentam resumos históricos de dados seleccionados relativos a períodos anteriores ao primeiro período para o qual apresentam a totalidade da informação comparativa segundo as IFRSs. Esta IFRS não exige que tais resumos cumpram com os requisitos de reconhecimento e mensuração das IFRSs. Além disso, algumas entidades apresentam informação comparativa segundo os PCGA anteriores, assim como a informação comparativa exigida pela IAS 1. Em qualquer demonstração financeira que contenha resumos históricos ou informação comparativa nos termos dos PCGA anteriores, uma entidade deve:

a) Assinalar claramente que a informação fornecida com base nos PCGA anteriores não foi preparada segundo as IFRSs; e

b) Divulgar a natureza dos principais ajustamentos que fariam com que a informação se conformasse com as IFRSs. A entidade não necessita de quantificar esses ajustamentos.

Explicação sobre a transição para as IFRSs

38. **Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as IFRSs afectou a sua posição financeira, o seu desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa relatados.**

▼M1

Reconciliações

39. Para estar conforme com o parágrafo 38, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade devem incluir:

a) Reconciliações do seu capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu capital próprio segundo as IFRSs, para ambas as datas seguintes:

i) a data de transição para as IFRSs; e

ii) o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas segundo os PCGA anteriores;

b) Uma reconciliação do lucro ou perda relatado segundo PCGA anteriores, relativos ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade para lucros ou perdas segundo as IFRSs relativo ao mesmo período; e

c) Caso a entidade tenha reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar o balanço de abertura de acordo com as IFRSs, 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 IFRSs.

40. As reconciliações exigidas nos parágrafos 39 a) e b) proporcionam suficientes pormenores para permitir aos utentes compreenderem os ajustamentos materiais ao balanço e à demonstração dos resultados. Caso uma entidade apresente uma demonstração de fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustamentos materiais na demonstração de fluxos de caixa.

41. Caso uma entidade dê conta de erros feitos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos 39 a) e b) devem distinguir entre correcção desses erros e alterações às políticas contabilísticas.

42. A IAS 8 «Resultado líquido do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas» não trata de alterações nas políticas contabilísticas que ocorrem quando uma entidade adopta as IFRSs 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 IFRSs.

43. Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores, as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs devem divulgar esse facto.

Uso do justo valor como custo considerado

44. Se uma entidade usar o justo valor no balanço de abertura de acordo com as IFRSs como custo considerado para um item de activo fixo tangível, uma propriedade de investimento ou um activo intangível (ver parágrafos 16 e 18), as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs devem divulgar, para cada rubrica no balanço de abertura de acordo com as IFRSs:

a) O agregado desses justos valores; e

b) O ajustamento agregado às quantias escrituradas relatadas segundo os PCGA anteriores.

Relatórios financeiros intercalares

45. Para estar conforme com o parágrafo 38, se uma entidade apresentar um relatório financeiro intercalar segundo a IAS 34 «Relato financeiro intercalar» relativo a uma parte do período abrangido pelas suas primeiras demonstrações financeiras segundo as IFRSs, essa entidade deve satisfazer os seguintes requisitos, além dos requisitos enunciados na IAS 34:

a) Cada um destes relatórios financeiros intercalares deve, se a entidade apresentou um relatório financeiro intercalar para o período intercalar comparável do ano financeiro imediatamente precedente, incluir reconciliações:

i) do seu capital próprio segundo os PCGA anteriores no final do período intercalar comparável com o seu capital próprio segundo as IFRSs à data; e

ii) dos seu lucro ou perda segundo os PCGA anteriores, relativo ao período intercalar comparável (corrente e desde o início do ano até

▼M1

à data), com o seu lucro ou perda segundo as IFRSs relativas ao mesmo período.

b) Além das reconciliações exigidas na alínea a), o primeiro relatório financeiro intercalar de uma entidade segundo a IAS 34 relativo a uma parte do período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs deve incluir as reconciliações descritas nos parágrafos 39 a) e b) (complementadas pelos pormenores exigidos nos parágrafos 40 e 41) ou uma referência cruzada para um outro documento publicado em que estejam incluídas essas reconciliações.

46. 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 segundo os PCGA anteriores, informação material para uma compreensão do período intercalar corrente, o seu relatório financeiro intercalar deverá divulgar essa informação ou incluir uma referência cruzada para outro documento publicado que inclua essa informação.

DATA DE EFICÁCIA

47. Uma entidade deverá aplicar esta IFRS se as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs corresponderem a um período com início em ou após 1 de Janeiro de 2004. Incentiva-se uma aplicação mais cedo. Caso as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade segundo as IFRSs corresponderem a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2004 e a entidade aplique esta IFRS em vez da SIC 8 «Primeira aplicação das IASs como base primária de contabilidade» esse facto dever ser divulgado.

▼M1

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integral desta IFRS.

Data de transição para as IFRSs	O início do primeiro período para o qual uma entidade apresenta toda a informação comparativa segundo as IFRSs, nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs.
Custo considerado	Quantia usada como um substituto para o custo ou para o 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 IFRSs	As primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adopta as normas internacionais de relato financeiro (IFRSs), por meio de uma declaração de conformidade com as IFRSs explícita e sem reservas.
Adoptante pela primeira vez	Entidade que apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs.
Normas internacionais de relato financeiro (IFRSs)	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 originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC) e adoptadas pelo IASB.
Balanço de abertura data de acordo com as IFRSs	Balanço de uma entidade (publicado ou não) à data de transição para as IFRSs.
PCGA anteriores	Base de contabilidade que um adoptante pela primeira vez utilizou imediatamente antes de adoptar as IFRSs.
Data de relato	O final do último período abrangido pelas demonstrações financeiras ou por um relatório financeiro intercalar.

▼M1

Apêndice B

Concentrações de actividades empresariais

Este apêndice faz parte integral desta IFRS.

B1 Um adoptante pela primeira vez pode optar por não aplicar a IAS 22 «Concentrações de actividades empresariais» retrospectivamente a concentrações de actividades empresariais passadas (concentrações de actividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs). Contudo, se um adoptante pela primeira vez reexpressar qualquer concentração de actividades empresariais para se conformar com a IAS 22, deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais posteriores. Por exemplo, se um adoptante pela primeira vez optar por reexpressar uma concentração de actividades empresariais que ocorreu a 30 de Junho de 2002, deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais que ocorreram entre 30 de Junho de 2002 e a data da transição para as IFRSs.

B2 Caso um adoptante pela primeira vez não aplique a IAS 22 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 IFRSs, 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 segundo os PCGA anteriores (ver parágrafo 27); e

ii) activos, incluindo *goodwill*, e passivos que não tenham sido reconhecidos no balanço consolidado da adquirente, segundo os PCGA anteriores, e que também não se qualificariam para reconhecimento segundo as IFRSs no balanço individual da adquirida [ver parágrafo B2 f)-B2 i)].

O adoptante pela primeira vez deve reconhecer qualquer alteração 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 como *goodwill* [ver parágrafo B2 g), i)];

c) O adoptante pela primeira vez deve excluir do seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs qualquer item reconhecido segundo os PCGA anteriores que não se qualifique para o reconhecimento como activo ou passivo segundo as IFRSs. O adoptante pela primeira vez deve contabilizar a alteração resultante como se indica a seguir:

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 qualifique para reconhecimento como activo segundo a IAS 38 «Activos intangíveis». Deve reclassificar esse item (e, se houver, o imposto diferido e interesses minoritários relacionados) como parte do *goodwill* [excepto se deduziu o *goodwill* directamente do capital próprio segundo os PCGA anteriores — ver parágrafos B2 g) i) e B2 i)];

ii) o adoptante pela primeira vez deve reconhecer todas as restantes alterações resultantes como resultados retidos ([1]);

d) As IFRSs exigem uma mensuração posterior de alguns activos e passivos numa base que não tenha como fundamento o custo original como, por exemplo, o justo valor. O adoptante pela primeira vez deve mensurar estes activos e passivos nesta base no balanço de abertura de acordo com as IFRSs, mesmo que tenham sido adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais passada. Deve reconhecer

([1]) Tais alterações incluem reclassificações de ou para activos intangíveis se o *goodwill* não foi reconhecido como activo segundo os PCGA anteriores. Esta situação ocorre se, segundo PCGA anteriores, a entidade (a) deduziu o *goodwill* directamente do capital próprio ou b) não tratou a concentração de actividades empresariais como uma aquisição.

▼M1

qualquer alteração 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 segundo os PCGA anteriores dos activos adquiridos e passivos assumidos nessa concentração de actividades empresariais deve ser o seu custo considerado segundo as IFRSs nessa data. Caso as IFRSs exijam uma mensuração baseada nos custos desses activos e passivos numa data posterior, esse custo considerado deve constituir a base para depreciação ou amortização baseada no custo a partir da data da concentração de actividades empresariais;

f) Se um activo adquirido, ou um passivo assumido, numa concentração de actividades empresariais passada não for reconhecido segundo os PCGA anteriores, ele não terá um custo considerado de zero no balanço de abertura de acordo com as IFRSs. Em vez disso, a adquirente reconhecê-lo-á e mensurá-lo-á no seu balanço consolidado na mesma base que as IFRSs exigiriam para o balanço individual da adquirida. Como ilustração: se a adquirente não tiver, segundo os PCGA anteriores, capitalizado as locações financeiras adquiridas numa concentração de actividades empresariais passada, deve capitalizar essa locações nas suas demonstrações financeiras consolidadas, conforme a IAS 17 «Locações» exigiria que a adquirida o fizesse no seu balanço individual de abertura de acordo com as IFRSs. Inversamente, se um activo ou passivo for incorporado no *goodwill* segundo os PCGA anteriores, mas teria sido reconhecido individualmente segundo a IAS 22, esse activo ou passivo mantém-se como *goodwill*, a não ser que as IFRSs exijam o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras individuais da adquirida;

g) A quantia escriturada de *goodwill*, no balanço de abertura de acordo com as IFRSs, deve ser a quantia escriturada segundo os PCGA anteriores à data da transição para as IFRSs, depois de feitos os três ajustamentos seguintes:

   i) se exigido pelo parágrafo B2 c) i) acima, o adoptante pela primeira vez deve aumentar a quantia escriturada de *goodwill* quando reclassificar um item que reconheceu como activo intangível segundo os PCGA anteriores. Da mesma forma, se o parágrafo B2 f) exigir que o adoptante pela primeira vez reconheça um activo intangível que tenha sido incorporado no *goodwill* reconhecido segundo 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 minoritários);

   ii) uma contingência que afecte a quantia da retribuição de compra de uma concentração de actividades empresariais passada pode ter sido resolvida antes da data de transição para as IFRSs. Se puder ser feita uma estimativa fiável do ajustamento contingente e se o seu pagamento for provável, o adoptante pela primeira vez deve ajustar o *goodwill* por essa quantia. Do mesmo modo, o adoptante pela primeira vez deve ajustar a quantia escriturada de *goodwill*, caso um ajustamento contingente anteriormente reconhecido já não possa ser mensurado de forma fiável ou o seu pagamento tenha deixado de ser provável;

   iii) independentemente de haver ou não indicação de que o *goodwill* possa estar com imparidade, o adoptante pela primeira vez deve aplicar a IAS 36 «Imparidade de activos» ao testar a imparidade do *goodwill* à data da transição para as IFRSs e ao reconhecer qualquer perda por imparidade resultante nos resultados retidos (ou, se for exigido pela IAS 36, no excedente de revalorização). O teste de imparidade deve ser fundamentado nas condições à data da transição para as IFRSs;

h) Não serão feitos outros ajustamentos na quantia escriturada de *goodwill* à data da transição para as IFRSs. Por exemplo, o adoptante pela primeira vez não deve reexpressar a quantia escriturada de *goodwill*:

   i) para excluir a pesquisa e o desenvolvimento em curso adquiridos nessa concentração de actividades empresariais (excepto se o activo intangível relacionado se qualificar para o reconhecimento nos termos da IAS 38, no balanço individual da adquirida);

   ii) para ajustar uma amortização anterior do *goodwill*;

   iii) para reverter os ajustamentos no *goodwill* que a IAS 22 não permite, mas que foram feitos segundo 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 IFRSs;

▼M1

i) Se o adoptante pela primeira vez reconheceu o *goodwill* nos termos dos PCGA anteriores como dedução ao capital próprio:

i) não deve reconhecer esse *goodwill* no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs. Além disso, não deve transferir esse *goodwill* para a demonstração dos resultados 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) Nos termos dos PCGA anteriores, o adoptante pela primeira vez pode não ter consolidado uma subsidiária adquirida numa concentração de actividades empresariais passada (por exemplo, porque a empresa-mãe não a considerou como subsidiária segundo 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 para as quantias que as IFRSs exigiriam no balanço individual da subsidiária. O custo considerado do *goodwill* é igual à diferença, à data da transição para as IFRSs, entre:

i) o interesse da empresa-mãe nessas quantias escrituradas; e

ii) o custo nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe do seu investimento na subsidiária;

k) A mensuração dos interesses minoritários e do imposto diferido decorre da mensuração de outros activos e passivos. Por isso, os ajustamentos atrás indicados para reconhecer activos e passivos afectam os interesses minoritários e o imposto diferido.

B3 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 do parágrafo B1 aplica-se igualmente a todas as aquisições semelhantes.

▼M1

Apêndice C

Emendas a outras IFRSs

As emendas enunciadas neste apêndice entram em vigor para demonstrações financeiras anuais que cubram períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2004. Se uma entidade aplicar esta IFRS num período anterior, estas emendas consideram-se em vigor para esse período anterior.

C1 Esta IFRS substitui a SIC-8 «Primeira aplicação das IASs como base primária de contabilidade».

C2 Esta IFRS emenda o parágrafo 172 h) da IAS 39 «Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração» que passa a ter a seguinte redacção:

«h) Se uma titularização, transferência ou outra transacção de desreconhecimento for celebrada anteriormente ao princípio do ano financeiro em que esta norma seja inicialmente aplicada, a contabilização dessa transacção não deve ser retrospectivamente alterada para se conformar com os requisitos desta norma. Contudo, isto não isenta quem transfere dos requisitos:

i) de reconhecer todos os derivados ou outros interesses, tais como direitos ou passivos por serviços (de dívida), retidos após essa transacção que se qualifiquem para o reconhecimento segundo esta norma ou outras IFRSs; e

ii) de consolidar todas as entidades de finalidades especiais controladas por quem transfere (ver SIC-12 “Consolidação — entidades de finalidades especiais)”.»

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--10

Apoio do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

Questão

1. Nalguns países o apoio do governo a empresas 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 empresa. São exemplos de tal apoio as transferências de recursos dos governos para empresas que:

   (a) operem num determinado sector;

   (b) continuem operando em sectores recentemente privatizados; ou

   (c) iniciem ou continuem a gerir os seus negócios em áreas subdesenvolvidas.

2. A questão é se tal apoio do governo é um «subsídio do governo» no âmbito da IAS 20 e, portanto, deve ser contabilizado de acordo com esta Norma.

Consenso

3. O apoio do governo a empresas satisfaz a definição de subsídios do governo da IAS 20, mesmo se não existirem condições especificamente relacionadas com a actividade operacional da empresa que não seja o requisito de funcionar em determinadas regiões ou sectores industriais. Tais subsídios não devem portanto ser creditados directamente ao capital próprio.

   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 os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--12

Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias.

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 de finalidade especial («SPE») pode tomar a forma de uma sociedade, uma parceria ou um trust. As SPEs são muitas vezes criadas com acordos jurídicos que impõem limites estritos e por vezes

▼B

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 empresa 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 empresa 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 empresa 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 empresa que relata. Porém, a Norma não proporciona orientação específica sobre a consolidação de SPE's.

5. A questão é segundo que circunstâncias uma empresa deve consolidar uma SPE.

6. Esta Interpretação não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou planos de remuneração em capital próprio.

7. Uma transferência de activos de uma empresa para uma SPE pode qualificar-se como uma venda por essa empresa. Mesmo se a transferência se qualificar como uma venda, as disposições da IAS 27 e esta Interpretação podem significar que a empresa deve consolidar a SPE. Esta Interpretação não trata das circunstâncias pelas quais o tratamento de venda se deve aplicar à empresa 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 empresa e a SPE indiciar que a SPE é controlada por essa empresa.

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 12 da IAS 27 indica várias circunstâncias que resultam em controlo mesmo em casos em que uma empresa possua metade ou menos do poder de voto de outra empresa. De forma similar, pode existir controlo em casos em que uma empresa 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 12 da IAS 27, as circunstâncias seguintes, por exemplo, podem indiciar um relacionamento em que uma empresa controla uma SPE (dá-se orientação adicional no Apêndice a esta Interpretação):

    (a) em substância, as actividades da SPE estão a ser conduzidas a favor da empresa de acordo com as suas necessidades específicas de negócio de forma que a empresa obtenha benefícios do funcionamento da SPE;

    (b) em substância, a empresa 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 empresa delegou estes poderes de tomada de decisão;

    (c) em substância, a empresa 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 empresa 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. A predeterminação das actividades continuadas de uma SPE por uma empresa (o patrocinador ou outra parte com um interesse nos benefícios)

▼B

não representará o tipo de restrições referido na alínea b) do parágrafo 13 da IAS 27.

Data do Consenso: Janeiro de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para os períodos financeiros anuais que comecem ou após em 1 de Julho de 1999. As alterações de políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

▼M8

International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRIC

EMENDA DO IFRIC À SIC-12

Âmbito da SIC-12

Âmbito da SIC-12 Consolidação — Entidades de finalidades especiais

REFERÊNCIAS

IAS 19 *Benefícios dos empregados*

IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e apresentação*

IFRS 2 *Pagamento com base em acções*

SIC-12 *Consolidação — Entidades de finalidades especiais*

ANTECEDENTES

1. Até esta emenda se tornar eficaz, a SIC-12 exclui do seu âmbito os planos de benefícios pós-emprego e os planos de remuneração em capital próprio (parágrafo 6 da SIC-12). Até a IFRS 2 se tornar eficaz, esses planos estão dentro do âmbito da IAS 19 (tal como revista em 2002).

2. A IFRS 2 é eficaz para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. A IFRS 2 emenda a IAS 19 ao:

   (a) Remover do seu âmbito os benefícios dos empregados aos quais se aplica a IFRS 2; e

   (b) Remover todas as referências aos benefícios de remuneração em capital próprio e aos planos de remuneração em capital próprio.

3. Além disso, a IAS 32 exige que as acções próprias sejam deduzidas do capital próprio. Quando a IFRS 2 se tornar eficaz, emendará a IAS 32 para estipular que os parágrafos 33 e 34 da IAS 32 (relacionados com as acções próprias) devem ser aplicados às acções próprias compradas, vendidas, emitidas ou canceladas em ligação com planos de opções sobre acções de empregados, planos de compra de acções dos empregados e todos os outros acordos de pagamento com base em acções.

QUESTÕES

4. A primeira matéria tratada por esta emenda é a inclusão dos planos de remuneração em capital próprio no âmbito da SIC-12.

5. A segunda matéria tratada por esta emenda é a exclusão do âmbito da SIC-12 de outros planos de benefícios a longo prazo de empregados. Até a emenda se tornar eficaz, a SIC-12 não exclui do seu âmbito os outros planos de benefícios de a longo prazo empregados. Contudo, a IAS 19 exige que esses planos sejam contabilizados de forma semelhante à contabilização dos planos de benefícios pós-emprego.

EMENDA

6. O parágrafo 6 da SIC-12 foi emendado do seguinte modo.

   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.

DATA DE EFICÁCIA

7. Uma entidade deve aplicar esta emenda 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

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--13

Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não-Monetárias por Empreendedores

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 31 (revisão em 1998), Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos.

Questão

1. O parágrafo 39 da IAS 31 (revista em 1998) refere-se não só a contribuições mas também a vendas entre um empreendedor e um empreendimento conjunto como segue: «Quando um empreendedor contribui ou vende activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer porção de um ganho ou de uma perda a partir da transacção deve reflectir a substância da transacção». Além disso, o parágrafo 39 da IAS 31 (revista em 1998) diz que «uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, uma parceria ou outra entidade em que cada empreendedor tem um interesse». Não há orientação explícita no reconhecimento de ganhos e perdas resultantes de contribuições de activos não--monetários a entidades conjuntamente controladas (ECC's).

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 na demonstração dos resultados 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 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 quer usando o método da equivalência patrimonial quer a consolidação proporcional.

Consenso

5. Ao aplicar o parágrafo 39 da IAS 31 às contribuições não-monetárias para uma ECC em troca de um interesse de capital próprio na ECC, um empreendedor deve reconhecer na demonstração dos resultados do período a porção do ganho ou da perda atribuível aos interesses de capital próprio de outros empreendedores, excepto quando:

   (a) os riscos e vantagens significativos da propriedade do(s) activo(s) não--monetário(s) não tenham sido transferido(s) para a ECC;

   (b) o ganho ou perda sobre a contribuição não-monetária não possa ser mensurada fiavelmente; ou

   (c) os activos não-monetários contribuídos sejam similares aos contribuídos pelos outros empreendedores. Os activos não-monetários são similares aos outros contribuídos pelos empreendedores quando tenham uma natureza semelhante, um uso similar na mesma linha de negócio e um justo valor semelhante. Uma contribuição só satisfaz o teste de semelhança se todos os respectivos activos componentes

▼B

significativos forem similares aos contribuídos pelos outros empreendedores.

Quando se aplicar qualquer das excepções de a) a c), o ganho ou perda será considerado não realizado e portanto não será reconhecido na demonstração dos resultados 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 dissemelhantes aos que contribuiu, deve ser reconhecido pelo empreendedor na demonstração dos resultados 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 no balanço consolidado do empreendedor.

Data do Consenso: Junho de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para os períodos financeiros anuais que comecem ou após em 1 de Janeiro de 1999; encoraja-se a aplicação mais cedo. As alterações de políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--15

Locações Operacionais — Incentivos

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 17, Locações (revista em 1997).

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 pre-existente 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.

▼B

6. Os custos incorridos pelo locatário, incluindo custos em ligação com uma locação pre-existente (por exemplo, custos por cessação de emprego, relocalização ou melhorias do bem locado), devem ser contabilizados pelo locatário de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade 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 os prazos da locação que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--21

Impostos sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Não-Depreciáveis Revalorizados

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

O Projecto de Interpretação SIC-D21, Impostos sobre o Rendimento — Autocarros foi emitido para comentário em Setembro de 1999. O Projecto de Interpretação incluiu tanto a questão tratada nesta Interpretação como a questão incluída na Interpretação SIC-25, Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Accionistas.

Referência: IAS 12, Impostos sobre o Rendimento (revista em 1996).

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 empresa espera, à data do balanço, 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 da 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 a um activo que não é depreciado (activo não-depreciável) e seja revalorizado segundo o parágrafo 29 da IAS 16 (revista em 1998).

4. Esta Interpretação também se aplica a propriedades de investimento que sejam escrituradas a quantias revalorizadas segundo o parágrafo 23 (b) da IAS 25 mas seriam consideradas não depreciáveis se a IAS 16 fosse aplicada.

Consenso

5. O passivo ou activo por imposto diferido que provenha da revalorização de um activo não depreciável segundo o parágrafo 29 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. Consequentemente, se a lei fiscal especificar uma taxa de imposto aplicável à quantia tributável derivada da venda de um activo que difira da taxa fiscal aplicável à quantia tributável proveniente do uso de um activo, a anterior taxa é aplicada na mensuração do activo ou passivo por imposto diferido relativo a um activo não depreciável.

Data de Consenso: Agosto de 1999.

▼B

Data de Eficácia: Este consenso torna-se eficaz em 15 de Julho de 2000. Devem ser contabilizadas alterações em políticas contabilísticas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--25

Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Accionistas

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

O Projecto da Norma SIC-D21, Impostos sobre o Rendimento — Autocarros foi emitida para comentário em Setembro de 1999. O Projecto de Norma incluía não só a questão tratada nesta Interpretação mas também a questão incluída na Interpretação SIC-21, Impostos sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Revalorizados Não-Depreciáveis.

Referência: IAS 12, Impostos sobre o Rendimento (revista em 1996).

Questão

1. Uma alteração na situação fiscal de uma empresa ou dos seus accionistas pode ter consequências para uma empresa 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 empresa ou após a reestruturação do capital próprio de uma empresa. Pode também ocorrer após um movimento do controlo accionista para um país estrangeiro. Como consequência de tal acontecimento, uma empresa 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 empresa ou dos seus accionistas pode ter um efeito imediato nos passivos ou activos por impostos correntes da empresa. A alteração pode também aumentar ou diminuir os passivos e activos por impostos diferidos reconhecidos pela empresa, dependendo do efeito que a alteração na situação fiscal tenha nas consequências fiscais que surgiram resultantes de recuperar ou de liquidar a quantia escriturada dos activos e passivos da empresa.

3. A questão é como uma empresa deve contabilizar as consequências fiscais de uma alteração na sua situação fiscal ou na dos seus accionistas.

Consenso

4. Uma alteração na situação fiscal de uma empresa ou dos seus accionistas não dá origem a aumentos ou diminuições em quantias reconhecidas directamente no capital próprio. As consequências dos impostos correntes e diferidos de uma alteração na situação fiscal devem ser incluídas no resultado líquido do período, a menos que essas consequências se relacionem com transacções e acontecimentos que resultem, no mesmo período ou em diferente, num crédito ou débito directo à quantia reconhecida de capital próprio. Essas consequências fiscais que se relacionam com alterações na quantia reconhecida de capital próprio, no mesmo período ou em período diferente (não incluídos no resultado líquido), devem ser debitadas ou creditadas ao capital próprio.

Data de Consenso: Agosto de 1999.

Data de Eficácia: Este consenso torna-se eficaz em 15 de Julho de 2000. As alterações em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--27

Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras (revista em 1997), IAS 17, Locações (revista em 1997), IAS 18, Rédito (revista em 1993).

Questão

1. Uma Empresa 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 Empresa 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 Empresa 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 está ligada e deve ser contabilizada 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 e obrigações de pagamento da locação separadas que possam existir representam activos e passivos da Empresa (nomeadamente, considerar o exemplo descrito no parágrafo 2(a) do Apêndice A);

      (ii) como a Empresa deve contabilizar outras obrigações resultantes do acordo;

      (iii) como a Empresa 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 concorrentemente ou numa sequência contínua. (O Apêndice A proporciona ilustrações de aplicação desta Interpretação).

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 Empresa retém todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo subjacente e goza substancialmente os 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

▼B

(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 que o seu justo valor quando se tornar exercível).

6. As definições e 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 Empresa. Incluem-se entre os indicadores que demonstram colectivamente que, em substância, uma conta de investimento e obrigações de pagamento da locação separadas satisfazem as definições de um activo e de um passivo e não devem se reconhecidos pela Empresa:

(a) a Empresa 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 Empresa não tem capacidades de retirar pagamentos para o Investidor a partir da conta de investimento;

(b) a Empresa tem apenas um risco remoto de reembolsar a quantia total de qualquer remuneração recebida de um Investidor e possivelmente pagando alguma quantia adicional ou, quando uma remuneração não seja recebida, apenas um risco remoto de pagar uma quantia por outras obrigações (nomeadamente, 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, 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 após a recente cessação, devem ser contabilizadas segundo a IAS 37 ou a IAS 39, dependendo dos termos.

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 Empresa 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 Empresa de usar (designadamente, 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 Empresa conduzir o seu negócio, e por isso existe uma possibilidade de a Empresa poder pagar uma quantia para cessar o acordo mais cedo;

(ii) exige-se que a Empresa pelos termos do acordo, ou tem o poder total ou parcial, de investir uma quantia pré-paga em activos de uma quantidade insignificante de risco (nomeadamente, moeda, taxa de juro ou risco de crédito). Nestas circunstâncias, o risco do 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 Empresa que pague alguma quantia.

▼B

9. A remuneração deve ser apresentada na demonstração dos resultados 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 Empresa 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 demonstração dos resultados em que ela esteja incluída.

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 em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--29

Divulgações — Acordos de Concessão de Serviços

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras (revista em 1997).

Questão

1. Uma empresa (o Operador da Concessão) pode celebrar um acordo com uma outra empresa (o Concedente) para proporcionar serviços que dêem ao público acesso às principais instalações económicas e sociais, O Concedente pode ser uma empresa 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 empresa procurando fora o funcionamento dos seus serviços internos (nomeadamente, cafetaria dos empregados, manutenção de edifícios, e funções de contabilidade ou de tecnologia de informação).

2. Um acordo de concessão de serviços envolve geralmente o Concedente transmitir 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, e/ou activos financeiros especificados;

em troca para o Operador da Concessão:

(a) comprometendo-se a proporcionar os serviços de acordo com determinados termos e condições durante o período de concessão; e

▼B

(b) quando aplicável, comprometendo-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 receba um direito mas também incorra na obrigação de proporcionar serviços públicos.

4. A questão é qual a informação que deve ser divulgada nas notas às demonstrações financeiras de um Operador de Concessão e de um Concedente.

5. Determinados aspectos e divulgações relativas a alguns acordos de concessão de serviços estão já tratados por Normas Internacionais de Contabilidade existentes (nomeadamente, a IAS 16 aplica-se a aquisições de itens de activos 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 Contabilidade, 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 às demonstrações financeiras. Um Operador de Concessão e um 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 data e a certeza de fluxos de caixa futuros (nomeadamente, o período da concessão, datas de reapreçamento e a base pela qual é determinado o reapreçamento ou a renegociação;

(c) a natureza e extensão (nomeadamente, quantidade, período de tempo ou quantia como apropriado) de:

(i) direitos de usar activos especificados;

(ii) obrigações de proporcionar ou direitos de esperar fornecimentos de serviços;

(iii) obrigações para adquirir ou construir itens de activos fixos tangíveis;

(iv) obrigações para 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 (nomeadamente, revisões importantes); e

(d) alterações no acordo que ocorreram durante o período.

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 (nomeadamente, cobranças de portagens, serviços de telecomunicações e de tratamento de água).

Data do Consenso: Maio de 2001.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--31

Rédito — Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os

▼B

requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 18, Rédito (revista em 1993).

Questão

1. Uma empresa (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 empresas. 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 segundo que circunstâncias pode um Vendedor mensurar fiavelmente rédito ao 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 ao justo valor dos serviços de publicidade recebidos. Porém, um Vendedor pode fiavelmente mensurar rédito ao justo valor dos serviços de publicidade que proporciona numa transacção de troca directa, por referência apenas a transacções de não troca directa que:

   (a) envolvam publicidade similar à publicidade na transacção de troca;

   (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;

   (d) envolva dinheiro e/ou uma outra forma de retribuição (por exemplo, títulos negociáveis, activos não monetários, e outros activos) que tenha um justo valor fiavelmente mensurável; e

   (e) não envolva a mesma contraparte como na transacção de troca.

   Data do Consenso: Maio de 2001.

   Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001. As alterações em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC--32

Activos Intangíveis — Custos com Web Sites

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, estipula que as demonstrações financeiras não devem ser descritas como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade a menos que se conformem com todos os requisitos de cada Norma aplicável e de cada Interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 38, Activos Intangíveis.

Questão

1. Uma empresa pode incorrer em dispêndios internos com o desenvolvimento e funcionamento do seu próprio Web site para acesso interno ou externo. Um Web site concebido para acesso externo pode ser utilizado

▼B

para vários finalidades, tais como para promover e publicitar os produtos e serviços de uma empresa, 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, definindo objectivos e especificações, avaliando alternativas e escolhendo preferências.

   (b) Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura — inclui a obtenção de um nome de domínio, a compra e desenvolvimento de hardware e software operativo, a instalação de aplicações desenvolvidas e o teste de valores limite.

   (c) Desenvolvimento da Concepção Gráfica — inclui o desenho do aspecto gráfico das páginas Web.

   (d) Desenvolvimento de conteúdos — inclui a criação, compra, preparação e 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 empresa mantém e aperfeiçoa as aplicações, infra-estrutura, concepção gráfica e conteúdo do Web site.

4. Ao contabilizar os dispêndios internos com o desenvolvimento e funcionamento do Web site de uma empresa 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 que está sujeito aos requisitos da IAS 38; e

   (b) o tratamento contabilístico apropriado a tais dispêndios.

5. Esta Interpretação não se aplica ao dispêndio com a compra, desenvolvimento e 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 nos termos da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis (revista em 1998). Além disso, quando uma empresa 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 nos termos do parágrafo 7 da IAS 8 e da Estrutura Conceptual quando os serviços forem recebidos.

6. A IAS 38 não se aplica a activos intangíveis detidos por uma empresa para venda no decorrer normal da actividade comercial (ver a IAS 2, Inventários, e a IASA 11, Contratos de Construção) nem a locações que caiam dentro do âmbito da IAS 17, Locações (revista em 1997). Consequentemente, 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 empresa. 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 empresa que decorra da fase de desenvolvimento e se destine ao acesso interno ou externo constitui um activo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requisitos da IAS 38.

8. Um Web site decorrente da fase de desenvolvimento deve ser reconhecido como activo intangível se, e apenas se, além de cumprir os requisitos gerais descritos no parágrafo 19 da IAS 38 relativa ao reconhecimento e mensuração inicial, uma empresa puder satisfazer os requisitos constantes do parágrafo 45 da IAS 38. Em particular, uma empresa poderá ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu Web site irá gerar prováveis benefícios económicos futuros nos termos do parágrafo 45 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 empresa não pode demonstrar de que forma um Web site, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços,

▼B

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 empresa deve ser contabilizado em conformidade com a IAS 38. A natureza de cada actividade que tenha gerado dispêndio (p. ex., 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 42 a 44 da IAS 38. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido;

   (b) a fase do Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura, a fase da Concepção Gráfica e a fase do Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não a publicidade e promoção dos produtos e serviços de uma empresa, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos parágrafos 45 a 52 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, ou imputado numa base razoável e consistente, à preparação do Web site para a utilização prevista. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou criação de conteúdos (que não publicitem e promovam os produtos e serviços de uma empresa) especificamente destinados a um Web site, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (p. ex., 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 59 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 (p. ex., quando 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 for desenvolvido para publicitar e promover os produtos e serviços de uma empresa (p. ex., fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como um gasto quando incorrido em conformidade com o parágrafo 57 c) da IAS 38. Por exemplo, quando se contabiliza o dispêndio com os serviços profissionais prestados para tirar as fotografias digitais dos produtos de uma empresa e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o dispêndio deve ser reconhecido como um gasto à medida que os serviços profissionais são recebidos durante o processo e não quando as fotografias digitais sejam 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 enunciados no parágrafo 60 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 63 a 78 da IAS 38. A melhor estimativa da vida útil de um Web site deve ser curta.

Data de 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 nos parágrafos 118 a 121 da IAS 38. Por conseguinte, quando um Web site não cumpre os critérios para o reconhecimento como activo intangível, mas estava previamente reconhecido como activo, o item deve ser desreconhecido à data da entrada em vigor desta Interpretação. Quando um Web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios para o reconhecimento como activo intangível, mas não estava previamente reconhecido como activo, o activo intangível não deve ser reconhecido à data da entrada em vigor desta Interpretação. Quando um Web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios para o reconhecimento como activo intangível, estava previamente reconhecido como activo e inicialmente mensurado pelo seu custo, considera-se que o montante inicialmente reconhecido foi devidamente determinado.

▼M5

▼M4

INTERPRETAÇÃO IFRIC 1

Alterações em Retirada de Serviço, Restauração e Passivos Semelhantes Existentes

Referências

IAS 1	*Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2003)
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 obrigações de desmantelar, remover e restaurar itens do activo fixo tangível. Nesta Interpretação, tais obrigações são referidas como «retirada de serviço, restauração e passivos 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 restauração 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 a retirada de serviço, a restauração e passivos semelhantes. Esta Interpretação proporciona orientação sobre como contabilizar o efeito de alterações na mensuração de retiradas de serviço, restaurações e passivos semelhantes existentes.

Âmbito

2 Esta Interpretação aplica-se a alterações na mensuração de qualquer retirada de serviço, restauração ou passivo semelhante existente que seja tanto:

(a) reconhecido como parte do custo de um item do activo fixo tangível de acordo com a IAS 16;

como

(b) reconhecido como um passivo de acordo com a IAS 37.

Por exemplo, poderá existir uma retirada de serviço, restauração ou passivo semelhante quando se retira uma fábrica de serviço, se reabilitam danos ambientais em indústrias extractivas ou se remove equipamento.

Questão

3 Esta Interpretação trata da forma como o efeito dos seguintes acontecimentos que alteram a mensuração de uma retirada de serviço, restauração ou passivo semelhante existente deve ser contabilizado:

(a) uma alteração no exfluxo estimado de recursos que incorporem benefícios económicos (por exemplo, fluxos de caixa) necessários para liquidar a obrigação;

(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 reflicta a passagem do tempo (também designado por desenrolar do desconto).

Consenso

4 As alterações na mensuração de uma retirada de serviço, restauração e passivo semelhante existentes que resultem de alterações na tempestividade

▼M4

ou quantidade estimada 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 respectivo activo for mensurado usando o modelo do custo:

(a) sujeito à alínea (b), as alterações no passivo devem ser adicionadas ao, ou deduzidas do, custo do respectivo activo no período corrente.

(b) a quantia deduzida do custo do activo não deve exceder a sua quantia escriturada. Se um decréscimo no passivo exceder a quantia escriturada do activo, o excesso deve ser imediatamente reconhecido nos resultados.

(c) se o ajustamento resultar num acréscimo do 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 tal 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 respectivo activo for mensurado usando o modelo de revalorização:

(a) as alterações no passivo alteram o excedente ou o défice de revalorização anteriormente reconhecido nesse activo, de modo a que:

(i) um decréscimo no passivo seja (sujeito à alínea (b)) creditado directamente no excedente de revalorização no capital próprio, com a excepção de que deverá ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um défice de revalorização no activo que tenha sido previamente reconhecido nos resultados;

(ii) um aumento no passivo seja reconhecido nos resultados, com a excepção de que deverá ser directamente debitado no excedente de revalorização no capital próprio até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização relativamente a esse activo.

(b) na eventualidade de um decréscimo 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 imediatamente reconhecido nos resultados.

(c) uma alteração no passivo é uma indicação de que o activo poderá ter de ser revalorizado por forma a assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada usando o justo valor à data do balanço. Qualquer revalorização deste género deve ser tida em consideração ao determinar as quantias a incluir nos resultados e no capital próprio segundo a alínea (a). Se uma revalorização for necessária, todos os activos dessa classe devem ser revalorizados.

(d) A IAS 1 exige a divulgação, na face da demonstração de alterações no capital próprio, de cada item de rendimento ou de gasto que seja reconhecido directamente no capital próprio. Ao cumprir este requisito, a alteração no excedente de revalorização resultante de uma alteração no passivo deve ser separadamente identificada e divulgada como tal.

7 A quantia depreciável ajustada do activo é depreciada durante a sua vida útil. Assim, quando o respectivo activo atingir o fim da sua vida útil, todas as alterações posteriores no passivo devem ser reconhecidas nos resultados à medida que forem ocorrendo. Isto aplica-se tanto no modelo do custo como no modelo de revalorização.

8 O desenrolar periódico do desconto deve ser reconhecido nos resultados como um custo financeiro à medida que for ocorrendo. O tratamento de capitalização alternativo permitido segundo a IAS 23 não está permitido.

▼M4

Data de eficácia

9 Uma entidade deve aplicar esta Interpretação a 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 que tenha início antes de 1 de Setembro de 2004, ela deve divulgar esse facto.

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*. (*)

(*) 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, que se intitulava *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 mais antigo.

▼M4

Apêndice

Emendas à IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Setembro de 2004. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1 A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* e os documentos que a acompanham passam a ter a redacção descrita adiante.

No parágrafo 12 da IFRS, a referência aos parágrafos 13-25D é alterada para 13-25E.

Os parágrafos 13(h) e (i) da IFRS são emendados, e a alínea (j) é inserida, com a seguinte redacção:

(h) transacções de pagamento com base em acções (parágrafos 25B e 25C);

(i) contratos de seguros (parágrafo 25D);

e

(j) passivos por retirada de serviço incluídos no custo do activo fixo tangível (parágrafo 25E).

Na IFRS, são inseridos um novo título e um novo parágrafo 25E, com a seguinte redacção:

Alterações na retirada de serviço, restauração e passivos semelhantes existentes incluídos no custo do activo fixo tangível

25E A IFRIC 1 *Alterações na Retirada de Serviço, Restauração e Passivos Semelhantes Existentes* exige que determinadas alterações numa retirada de serviço, restauração ou passivo semelhante sejam adicionadas ao ou deduzidas do custo do activo a que digam respeito; a quantia depreciável ajustada do activo é então depreciada prospectivamente durante o remanescente da sua vida útil. Um adoptante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos no caso de alterações nesses passivos que tenham ocorrido antes da data de transição para as IFRSs. Caso um adoptante pela primeira vez use esta isenção, ele deve:

(a) mensurar o passivo à data da transição para as IFRSs de acordo com a IAS 37;

(b) até ao ponto em que o passivo esteja dentro do âmbito da IFRIC 1, estimar a quantia que teria sido incluída no custo do respectivo activo quando o passivo surgiu pela primeira vez, descontando o passivo até essa data usando a sua melhor estimativa da(s) taxa(s) de desconto histórica(s) ajustada(s) ao risco que teriam sido aplicadas a esse passivo durante o período de intervenção;

e

(c) calcular a depreciação acumulada nessa quantia, à data da transição para as IFRSs, na base da estimativa corrente da vida útil do activo, usando a política de depreciação adoptada pela entidade segundo as IFRSs.

▼M7

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)

— IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003)

▼M7

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?

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 o organograma da entidade em vigor à data da classificação, mas não emendas futuras esperadas a essas leis, regulamentos ou organigrama.

6. As acções dos membros que seriam classificadas como capital próprio se os membros não tivessem o direito de pedir a remição são capital próprio se qualquer das condições descritas nos parágrafos 7 e 8 estiver presente. 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.

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 organigrama 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 organograma da entidade, as acções dos membros são capital próprio. Contudo, as disposições na lei local, regulamentos ou organograma 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.

▼M7

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 a proibição de remição são passivos, a não ser que a entidade tenha o direito incondicional de recuar a remição tal como descrito no parágrafo 7. 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.

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 do seu organograma ou da lei aplicável descontado desde a primeira data em que o pagamento da quantia possa ser exigido (ver exemplo 3).

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 a 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.

▼M7

APÊNDICE

EXEMPLOS DE APLICAÇÃO DO CONSENSO

Este apêndice faz parte integrante da interpretação.

A1. Este apêndice desenvolve sete exemplos de aplicação do consenso da IFRIC. Os exemplos não constituem uma lista exaustiva; são possíveis outros modelos de factos. Cada exemplo presume que não há outras condições além das definidas nos factos do exemplo que exigiriam que o instrumento financeiro fosse classificado como um passivo financeiro.

DIREITO INCONDICIONAL DE RECUSAR A REMIÇÃO (parágrafo 7)

Exemplo 1

Factos

A2. O organigrama da entidade dispõe que as remições sejam feitas à exclusiva discrição da entidade. O organigrama não proporciona elaboração adicional ou outras limitações a essa discrição. Na sua história, a entidade nunca recusou a remição de acções dos membros, embora o órgão de gestão tenha o direito de o fazer.

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 uma história 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 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;

e) A expectativa de um emitente de obter resultados num período; ou

f) A capacidade ou incapacidade do emitente de influenciar a quantia dos seus resultados do período.

Exemplo 2

Factos

A4. O organigrama da entidade dispõe que as remições são feitas à exclusiva discrição da entidade. Contudo, o organigrama também dispõe 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,

▼M7

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 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.* [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. O organograma da entidade dispõe que as remições cumulativas não podem exceder 20 % do número mais elevado de acções dos membros já em circulação. Em 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 o seu organograma e aumenta o nível permitido de remições cumulativas para 25 % do número mais elevado de acções dos membros já em circulação.

Classificação

Antes de o organograma ter sido emendado

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.

Depois de o organograma ter sido emendado

A10. Na sequência da alteração no seu organograma, 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

▼M7

cada. Em conformidade, em 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 em 1 de Janeiro de 20x3 do 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 do organograma da entidade, proíbe 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. À data do balanço, 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:

> … 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 opção *put*») é um passivo financeiro. Isto é assim, mesmo que a quantia de dinheiro ou de outros activos financeiros seja determinada na base de um índice ou outro item que tenha o potencial para subir ou descer, ou quando a forma legal do instrumento com opção put dá ao detentor o direito a receber um interesse residual nos activos do emitente. 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 opção *put* corresponde à definição de um passivo financeiro.

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.

Exemplo 5

Factos

A14. Os factos deste exemplo são expressos no exemplo 4. Além disso, à data do balanço, 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 à data do balanço 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.

▼M7

Exemplo 6

Factos

A16. O organigrama da entidade proíbe 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 têm de existir 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. Em 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 no organograma da entidade.

Classificação

A19. Neste exemplo, as acções dos membros são classificadas como passivos financeiros. A proibição de remição é semelhante às restrições descritas nos parágrafos 19 e AG25 da IAS 32. Esta restrição é uma limitação condicional à capacidade da entidade para pagar a quantia devida por um passivo financeiro, isto é, impede 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.