IAS 11

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 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.***

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) ***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.

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.

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.

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.

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.

IAS 12

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 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) 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.

IAS 12

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.

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

IAS 12

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
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.

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).

IAS 12

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.

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.

([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.

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 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.

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 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.

IAS 12

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. 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 alienálo 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 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 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 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.

IAS 12

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) ***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 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.***

IAS 12

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.

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 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.***

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.

IAS 12

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 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 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.

IAS 12

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.***

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;***

(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.

IAS 12

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). 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.

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*** [3] ***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.***

[3] 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».

IAS 14

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.

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.

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.

IAS 14

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
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.***

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.

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 contabilizada 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.

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 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.***

IAS 14

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 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 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 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 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.***

IAS 14

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 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 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 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 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.***

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 15
(REFORMATADA EM 1994)

Informação Reflectindo os Efeitos das Variações de Preços

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substitui a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Junho de 1981. É apresentada no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade em 1991 para diante. Não foram feitas alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada tecnologia foi alterada para ficar a par da prática corrente no IASC.

ÍNDICE

	Parágrafos
Declaração do Conselho de Outubro de 1989	
Âmbito	1-5
Explanação	6-7
Respostas às Variações de Preços	8-18
A Abordagem pelo Poder de Compra Geral	11
A Abordagem pelo Custo Corrente	12-18
Situação Actual	19-20
Divulgações Mínimas	21-25
Outras Divulgações	26
Data de Eficácia	27

DECLARAÇÃO DO CONSELHO DE OUTUBRO DE 1989

Na sua reunião de Outubro de 1989, o Conselho do IASC aprovou a declaração que se segue para ser acrescentada à IAS 15, Informação Reflectindo os Efeitos das Variações de Preços:

«Não foi atingido o consenso internacional sobre a divulgação de informação reflectindo os efeitos das variações de preços que foi prevista quando a IAS 15 foi emitida. Em consequência, o Conselho do IASC decidiu que as empresas não necessitam divulgar a informação exigida pela IAS 15 a fim de que as suas demonstrações financeiras se conformem com as Normas Internacionais de Contabilidade. Porém, o Conselho encoraja as empresas a apresentar tal informação e incitam-nas a que divulguem os itens exigidos pela IAS 15».

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).

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada ao reflectir os efeitos das variações de preços sobre as mensurações usadas na determinação dos resultados das operações e na posição financeira de uma empresa.***

2. Esta Norma Internacional de Contabilidade substitui a Norma Internacional de Contabilidade IAS 6, Respostas Contabilísticas às Variações de Preços.

3. Esta Norma aplica-se às empresas cujos níveis de réditos, lucros, activos ou emprego sejam significativos no meio ambiente em que operam. Quando se apresente simultaneamente as demonstrações financeiras da empresa mãe e as consolidadas, a informação pedida por esta Norma somente necessita de ser apresentada na base da informação consolidada.

4. A informação pedida por esta Norma não é necessária para uma subsidiária operando no país do domicílio da sua empresa mãe se esta apresentar informação consolidada nesta base. Para as subsidiárias que operem num outro país que não seja o país do domicílio da empresa mãe, a informação pedida por esta Norma somente é necessária quando for prática aceitepara informação semelhante queseja apresentada por empresas com significado económico nesse país.

5. Encoraja-se que outras entidades apresentem informação que reflicta os efeitos das variações de preços, no interesse de promover relato financeiro mais informativo.

EXPLANAÇÃO

6. Os preços variam com o decorrer do tempo como resultado de várias forças económicas e sociais específicas ou gerais. Forças específicas tais como as alterações na oferta e procura e modificações tecnológicas podem fazer com que os preços individuais aumentem ou diminuam significativa e independentemente uns dos outros. Adicionalmente, forças gerais podem dar lugar a uma variação no nível geral de preços, e por isso no podergeral de compra do dinheiro.

7. Na maior parte dos países as demonstrações financeiras são preparadas no regime da contabilização pelo custo histórico sem ter em atenção quer as variações no nível geral de preços quer as variações nos preços específicos dos activos detidos, até ao ponto em que o activo fixo tangível possa ter sido revalorizado ou os inventários ou outros activos correntes tenham sido reduzidos para o seu valor realizável líquido. A informação pedida por esta Norma está concebida para fazer com que os utentes das demonstrações financeiras de uma empresa se consciencializem dos efeitos das variações de preços nos resultados das suas operações. As demonstrações financeiras, porém, sejam elas preparadas, pelo método do custo histórico ou por um método que reflicta os efeitos das variações de preços, não têm a intenção de indicar directamente o valor da empresa como um todo.

RESPOSTAS ÀS VARIAÇÕES DE PREÇOS

8. ***As empresas às quais se aplique esta Norma devem apresentar informação que divulgue os itens fixados nos parágrafos 21 a 23 usando um método contabilístico que reflicta os efeitos das variações de preços.***

IAS 15

9. A informação financeira destinada a dar resposta aos efeitos das variações de preço é preparada de diversas maneiras. Uma maneira mostra a informação financeira em termos do poder geral de compra. Uma outra maneira mostra o custo corrente em lugar do custo histórico reconhecendo-se as variações nos preços específicos dos activos. Uma terceira maneira combina as características de ambos os métodos.

10. Subjacentes a estas respostas estão duas abordagens básicas para a determinação do rendimento. Numa, o rendimento é reconhecido somente após ter sido mantido o poder de compra do capital próprio da empresa. Na outra, o rendimento é reconhecido somente após ter sido mantida a capacidade operacional da empresa, podendo neste caso incluir ou não um ajustamento pelo nível geral de preços.

A Abordagem pelo PoderGeral de Compra

11. A abordagem pelo podergeral de compra envolve a reexpressão de alguns ou de todos os itens das demonstrações financeiras devido às variações no nível geral de preços. As propostas sobre este assunto dão ênfase a que as reexpressões pelo podergeral de compra alteram a unidade de conta mas não alteram as bases de mensuração subjacentes. Segundo esta abordagem, o resultado reflecte normalmente os efeitos, usando um índice apropriado, das alterações do nível geral de preços na depreciação, no custo das vendas e nos elementos monetários líquidos, sendo relatado depois de ter sido mantido o poder de compra do capital próprio da empresa.

A Abordagem pelo Custo Corrente

12. A abordagem pelo custo corrente encontra-se em grande número de métodos diferentes. Em geral, estes usam o custo de reposição como a base primordial de mensuração. Se, porém, o custo de reposição for superior tanto ao valor realizável líquido como ao valor presente, é normalmente usado como base de mensuração o mais alto do valor realizável líquido e do valor presente.

13. O custo de reposição de um activo específico deriva normalmente do custo corrente de aquisição de um activo semelhante, novo ou usado, ou de uma capacidade produtiva ou potencial de serviço equivalentes. O valor realizável líquido representa usualmente o preço de venda líquida corrente do activo. O valor presente representa uma estimativa corrente dos recebimentos líquidos futuros, apropriadamente descontados, atribuíveis ao activo.

14. São usados muitas vezes índices dos preços específicos como um meio de determinar os custos correntes dos itens, particularmente se nenhuma transacção recente envolvendo aqueles elementos tiver ocorrido, se não estiverem disponíveis listas de preços ou se o uso de listas de preços não for prático.

15. Geralmente os métodos de custo corrente requerem o reconhecimentopela empresa dos efeitos das variações dos preços específicos nas amortizações e no custo das vendas. A maior parte de tais métodos também requer a aplicação de alguma forma de ajustamento que tenha em comum um reconhecimento geral da interacção entre as variações de preços e o financiamento de uma empresa. Como se discute nos parágrafos 16-18, as opiniões diferem na forma que devem tomar estes ajustamentos.

16. Alguns métodos de custo corrente requerem um ajustamento que reflicta os efeitos das variações de preços sobre todos os elementos monetários líquidos, incluindo passivos a prazo, que conduzam a uma perda devido à detenção de activos monetários líquidos ou a um ganho por ter passivos monetários líquidos quando os preços sobem e vice-versa. Outros métodos limitam este ajustamento aos activos e passivos monetários incluídos no fundo de maneio da empresa. Ambos os tipos de ajustamento reconhecem que não só os activos não monetários mas também os itens monetários são importantes elementos de capacidade operacional da empresa. Uma característica normal dos métodos de custo correntedescritos acima é que eles reconhecem o resultado só depois da capacidade operacional da empresa ter sido mantida.

17. Outra interpretação é a de que é desnecessário reconhecer na demonstração dos resultados o custo de reposição adicional dos activos desde que eles sejam financiados por empréstimos. Os métodos baseados neste ponto de vista relatam o resultado depois de ter sido mantida a parte da capacidade operacional da empresa que é financiada pelos seus accionistas. Isto pode ser atingido, por exemplo, pela redução do total do ajustamento da depreciação, do custo das vendas e, quando o método o requeira, do fundo de maneio monetário, na proporção em que o financiamento por empréstimo esteja para o financiamento pelo total dos empréstimos e capital próprio.

18. Alguns métodos de custo corrente aplicam um índice de nível geral de preços à quantia do capital próprio. Isto indica até que ponto o capital próprio da empresa foi mantido em termos de poder geral de compra quando o aumento no custo de reposição dos activos que surja durante o período seja inferior à diminuição do poder de compra do capital próprio durante o mesmo período. Algumas vezes este cálculo é meramente anotado para facilitar uma comparação a fazer entre os activos líquidos em termos de poder de compra geral e os activos líquidos em termos de custo corrente. Segundo outros métodos, que reconhecem rendimentos após ter sido mantido o podergeral de compra do capital próprio da empresa, a diferença entre as quantias dos dois activos líquidos é tratada como um ganho ou uma perda a acrescer aos accionistas.

Situação Actual

19. Embora a informação financeira seja algumas vezes fornecida usando os vários métodos descritos acima para reflectir as variações de preços, quer nas demonstrações financeiras principais quer em demonstrações financeiras suplementares, não existe ainda um consenso internacional sobre o assunto. Consequentemente, o International Accounting Standards Committee crê que são necessárias experiências adicionais antes de fazer com que seja requerido das empresas que considerem a preparação de demonstrações financeiras principais usando um sistema uniforme e global que reflicta os efeitos das variações de preços. Entretanto, contribuir-se-ia para a evolução do assunto se as empresas que apresentam as demonstrações financeiras principais na base do custo histórico também proporcionassem informação suplementar que reflectisse as variações de preços.

20. Há uma variedade de propostas quanto aos itens a serem incluídos em tal informação, indo desde alguns itens da demonstração dos resultados líquidos a divulgações extensivas nas demonstrações dos resultados e no balanço. É desejável que haja um mínimo de itens estabelecidos internacionalmente a serem incluídos na informação.

DIVULGAÇÕES MÍNIMAS

21. ***Os itens a serem apresentados são:***

(a) ***a quantia do ajustamento a ou a quantia ajustada de depreciação de activos fixos tangíveis;***

(b) ***a quantia do ajustamento a ou a quantia ajustada do custo de vendas;***

(c) ***os ajustamentos relativos aos itens monetários, o efeito de empréstimos obtidos, ou de interesses no capital próprio quando tais ajustamentos tenham sido tomados em conta na determinação do rendimento segundo o método contabilístico adoptado; e***

(d) ***o efeito global dos ajustamentos nos resultados descrito em a) e b) e, sempre que apropriado, c), bem como quaisquer outros itens que reflictam os efeitos das variações de preços que sejam relatadas segundo o método contabilístico adoptado.***

22. ***Quando for adoptado um método de custo corrente, deve ser divulgado o custo corrente do activo fixo tangível e o dos inventários.***

23. ***As empresas devem descrever os métodos adoptados para calcular a informação pedida nos parágrafos 21 e 22, incluindo a natureza de quaisquer índices usados.***

24. ***A informação requerida pelos parágrafos 21 a 23 deve ser fornecida numa base suplementar salvo se tal informação for apresentada nas demonstrações financeiras primárias.***

25. Na maior parte dos países, tal informação é suplementar a, mas não uma parte de, as demonstrações financeiras primárias. Esta Norma não se aplica às políticas contabilísticas e de relato exigidas para serem usadas por uma empresa na preparação das suas demonstrações financeiras primárias, salvo se essas demonstrações financeiras forem apresentadas numa base que reflicta as variações de preços.

OUTRAS DIVULGAÇÕES

26. As empresas são encorajadas a proporcionar divulgações adicionais, e em particular, uma discussão do significado da informação nas circunstâncias da empresa. É geralmente útil a divulgação de quaisquer ajustamentos a disposições fiscais ou a saldos de impostos.

DATA DE EFICÁCIA

27. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade substitui a IAS 6, Respostas Contabilísticas às Variações de Preços, e torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou depois de 1 de Janeiro de 1983.***

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 16 (REVISTA EM 1998)

Activos Fixos Tangíveis

A IAS 16, Contabilização de Activos Fixos Tangíveis, foi aprovada em Março de 1982.

Em Dezembro de 1993, a IAS 16 foi revista como parte do projecto sobre Comparabilidade e Melhorias de Demonstrações Financeiras. Tornou-se a IAS 16 Activos Fixos Tangíveis [IAS 16 (revistaem 1993)].

Em Julho de 1997, quando a IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, foi aprovada, o parágrafo 66 e) da IAS 16 (revista em 1993) [agora parágrafo 60 c) desta Norma] foi emendado.

Em Abril e Julho de 1998, vários parágrafos da IAS 16 (revista em 1993) foram revistos para ficarem consistentes com a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, IAS 36, Imparidade de Activos, e IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. A Norma revista [IAS 16 (revisão em 1998)] tornou-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999.

Em Abril de 2000, o parágrafo 4 foi emendado pela IAS 40, Propriedades de Investimento. A IAS 40 tornou-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001.

Em Janeiro de 2001, o parágrafo 2 foi emendado pela IAS 41, Agricultura. A IAS 41 torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

As Interpretações SIC que se seguem relacionam-se com a IAS 16:

— SIC 14: Activos Fixos Tangíveis — Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens.

— SIC 23: Activos Fixos Tangíveis — Custos de Inspecção Importante ou de Revisão Geral.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-5
Definições	6
Reconhecimento de Activos Fixos Tangíveis	7-13
Mensuração Inicial de Activos Fixos Tangíveis	14-22
Componentes do Custo	15-20

Trocas de Activos	21-22
Dispêndios Subsequentes	23-27
Mediação Subsequente ao Reconhecimento Inicial	28-52
Tratamento de Referência	28
Tratamento Alternativo Permitido	29-40
Revalorizações	30-40
Depreciação	41-52
Revisão da Vida Útil	49-51
Revisão do Método de Depreciação	52
Recuperabilidade da Quantia Escriturada — Perdas por Imparidade	53-54
Retiradas e Alienações	55-59
Divulgações	60-66
Data de Eficácia	67-68

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 o tratamento contabilístico dos activos fixo tangíveis. Os aspectos principaisa considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são a tempestividade do reconhecimento dos activos, a determinação das suas quantias líquidas escrituradas e os gastos de depreciação, relacionados com os mesmos.

Esta Norma exige que um item de activos fixos tangíveis seja reconhecido como um activo quando o mesmo satisfaça a definição e critérios de reconhecimento de um activo como estabelecido na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos fixos tangíveis excepto quando uma outra Norma Internacional de Contabilidade exija ou permita um tratamento contabilístico diferente.***

2. Esta Norma não se aplica a:

   (a) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41, Agricultura).

   (b) direitos mineiros, a exploração e extracção de minerais, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

   Porém esta Norma é aplicável a activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter as actividades ou activos abrangidos em a) ou b) mas separáveis dessas actividades ou desses activos.

3. Nalgumas circunstâncias as Normas Internacionais de Contabilidade permitem que o reconhecimento inicial da quantia escriturada do activo fixo tangível seja determinado pelo uso de uma abordagem diferente da prescrita nesta Norma. Por exemplo, a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, exige que os activos fixos tangíveis adquiridos numa concentração de empresas seja mensurado inicialmente pelo justo valor mesmo quando ele exceda o custo. Porém, em tais casos todos os outros aspectos do tratamento contabilístico de estes activos, incluindo a depreciação, são determinados pelas exigências desta Norma.

4. Uma empresa aplica a IAS 40, Propriedades de Investimento, e não esta Norma às suas propriedades de investimento. Uma empresa aplica esta Norma a propriedadesa serem construídas ou desenvolvidas para uso futuro como propriedade de investimento. Uma vez que esteja completa a construção ou o desenvolvimento, a empresa aplica aIAS 40. A IAS 40 também se aplica a propriedades de investimento existentes que estejam a ser desenvolvidas de novo para uso futuro continuado como propriedades de investimento.

5. Esta Norma não trata de certos aspectos da aplicação de um sistema global que reflicta os efeitos das alterações de preços (ver a IAS 15, Informação Reflectindo os Efeitos das Variações de Preços e IAS 29, Relato Financeiro nas Economias Hiperinflacionárias). Porém, às empresas que estejam a aplicar tal sistema exige-se que se conformem com todos os aspectos desta Norma, excepto aqueles que tratem da mensuração de activos fixos tangíveis subsequente ao seu reconhecimento inicial.

DEFINIÇÕES

6. ***São usados os termos seguintes nesta Norma com os significados especificados:***

Activos fixos tangíveis são os que:

(a) ***sejam detidos por uma empresa 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.***

Depreciação é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.

Quantia depreciável é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo nas demonstrações financeiras, menos o seu valor residual.

Vida útil é:

(a) ***o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja usado pela empresa; ou***

(b) ***o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir do activo pela empresa.***

Custo é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção.

Valor residual é a quantia líquida que a empresa espera obter por um activo no fim da sua vida útil após dedução dos custos esperados de alienação.

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.

Uma perda por imparidade é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede a sua quantia recuperável.

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço após dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas de imparidade acumuladas.

RECONHECIMENTO DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

7. ***Um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como um activo quando:***

(a) ***seja provável que benefícios económicos futuros associados ao activo fluirão para a empresa; e***

(b) ***o custo do activo para a empresa possa ser mensurado com fiabilidade.***

8. Os activos fixos tangíveis são muitas vezes uma parte principal dos activos totais de uma empresa e, por isso, são significativos na apresentação da sua posição financeira. Ademais, a determinação de se um dispêndio representa ou não um activo ou um gasto pode ter um efeito significativo nos resultados operacionais relatados de uma empresa.

9. Na determinação de se um componente satisfaz ou não o primeiro critério de reconhecimento, uma empresa necessita de avaliar o grau de certeza associado ao fluxo de benefícios económicos futuros com base na evidência disponível no momento do reconhecimento inicial. A existência de suficiente certeza de que os benefícios económicos futuros fluirão à empresa necessita uma segurança de que a empresa receberá as vantagens ligadas ao activo e assumirá os riscos inerentes. Esta segurança está geralmente de uma forma disponívelsó quando os riscos e vantagens tenham passado para a empresa. Antes que isto ocorra, a transacção para adquirir o activo pode geralmente ser cancelada sem penalidades significativas e, por isso, o activo não é reconhecido.

10. O segundo critério de reconhecimento é gerale prontamente satisfeito porque a transacção de troca que prova a compra do activo identifica o seu custo. No caso de um activo de construção própria, pode fazer-se uma mensuração fiável do custo a partir das transacções com partes externas à empresa para a aquisição de materiais, mão de obra e outros «*inputs*» (factores) usados durante o processo de construção.

11. Na identificação daquilo que constitui um item separado de activo fixo tangível, é necessário juízos na aplicação dos critérios da definição às circunstâncias específicas ou aos tipos específicos de empresas. Pode ser apropriado agregar elementos individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios para os valores agregados. A maior parte de sobressalentes e equipamentos de serviço é geralmente escriturada como inventários e reconhecida como um gasto quando consumida. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como activos fixos tangíveis quando a empresa espera usá-los durante mais do que um período. De forma similar, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço tiverem de ser usados somente em ligação com um componente de activo fixo tangível e se espere que o seu uso seja irregular, são os mesmos contabilizados como activo fixo tangível sendo depreciados durante um período de tempo que não exceda a vida útil do activo relacionado.

12. Em certas circunstâncias, torna-se apropriado imputar o dispêndio total relacionado com um activo às suas partes componentes e contabilizar cada parte componente separadamente. Este é o caso quando os activos componentes tenham diferentes vidas úteis ou proporcionem benefícios à empresa num modelo diferente necessitando, por conseguinte, do uso de taxas e métodos de depreciação diferentes. Por exemplo, um avião e os seus motores necessitam ser tratados como activos depreciáveis separadamente se tiverem vidas úteis diferentes.

13. Os activos fixos tangíveis podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal activo fixo, se bem que não aumentando directamente os benefícios económicos futuros de qualquer componente particular existente de activo fixo, pode ser necessário a fim de a empresa obter os benefícios económicos futuros dos seus outros activos. Quando for este o caso, tais aquisições de activos fixos tangíveis classificam-se para reconhecimento como activos dado que eles fazem com que a empresa obtenha benefícios económicos futuros dos activos relacionados para além dos que ela poderia obter se não tivessem sido adquiridos. Porém, tais activos só são reconhecidos na medida em que a quantia escriturada resultante de tal activo e dos activos relacionados não exceda a quantia recuperável total desse activo e dos seus activos relacionados. Por exemplo, uma indústria química pode ter de instalar alguns novos processos químicos de manuseamento a fim de conformar-se com exigências ambientais de produção e armazenamento de químicos perigosos; os aumentos das instalações relacionados são reconhecidos como um activo na medida em que sejam recuperáveis porque, sem eles, a empresa não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos.

MENSURAÇÃO INICIAL DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

14. ***Um item de activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo.***

Componentes do Custo

15. O custo de um item de activo fixo tangível compreende o seu preço de compra, que inclui direitos de importação e impostos de compra não reembolsáveis e quaisquer custos directamente atribuíveis para pôr o activo apto a operar no uso pretendido; quaisquer descontos comerciais e abatimentos são deduzidos para chegar ao seu preço de compra. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

(a) o custo de preparação do local;

(b) custos iniciais de entrega e de manuseamento;

(c) custos de instalação;

(d) honorários profissionais tais como os relativos a arquitectos e engenheiros; e

(e) o custo estimado de desmontar e remover o activo e de restaurar o local, na medida em que ele seja reconhecido como uma provisão segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

16. Quando o pagamento de um item de activo fixo tangível seja diferido para além das condições normais de crédito, o seu custo é 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 a menos que seja capitalizada de acordo com a alternativa permitida na IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos.

17. Os gastos administrativos e outros gastos gerais não são um componente do custo dos activos fixos tangíveis, a menos que sejam directamente atribuídos à aquisição do activo ou para pôr o activo apto a operar. Semelhantemente, os custos de arranque e custos similares de pré-produção não são parte do custo de um activo, a menos que eles sejam necessários para pôr o activo apto a operar. As perdas operacionais iniciais incorridas antes de um activo atingir o desempenho planeado são reconhecidas como um gasto.

18. O custo de um activo construído pela própria empresa determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido. Se uma empresa produzir activos idênticos para vender no decurso normal das operações empresariais, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de produzir activos para vender (ver a IAS 2, Inventários). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos. Semelhantemente, o custo de quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão-de-obra ou de outros recursos incorridos na produção de um activo auto-construído, não são incluídos no custo do activo. A IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos, estabelece critérios que necessitam ser satisfeitos antes de os custos dos juros poderem ser reconhecidos como um componente do custo dos activos fixos tangíveis.

19. O custo de um activo detido por um locatário sob contrato de locação financeira é determinado pelo uso dos princípios estabelecidos na IAS 17, Locações.

20. A quantia escriturada de activos fixos tangíveis pode ser reduzida pela aplicação de subsídios do governo de acordo com a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

Trocas de Activos

21. Um item de activo fixo tangível pode ser adquirido por troca ou por troca parcial de um item de activo fixo tangível dissemelhante ou de outro activo. O custo de tal item mensura-se pelo justo valor do activo recebido, que é equivalente ao justo valor do activo cedido ajustado pela quantia de qualquer dinheiro, ou seu equivalente, transferida.

22. Um item do activo fixo tangível pode ser adquirido por troca com um activo semelhante que tenha um uso semelhante no mesmo ramo de actividade de negócio e que tenha um justo valor semelhante. Um activo fixo tangível pode também ser vendido por troca por um quinhão de participação num activo similar. Em ambos os casos, desde que o processo lucrativo esteja incompleto, nenhum ganho ou nenhuma perda é reconhecida na transacção. Em vez disso, o custo do novo activo é a quantia escriturada do activo renunciado. Porém, o justo valor do activo recebido pode proporcionar evidência de uma imparidade no activo renunciado. Nestas circunstâncias o custo do activo cedido é reduzido e esta redução de valor é imputada ao novo activo. Exemplos de trocas de activos semelhantes incluem a troca de aviões, hotéis, estações de serviços e outras propriedades mobiliárias. Se outros activos, tais como dinheiro forem incluídos como parte da transacção de troca, isto pode indicar que os elementos trocados não têm um valor semelhante.

DISPÊNDIOS SUBSEQUENTES

23. ***Os dispêndios subsequentes relacionados com um item de activo fixo tangível, que tenha já sido reconhecido, devem ser adicionados à quantia escriturada do activo quando for provável que benefícios económicos futuros, que excedam o nível de desempenho originalmente avaliado do activo existente, fluirão para a empresa. Todos os outros dispêndios subsequentes devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.***

24. O dispêndio subsequente em activos fixos tangíveis somente é reconhecido como activo quando o dispêndio melhorar a condição do activo para além do seu nível de desempenho originalmente avaliado. Exemplos de melhoramentos que resultam em benefícios económicos futuros incluem:

(a) a modificação de um item de uma instalação para prolongar a sua vida útil, incluindo um aumento da sua capacidade;

(b) actualização de partes de uma máquina para se conseguir uma melhoria significativa na qualidade da produção; e

(c) adopção de novos processos de produção que permitem uma redução substancial em custos operacionais anteriormente avaliados.

25. Os dispêndios em reparações ou na manutenção de activos fixos tangíveis são feitos para restaurar ou manter os benefícios económicos futuros que uma empresa possa esperar do nível de desempenho do activo originalmente avaliado. Como tal, são geralmente reconhecidos como gastos quando incorridos. Por exemplo, o custo de fazer a assistência ou a revisão do activo fixo tangível é geralmente um gasto desde que as mesmas reponham, mas não aumentem, o nível de desempenho originalmente avaliado.

26. O tratamento contabilístico apropriado para os dispêndios incorridos subsequentes à aquisição de um item de activo fixo tangível depende das circunstâncias que forem tidas em conta na mensuração inicial e reconhecimento do item respectivo do activo fixo tangível e se o dispêndio subsequente for recuperável. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um item de activo fixo tangível já tenha em consideração uma perda de benefícios económicos, o dispêndio subsequente para repor os benefícios económicos futuros esperados do activo é capitalizado, desde que a quantia escriturada não exceda a quantia recuperável do activo. Este é também o caso quando o preço de compra de um activo já reflicta a obrigação da empresa de incorrerem dispêndios no futuro que sejam necessários para pôr o activo apto a operar. Um exemplo disto pode ser a aquisição de um edifício que necessite de renovação. Em tais circunstâncias, o dispêndio subsequente é adicionado à quantia escriturada do activo até ao ponto em que possa ser recuperada do uso futuro do activo.

27. Os componentes principais de alguns activos fixos tangíveis necessitam 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. Os componentes são contabilizados como activos separados por que têm vidas úteis diferentes dos activos fixos com que estão relacionados. Por isso, desde que os critérios de reconhecimento do parágrafo 7 sejam satisfeitos, os dispêndios incorridos na substituição ou renovação dos componentes são contabilizados como a aquisição de um activo separado e a quantia do activo substituído é abatida.

MEDIÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

Tratamento de Referência

28. ***Subsequentemente ao reconhecimento inicial como um activo, um item de activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada, e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.***

Tratamento Alternativo Permitido

29. ***Subsequentemente ao reconhecimento inicial como um activo, um item de activo fixo tangível deve ser registado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer subsequente depreciação acumulada e perdas de imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade de tal modo que a quantia escriturada não difira materialmente da que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.***

Revalorizações

30. O justo valor de terrenos e edifícios é geralmente o seu valor de mercado. Este valor é determinado por avaliação normalmente realizada por avaliadores profissionalmente qualificados.

IAS 16

31. O justo valor de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. Quando não haja evidência de valor de mercado por força da natureza especializada das instalações e equipamentos e porque estes componentes raramente são vendidos, excepto como parte de uma actividade continuada, eles são valorizados pelo seu custo de reposição depreciado.

32. A frequência das revalorizações depende dos movimentos nos justos valores dos activos fixos tangíveis que estão sendo revalorizados. Quando o justo valor de um activo revalorizado difira materialmente da sua quantia escriturada, é necessária uma nova revalorização. Alguns itens de activos fixos tangíveis, podem sofrer movimentos significativos e voláteis nos justos valores necessitando, por conseguinte, revalorização anual. Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens activos fixos tangíveis que só apresentem movimentos insignificantes no justo valor. Em vez disso, pode ser suficiente a revalorização cada três ou cinco anos.

33. Quando um item de activo fixo tangível seja revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é:

(a) ou reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia 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 seja revalorizado por meio um de índice para o seu custo de reposição depreciado; ou

(b) eliminada contra a quantiabruta escriturada do activo, sendo a quantia líquida, reexpressa para a quantia revalorizada para o activo. Por exemplo, este método é usado para edifícios que sejam revalorizados para o seu valor de mercado.

A quantia do ajustamento proveniente da reposição ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição da quantia escriturada que é tratada de acordo com os parágrafos 37 e 38.

34. ***Quando um item de activo fixo tangível seja revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.***

35. Uma classe de activo fixo tangível é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma empresa. O que se segue são exemplos de classes separadas:

(a) terrenos;

(b) terrenos e edifícios;

(c) maquinaria;

(d) navios;

(e) aviões;

(f) veículos a motor;

(g) mobiliário e suportes fixos; e

(h) equipamento de escritório.

36. Os itens integrados numa classe de 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 se complete dentro de um curto período de tempo e desde que as revalorizações sejam mantidas actualizadas.

37. ***Quando uma quantia escriturada de um activo seja aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio numa conta com o títulode excedente de revalorização. Porém, um aumento de revalorização deve ser reconhecido como rendimento à medida que reverse uma diminuição de revalorização do mesmo activo anteriormente reconhecida como um gasto.***

38. ***Quando uma quantia escriturada de um activo seja diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida como um gasto. Porém, uma diminuição de revalorização deve ser debitada directamente contra qualquer excedente de revalorização relatado até ao ponto em que a diminuição não exceda a quantia escriturada no excedente de revalorização respeitante ao mesmo activo.***

39. O excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o excesso tiver sido realizado. O excesso total pode ser realizado pela retirada ou alienação do activo. Porém, alguma parte do excesso pode ser realizado enquanto o activo estiver a ser usado pela empresa; em tal caso, a quantia do excesso realizado é a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo. A transferência do excesso de revalorização para resultados retidos não é feita por intermédio da demonstração dos resultados.

40. Os efeitos no imposto sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do activo fixo tangível são tratados na IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

Depreciação

41. ***A quantia depreciável de um item de activo fixo tangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que os benefícios económicos do activo sejam consumidos pela empresa. O custo de depreciação em cada período deve ser reconhecido como um gasto a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.***

42. À medida que os benefícios económicos incorporados num activo forem consumidos pela empresa, a quantia escriturada de um activo será reduzida para reflectir este consumo, normalmente por débito de um gasto de depreciação. Faz-se um gastode depreciação mesmo se o valor do activo exceder a sua quantia escriturada.

43. Os benefícios económicos incorporados num item de activo fixo tangível são consumidos pela empresa principalmente por intermédio do uso do activo. Porém, outros factores tais como obsolescência técnica e desgaste natural enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderia esperar-seque ficassem disponíveis a partir do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem necessitam ser considerados na determinação da vida útil de um activo:

(a) a utilização esperada do activo pela empresa. A utilização é avaliada com referência às esperada capacidade do activo ou produção física;

(b) o desgaste natural esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo deve ser usado bem como o programa de reparação e manutenção da empresa e o cuidado e manutenção do activo enquantoestiver ocioso;

(c) a obsolescência técnica 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 sobre o uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

44. A vida útil de um activo é definida em termos de utilidade esperada do activo para uma empresa. A política de gestão de activos de uma empresa pode envolver a alienação de activos após um período ou após consumo de uma determinada proporção dos 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 de um elemento de activo fixo tangível é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da empresa com activos semelhantes.

45. Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são tratados separadamente para fins contabilísticos, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Os terrenos têm normalmente uma vida ilimitada e por isso não são depreciados. Os edifícios têm vida limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno sobre o qual o edifício esteja construído não afecta a determinação da vida útil do edifício.

46. A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do valor residual do activo. Na prática, o valor residual de um activo é muitas vezes insignificante e por isso é imaterial no cálculo da quantia depreciável. Quando for adaptado o tratamento de referência e seja provável que o valor residual seja significativo, o valor residual é estimado à data da aquisição não sendo subsequentemente aumentado pelas alterações de preços. Contudo, quando o tratamento alternativo permitido seja adoptado, faz-se uma nova estimativa à data de qualquer revalorização subsequente do activo. A estimativa baseia-se no valor residual prevalecente à data da estimativa de activos semelhantes que tenham atingido o fim das suas vidas úteis e que tenham funcionado sob condições semelhantes àquelas em que o activo será usado.

47. 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 (quotas constantes), método do saldo decrescente e o método da soma de unidades. A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo. O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil do activo. O método da soma das unidades resulta num débito baseado no uso esperado ou no produto esperado do activo. O método usado para um activo é seleccionado na base de um modelo esperado de benefícios económicos sendo aplicado consistentemente de período para período a menos que haja uma alteração no modelo esperado de benefícios económicos provenientes do activo.

48. O débito de depreciação para um período é geralmente reconhecido como um gasto. Contudo, em algumas circunstâncias, os benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela empresa na produção de outros activos em vez de dar origem a um gasto. Neste caso, o débito de depreciação compreende parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico está incluída nos custos de conversão de inventários (ver a IAS 2, Inventários). Semelhantemente, a depreciação de activos fixos tangíveis usados para actividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um activo intangível que seja reconhecido de acordo com a IAS 38, Activos Intangíveis.

Revisão da Vida Útil

49. ***A vida útil de um item de activo fixo tangível deve ser revista periodicamente e, se as expectativas forem significativamente diferentes das estimativas anteriores, o débito de depreciação para os períodos corrente e futuros deve ser ajustado.***

50. Durante a vida de um activo pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil seja inapropriada. Por exemplo, a vida útil pode ser dilatada por dispêndios subsequentes no activo que melhorem a condição do mesmo para além do seu nível de desempenho originalmente avaliado. Alternativamente, as mudanças tecnológicas ou alterações no mercado dos produtos podem reduzir a vida útil do activo. Em tal caso, a vida útil e, por conseguinte, a taxa de depreciação é ajustada para os períodos corrente e futuros.

51. A política de reparação e manutenção pode também afectar a vida útil de um activo. A política pode resultar num prolongamento da vida útil do activo ou num aumento no seu valor residual. Porém, a adopção de tal política não nega a necessidade de debitar a depreciação.

Revisão do Método de Depreciação

52. ***O método de depreciação aplicado a activos fixos tangíveis deve ser revisto periodicamente e, se houver uma mudança significativa no modelo esperado de benefícios económicos (a obter) desses activos, o método deve ser mudado para reflectir o modelo alterado. Quando tal mudança no método de depreciação for necessária, a mudança deve ser contabilizada como uma alteração na estimativa contabilística e o débito de depreciação para os períodos corrente e futuros deve ser ajustado.***

RECUPERABILIDADE DA QUANTIA ESCRITURADA — PERDAS POR IMPARIDADE

53. Para determinarmos se um item de activo fixo tangível está ou não com imparidade, uma empresa aplica a IAS 36, Imparidade de Activos. Essa norma explica como uma empresa revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou inverte uma perda por imparidade ([1]).

([1]) Ver também a SIC-14: Activos Fixos Tangíveis — Compensação de Imparidade ou Perdas de Itens.

54. A IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, explica como tratar de uma perda por imparidade reconhecida antes do final do primeiro período contabilístico anual que comece após uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição.

RETIRADAS E ALIENAÇÕES

55. ***Um item de activo fixo tangível deve ser eliminado do balanço pela sua alienação ou quando o activo seja retirado de uso em definitivo e nenhuns benefícios económicos futuros se esperem da sua alienação.***

56. ***Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de um elemento de activo fixo tangível devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos estimados das alienações e a quantia escriturada do activo, e devem ser reconhecidos como rendimentos ou gastos na demonstração dos resultados.***

57. Quando um item de activo fixo tangível seja trocado por um activo fixo semelhante, segundo as circunstâncias descritas no parágrafo 22, o custo do activo adquirido é igual à quantia escriturada do activo alienado, não surgindo nenhum ganho ou perda.

58. As transacções de venda e relocação são contabilizadas de acordo com a IAS 17, Locações.

59. O activo fixo tangível que seja retirado do uso activo e seja detido para alienação é escriturado pela sua quantia escriturada à data de quando o activo seja retirado do uso activo. Pelo menos no final de cada ano, uma empresa testa o activo para efeitos de imparidade de acordo com a IAS 36, Imparidade de Activos, e reconhece concordantemente qualquer perda por imparidade.

DIVULGAÇÃO

60. ***As demonstrações financeiras devem divulgar com respeito a cada classe de activos fixos tangíveis:***

(a) ***os critérios de mensuração usados para determinar a quantia bruta registada. Quando tenha sido usado mais de um critério, deve ser divulgada a quantia bruta registada segundo esse critério para cada categoria;***

(b) ***os métodos de depreciação usados;***

(c) ***as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;***

(d) ***a quantia bruta transportada e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;***

(e) ***uma reconciliação da quantia escriturada no começo e no fim do período mostrando:***

(i) ***adições;***

(ii) ***alienações;***

(iii) ***aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;***

(iv) ***aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações de acordo com os parágrafos 29, 37 e 38 e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36, Imparidade de Activos (se existirem);***

(v) ***perdas de imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados durante o período segundo a IAS 36 (se existirem);***

(vi) ***perdas de imparidade revertidas na demonstração dos resultados durante o período segundo a IAS 36 (se existirem);***

(vii) ***depreciações;***

(viii) ***as diferenças cambiais líquidas provenientes da transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira; e***

(ix) ***outros movimentos.***

IAS 16

Não se exige informação comparativa na reconciliação indicada em (e) atrás.

61. ***As demonstrações financeiras devem também divulgar:***

(a) ***a existência e quantias de restrições de titularidade e nos activos fixos tangíveisque sejam dados como garantia de passivos;***

(b) ***a política de contabilização para os custos estimados de restauro do local relativos a itens de activo fixo tangível;***

(c) ***a quantia de dispêndios por conta dos activos fixos tangíveis em curso de construção; e***

(d) ***a quantia de compromissos para aquisição de activos fixos tangíveis.***

62. A selecção do método de depreciação e a estimativa da vida útil do activo 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 fazer comparações com outras empresas. Por razões semelhantes, é necessário divulgar a depreciação imputada num período e a depreciação acumulada no fim desse período.

63. As empresas divulgarão a natureza e o efeito de mudanças significativas de estimativas contabilísticas que tenham um efeito material no período corrente ou que se espera tenham um efeito material em períodos subsequentes de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. Tal divulgação pode surgir de alterações de estimativas com respeito a:

(a) valores residuais;

(b) os custos estimados de desmontar e de remover itens dos activos fixos tangíveis e de restaurar o local;

(c) vidas úteis; e

(d) método de depreciação.

64. ***Quando itens de activo fixo tangível sejam mostrados por quantias revalorizadas deve ser divulgado o seguinte:***

(a) ***a base usada para revalorizar os activos;***

(b) ***a data eficaz da revalorização;***

(c) ***se esteve ou não envolvido um avaliador independente;***

(d) ***a natureza de quaisquer índices usados para determinar o custo de reposição;***

(e) ***a quantia escriturada de cada classe de activo fixo tangível que teria sido incluída nas demonstrações financeiras caso os activos tivessem sido escriturados segundo o tratamento de referência do parágrafo 28; e***

(f) ***o excedente de revalorização, indicando o movimento do período e de quaisquer restrições na distribuição do saldo a accionistas.***

65. Uma empresa divulga informação sobre activos fixos tangíveis com imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos, adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 60 (e) (iv) a (vi).

66. Os utentes das demonstrações financeiras também entendem que a informação seguinte é relevante para as suas necessidades:

(a) a quantia escriturada de activo fixo tangívelque esteja temporariamente ocioso;

(b) a quantia escrituradabruta registada 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 tratamento de referência for usado, o justo valor do activo fixo tangível quando este seja materialmente diferente da quantia escriturada.

Por isso, as empresas são encorajadas a divulgar estas quantias.

DATA DE EFICÁCIA

67. ***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 1999. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Se uma empresa aplicar esta Norma nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1999, a empresa deve:***

(a) ***divulgar esse facto; e***

(b) ***adoptar a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, a IAS 36, Imparidade de Activos, e a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, ao mesmo tempo.***

68. Esta Norma substitui a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, aprovada em 1993.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 17 (REVISTA EM 1997)

Locações

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 17, Contabilização das Locações, que foi aprovada pelo Conselho numa versão reformatada em 1994. A Norma revista tornou-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

Em Abril de 2000, os parágrafos 1, 19, 24, 45 e 48 foram emendados, e inserido o parágrafo 48A pela IAS 40, Propriedades de Investimento. A IAS 40 é eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001.

Em Janeiro de 2001, os parágrafos 1, 24 e 48A foram emendados pela IAS 41, Agricultura. A IAS 41 é eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

Duas Interpretações SIC se relacionam com a IAS 17:

— SIC-15: Locações Operacionais — Incentivos;

— SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que envolvam a Forma Legal de uma Locação.

INTRODUÇÃO

Esta Norma («IAS 17 (revista)») substitui a IAS 17, Contabilização das Locações («a IAS 17 original»). A IAS 17 (revista) é eficaz relativamente a períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

Esta Norma introduz melhorias relativamente à IAS 17 original que substitui com base numa revisão levada a efeito no contexto duma revisão limitada que identificou alterações consideradas essenciais para completar um conjunto nuclear de normas aceitáveis para financiamento e cotação em bolsa de valores além fronteiras. O Conselho do IASC concordou em empreender mais uma reforma fundamental na área das normas de contabilidade da locação.

As principais alterações à IAS 17 original são as seguintes:

1. A IAS 17 original definia uma locação como um acordo pelo qual o locador transmite o direito de usar um activo em troca de uma renda pagável por um locatário. A IAS 17 (revista) modifica a definição substituindo o termo «renda» por «um pagamento ou séries de pagamentos».

IAS 17

2. Ao estipular que a classificação das locações se deve basear na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo locado são da responsabilidade do locador ou do locatário, justificado pela aplicação do princípio da substância sobre a forma, a IAS 17 original proporcionava exemplos de situações como indicadores de que uma locação é uma locação financeira. A IAS 17 (revista) acrescentou indicadores adicionais de classificação para maior facilidade do processo de classificação.

3. A IAS 17 original usava o termo «vida útil» nos exemplos acima referidos para fins de comparação com o prazo da locação no processo de classificação. A IAS 17 (revista) utiliza o termo «vida económica», levando em linha de conta que um activo pode ser usado por um ou mais utentes.

4. A IAS 17 original exigia a divulgação das rendas contingentes mas era omissa quanto a deverem ou não as rendas contingentes ser incluídas ou excluídas no cálculo dos pagamentos mínimos da locação. A IAS 17 (revista) exige que as rendas contingentes sejam excluídas dos pagamentos mínimos da locação.

5. A IAS 17 original era omissa sobre o tratamento contabilístico dos custos directos iniciais incorridos por um locatário na negociação e garantia dos acordos de locação. A IAS 17 proporciona orientação ao exigir que os custos que sejam directamente atribuíveis a actividades executadas por um locatário para garantir uma locação financeira, são incluídos na quantia do activo locado.

6. A IAS 17 original proporcionava uma livre escolha do método na imputação do rendimento financeiro por um locador, designadamente o reconhecimento do rendimento baseado num modelo que reflicta uma taxa de retorno periódica constante com base em ou:

   (a) o investimento líquido remanescente do locador no que respeita à locação financeira; ou

   (b) o investimento liquido de caixa remanescente do locador no que respeita à locação financeira.

   A IAS 17 (revista) exige que o reconhecimento do rendimento financeiro deve ser baseado reflectindo uma taxa de retorno periódica constante baseada em um só método, designadamente o investimento líquido remanescente do locador no que respeita à locação financeira.

7. A IAS 17 (revista) faz remissão para a Norma Internacional de Contabilidade que trata da imparidade dos activos, proporcionando orientação na necessidade de avaliar a possibilidade de uma imparidade dos activos. A IAS 17 original não tratava o assunto.

8. A IAS 17 (revista) obriga a aperfeiçoamentos nas divulgações tanto por locatários como por locadores para locações operacionais e financeiras através de uma impressão a cheio em comparação com a divulgação de itens exigida pela IAS 17 original.

   As novas divulgações exigidas pela IAS 17 (revista) incluem:

   (a) o total dos pagamentos mínimos da locação reconciliados para os valores presentes dos passivos de locação em três grupos periódicos: não superior a um ano; superior a um ano e não superior a cinco anos; e superior a cinco anos (exigido a um locatário);

   (b) o investimento total bruto na locação reconciliado para o valor presente dos pagamentos mínimos a receber da locação em três grupos periódicos: não superior a um ano; superior a um ano e não superior a cinco anos; e superior a cinco anos (exigido a um locador);

   (c) os respectivos encargos financeiros em a) e b) acima;

   (d) os futuros pagamentos mínimos de sublocação que se esperem que sejam recebidos segundo sublocações não canceláveis na data do balanço;

   (e) a dedução acumulada para créditos incobráveis de pagamentos mínimos da locação a receber; e

   (f) rendas contingentes reconhecidas como rendimento pelos locadores.

9. A IAS 17 original incluía os Apêndices 1-3 os quais representam exemplos de situações nas quais uma locação pode normalmente ser classificada como uma locação financeira. Os apêndices foram omitidos na IAS 17 (revista) à luz dos indicadores adicionais nela incluídos para melhor clarificação do processo de classificação da locação.

10. Salienta-se que as disposições relacionadas com as transacções de venda e relocação, em particular, os requisitos que envolvem uma relocação que seja uma locação operacional, contêm regras que prescrevem uma ampla gama de circunstâncias, com base nas quantias relativas de justo valor, quantia escriturada e preço de venda. A IAS 17 (revista) inclui um Apêndice como orientação adicional na interpretação dos requisitos.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-2
Definições	3-4
Classificação das Locações	5-11
Locações nas Demonstrações Financeiras dos Locatários	12-27
Locações Financeiras	12-24
Locações Operacionais	25-27
Locações nas Demonstrações Financeiras dos Locadores	28-48
Locações Financeiras	28-40
Locações Operacionais	41-48
Transacções de Venda e Relocação	49-57
Disposições Transitórias	58
Data de Eficácia	59-60

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, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgaçõesapropriadas a aplicar em relação a locações financeiras e operacionais.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:***

   (a) ***acordos de locação 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*).***

IAS 17

Porém, esta Norma não deve ser aplicada na mensuração por:

(a) ***locatários de propriedades de investimento detidas segundo locações financeiras (ver IAS 40, Propriedades de Investimento);***

(b) ***locadores de propriedades de investimento locadas segundo locações operacionais (ver IAS 40, Propriedades de Investimento);***

(c) ***locatários de activos biológicos detidos segundo locações financeiras (ver IAS 41, Agricultura); ou***

(d) ***locadores de activos biológicos locados segundo locações operacionais (ver IAS 41, Agricultura).***

2. 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. Por outro lado, a 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

3. ***Nesta Norma são usados os termos seguintes com os significados especificados:***

Uma locaçãoé um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário em troca de um pagamento ou serie 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 posse 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 somente seja 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***

(d) ***após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início, 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 de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições da locação.

O prazo da locação é o período não cancelável pelo qual o locatário contratou locar o activo juntamente com quaisquer condições adicionais pelas quais o locatário tenha a opção de continuar a locar o activo, com ou sem pagamento adicional, cuja opção no começo da locação é razoavelmente certa que o locatário a exercerá.

Pagamentos mínimos da locação são os pagamentos durante o prazo da locação que o locatário vai fazer, ou que lhe possam ser exigidos, excluindo a renda contingente, custos relativos a serviços e impostos a serem pagos pelo, e reembolsados ao, locador, juntamente com:

(a) ***no caso do locatário, quaisquer quantias garantidas pelo locatário ou por um participante relacionado com o locatário; ou***

(b) ***no caso do locador, qualquer valor residual garantido ao locador quer por:***

(i) ***o locatário;***

(ii) ***um participante relacionado com o locatário; ou***

(iii) ***um terceiro participante independente financeiramente capaz de satisfazer esta 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 e que, no início da locação, seja razoavelmente certo de ela ser exercida, os pagamentos mínimos da locação compreendem os pagamentos mínimos pagáveis durante o período da locação e o pagamento necessário para exercer esta opção de compra.

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 há 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 princípio do prazo da locação, sem limitação pelo prazo da locação, durante o qualespera que os benefícios económicos incorporados no activo são esperados que sejam consumidos pela empresa.

Valor residual garantido é:

(a) ***no caso do locatário, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um participante relacionado com o locatário (sendo a quantia da garantia a quantia máxima que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e***

(b) ***no caso do locador, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um participante 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 seja unicamente garantida por um participante relacionado com o locador.

Investimento bruto na locação é o agregado dos pagamentos mínimos da locação numa locação financeira do ponto de vista do locador e qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador.

Rendimento financeiro não obtido é a diferença entre:

(a) ***o agregado dos pagamentos mínimos da locação numa locação financeira do ponto de vista do locador e qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador; e***

(b) ***o valor presente de (a) acima, à taxa de juro implícita na locação.***

Investimento líquido na locação é o investimento bruto na locação menos o rendimento financeiro não obtido.

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 ao justo valor do activo locado.

A taxa de juro incremental de financiamento do locatário é a taxa de juro que o locatário teria que pagar numa locação semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa 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 está fixada em quantia mas está baseada num outro factor que não seja precisamente o curso do tempo (p.ex., percentagem de vendas, volume de utilização, índices de preços, taxas de juro do mercado).

4. A definição de uma locação inclui contratos para o aluguer de um activo que contenha uma cláusula que dê ao alugador 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 DAS LOCAÇÕES

5. A classificação de locações adoptada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a inactividade ou obsolência tecnológica e de variações no retorno devidas a 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.

6. Uma locação é classificada como uma locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse. Uma locação é classificada como uma locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse.

7. Uma vez que a transacção entre um locador e um locatário se baseia num acordo de locação comum a ambas as partes, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação destas definições às diferentes circunstâncias dos dois participantes pode algumas vezes fazer com que a mesma locação seja classificada de maneira diferente pelo locador e pelo locatário.

8. Se uma locação é uma locação financeira ou uma locação operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato ([1]). Exemplos de situações que podem normalmente conduzir a que uma locação seja classificada como uma locação financeira são:

   (a) a locação transfere a posse do activo para o locatário no fim do prazo da locação;

   (b) o locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível tal que, no começo da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

   (c) o prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do activo mesmo que o titulo de propriedade não seja transferido;

   (d) no inicio da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende pelo menos substancialmente todo o justo valor do activo locado; e

   (e) os activos locados são de umatal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações.

9. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação podem também conduzir a que uma locação seja classificada como uma locação financeira são:

   (a) se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas com o cancelamento são suportadas pelo locatário;

   (b) os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual caiem no locatário (por exemplo sob a 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.

([1]) Ver também a SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que envolvam a Forma Legal de uma Locação.

10. A classificação da locação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as cláusulas da locação, excepto a renovação da locação, de tal maneira que resultasse numa classificação diferente da locação segundo o critério dos parágrafos 5 a 9 caso as condições alteradas tivessem estado em vigor no início da locação, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo. As alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas da vida económica ou do valor residual da propriedade locada) ou alterações nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento pelo locatário), não dãocontudo origem a uma nova classificação de uma locação para finalidades de contabilização.

11. As locações de terrenos e edifícios são classificadas como locações operacionais ou financeiras da mesma maneira 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 a posse passe para o locatário no fim do prazo d locação, o locatário não recebe substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse. Um prémio pago por tal detenção de locação representa pagamentosde locação adiantados que são amortizados durante o prazo da locação de acordo com o modelo dos benefícios proporcionados.

LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCATÁRIOS

Locações Financeiras

12. ***Os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais no inicio da locação pelo justo valor da propriedade locada ou, se inferior, pelo valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Ao calcular o valor presente dos pagamentos mínimos da locação o factor de desconto é a taxa de juro implícita na locação, se esta for praticável de determinar; se não, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário.***

13. 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 pode adquirir o título legal do activo locado, no caso das locações financeiras a substância e a realidade financeira são a de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado durante a maior parte da sua vida económica em troca da celebração de uma obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima do justo valor do activo e do respectivo encargo financeiro.

14. Se tais operações de locação não forem reflectidas no balanço do locatário, os recursos económicos e o nível de obrigações de uma empresa 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 as rendas futuras. No inicio da locação, o activo e o passivo relativos aos pagamentos de rendas futuras são reconhecidos no balanço pelas mesmas quantias.

15. Não é apropriado que os passivos de 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.

16. São frequentemente incorridos custos directos iniciais em ligação com actividades específicas da locação, como na negociação e garantia de acordos de locação. Os custos identificados directamentecomo atribuíveis a actividades executadas pelo locatário para uma locação financeira, são incluídos como parte da quantia reconhecida como um activo sob locação.

17. ***Os pagamentos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo em aberto. O encargo financeiro deve ser imputado aos períodos durante o prazo da locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo para cada período.***

18. Na prática, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo da locação, pode ser usada alguma forma de aproximação para simplificar os cálculos.

IAS 17

19. ***Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo ao activo depreciável assim como a um gasto financeiro em cada período contabilístico. A política de depreciação para os activos locados deve ser consistente com a dos activos depreciáveis que sejam possuídos e a depreciação reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis e IAS 38, Activos Intangíveis. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a posse 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.***

20. A quantia depreciável de um activo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período do uso esperado numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adopte para activos depreciáveis que sejam possuídos. Se houver certeza razoável de que o locatário obterá a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do activo; se tal não for possível o activo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

21. A soma do gasto de depreciação do activo e do gasto financeiro do período raramente é a mesma que os pagamentos da locação a fazer no período, e é, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos a fazer da locação como um gasto na demonstração dos resultados. Por conseguinte, é improvável que o activo e o passivo relacionados sejam de quantia igual após o início da locação.

22. Para determinar se um activo locado está em imparidade, isto é quando os esperados benefícios económicos futuros desse activo são inferiores à sua quantia escriturada, uma empresa aplica a Norma Internacional de Contabilidade que trata da imparidade de activos, que estabelece os requisitos quanto à forma como uma empresa deve executar a revisão da quantia escriturada dos seus activos, como deve determinar a quantia recuperável de um activo e quando deve reconhecer, ou reverter, uma perda por imparidade.

23. ***Os locatários devem, para além dos requisitos da IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, fazer as seguintes divulgações relativa a locações financeiras:***

(a) ***para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço;***

(b) ***uma reconciliação entre o total dos pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente. Além disso, uma empresa deve divulgar o total dos 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 maisde cinco anos;***

(iii) ***mais do que cinco anos;***

(c) ***rendas contingentes reconhecidas no rendimento do período;***

(d) ***o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber por sublocações não canceláveis à data do balanço; e***

(e) ***uma descrição geral dos acordosde locação significativos do locatário incluindo, mas não se limitando, o seguinte:***

(i) ***as bases pelas quais os pagamentos de renda contingente são determinados;***

(ii) ***a existência e cláusulas de renovação oude opções de compra e cláusulas de escalonamento; e***

(iii) ***restrições impostas pelos acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.***

24. Além disso, os requisitos da divulgação segundo a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, IAS 36, Imparidade de Activos, IAS 38, Activos Intangíveis, IAS 40, Propriedades de Investimento e IAS 41, Agricultura, aplicam-se às quantias de activos locados segundo locações financeiras que sejam contabilizadas pelo locatário como aquisições de activos.

Locações Operacionais

25. ***Os pagamentos da locação segundo uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados numa base de linha recta durante o prazo da locação salvo se uma outra base sistemática sejamais representativa do modelo temporal do benefício do utente*** [2]**.**

26. Para as locações operacionais, os pagamentos da locação (excluindo custos de serviços tais como seguros e manutenção) são reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados numa base de linha recta salvo se uma outra base sistemática seja representativa do modelo temporal do benefício do utente, mesmo se os pagamentos não forem nessa base.

27. Os locatários devem fazer, para além dos requisitos da IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, as seguintes divulgações para as 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 maisde cinco anos;

(iii) mais do que cinco anos;

(b) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera serem recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;

(c) pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos no rendimento do período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;

(d) uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, mas não se limitando, o seguinte:

(i) as bases pelos quais são determinados os pagamentos de renda contingente;

(ii) a existência e cláusulas 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

28. ***Os locadores devem reconhecer os activos detidos sob uma locação financeira nos seus balanços e apresentá--los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.***

29. Substancialmente, numa locação financeira todos os riscos e vantagens inerentes à posse 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.

30. ***O reconhecimento do rendimento financeiro deve ser baseado num modelo que reflicta uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido pendente do locador com respeito à locação financeira.***

31. 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 reflicta um retorno periódico constante sobre o investimento líquido pendente do locador no que respeita à locação financeira. As rendas da locação relacionadas com o período contabilístico, excluindo custos dos serviços, são aplicadas ao investimento bruto na locação não só para reduzir o capital mas também o resultado financeiro não obtido.

---

[2] Ver também a SIC-15: Locações Operacionais — Incentivos.

IAS 17

32. 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 qualquer redução no que respeita a quantias já acrescidas é imediatamente reconhecida.

33. Os locadores ao negociar e concordarem uma locação, incorrem muitas vezes em custos directos iniciais, tais como comissões e honorários legais. Para as locações financeiras, estes custos directos iniciais são incorridos para produzir rendimentos financeiros e são ou imediatamente reconhecidos nos rendimentos ou imputados estes rendimentos durante o prazo da locação. Este últimocaso pode ser alcançado reconhecendo como um gasto o custo logo que incorrido e reconhecendo como rendimento no mesmo período uma parte do rendimento financeiro não obtido igual aos custos directos iniciais.

34. ***Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucro ou perda de venda nos rendimentos do período, de acordo com a política seguida pela empresa 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 comercial fosse debitada. Os custos directos iniciais devem ser reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados no inicio da locação.***

35. Os fabricantes ou comerciantes muitas vezes oferecem a clientes a escolha entre comprar ou locar um activo. Uma locação financeira de um activo por um locador fabricante ou negociante dá origem a dois tipos de rendimento:

(a) 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) o rendimento financeiro durante o prazo da locação.

36. O rédito de vendas registado no começo do prazo de uma locação financeira por um locador fabricante ou negociante é o justo valor do activo, ou, se mais baixo, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação que acresça ao locador, calculado a uma taxa de juro comercial. 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 de vendas e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela empresa para as vendas.

37. Os locadores fabricantes ou negociantes indicam algumas vezes taxas de juro artificialmente baixas a fim de atrair clientes. A utilização de tal taxa resultaria numa parte excessiva do rendimento total da transacção ser reconhecido no momento da venda. Seforem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro da venda seria restrito ao que se aplicaria se uma taxa de juro comercial fosse debitada.

38. Os custos directos iniciais são reconhecidos como um gasto no começo do prazo da locação porque eles estão principalmente relacionados com a obtenção do lucro de venda do fabricante ou negociante.

39. ***Os locadores devem, para além dos requisitos na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, fazer as seguintes divulgações para locações financeiras;***

(a) ***uma reconciliação entre o investimento total 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 empresa deve divulgar o investimento total bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber na 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 créditos incobráveis dos pagamentos mínimos da locação a receber;***

(e) ***as rendas contingentes reconhecidas nos rendimentos; e***

(f) ***uma descrição geral dos acordos significativos de locação do locador.***

40. Como um indicador do crescimento é muitas vezes útil também divulgar o investimento bruto menos os rendimentos não obtidos em novos negócios acrescentados durante o período contabilístico, após deduzir as quantias relevantes para locações canceladas.

Locações Operacionais

41. ***Os locadores devem apresentar os activos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do activo.***

42. ***O rendimento de locação proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido nos rendimentos 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*** [3]***.***

43. Os custos, incluindo a depreciação, incorridos para se obter o rendimento de locação são reconhecidos como um gasto. O rendimento de locação (excluindo recebimentos de serviços proporcionados tais como seguros e manutenção) é reconhecido nos rendimentos numa base de linha recta durante o período da locação mesmo se os recebimentos não forem em tal base, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído.

44. Os custos directos iniciais especificamente incorridos para obter réditos de uma locação operacional são ou diferidos e imputados a rendimentos durante o período da locação em proporção com o reconhecimento do rendimento das rendas, ou são reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados no período em que eles sejam incorridos.

45. ***A depreciação dos activos locados deve ser feita numa base consistente com a política normal de depreciação do locador para activos semelhantes, e os gastos de depreciação devem ser calculados nas bases estabelecidas na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis e IAS 38, Activos Intangíveis.***

46. Para determinar se um activo locado se ficou em imparidade, isto é quando os esperados benefícios económicos futurosprovenientes de esse activo são inferiores à sua quantia escriturada, uma empresa aplica a Norma Internacional de Contabilidade que trata da imparidade de activos e que estabelece os requisitos quanto à forma como uma empresa deve executar a revisão da quantia escriturada dos seus activos, como deve determinar a quantia recuperável de um activo e quando deve reconhecer, ou reverter, uma perda por imparidade.

47. Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque não é o equivalente de uma venda.

48. ***Os locadores devem, para além dos requisitos da IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, fazer as seguintes divulgações para as locações operacionais:***

(a) ***os futuros pagamentos mínimos da locação sob 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 nos rendimentos; e***

(c) ***uma descrição geral dos acordos significativos de locação do locador.***

48A. Além disso, os requisitos de divulgação segundo a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, IAS 36, Imparidade de Activos, IAS 38, Activos Intangíveis, IAS 40, Propriedades de Investimento e IAS 41, Agricultura, aplicam-se a activos locados segundo locações operacionais.

---

[3] Ver também a SIC-15: Locações Operacionais — Incentivos.

IAS 17

TRANSACÇÕES DE VENDA E RELOCAÇÃO

49. Uma operação de venda com relocação envolve a venda de um activo pelo vendedor e a locação de novo do mesmo activo pelo locador. O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados num pacote. O tratamento contabilístico de uma transacção de venda e relocação depende do tipo de locação envolvido.

50. ***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 nas demonstrações financeiras de um vendedor-locatário. Alternativamente, deve ser diferido e amortizado durante o período da locação.***

51. 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 produto da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso, é diferido e amortizado durante o período da locação.

52. ***Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação operacional, e 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 estiver compensada por pagamentos futuros da locação abaixo do preço de mercado, ele deve ser diferido e amortizado na proporção dos pagamentos da locação durante o período pelo qual se esperaque 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 esperaque o activo seja usado.***

53. Se a relocação for uma locação operacional, e os pagamentos da locação e o preço de venda estejam estabelecidos pelo justo valor, houve com efeito uma operação de venda normal e qualquer lucro ou perda é imediatamente reconhecido.

54. ***Para as locações operacionais, se o justo valor na altura de uma transacção de venda e relocação for menor do que a quantia escriturada do activo, deve ser imediatamente reconhecido uma perda igual à quantia da diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.***

55. 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 Norma Internacional de Contabilidade que trata da imparidade de activos.

56. Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente a transacções de venda e relocação. A descrição exigida dos acordos significativos de locação conduz à divulgação de cláusulas únicas ou invulgares do acordo ou das cláusulas das transacções de venda e relocação.

57. As transacções de venda e relocação podem satisfazer os critérios de divulgação separados no parágrafo 16 da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

58. ***A aplicação retrospectiva desta Norma é encorajada mas não exigida. Se a Norma não for aplicada retrospectivamente, o saldo de qualquer locação financeira pré existente é considerado ter sido adequadamente determinado pelo locador e deve ser contabilizado depois disso de acordo com as disposições desta Norma.***

DATA DE EFICÁCIA

59. ***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. Se uma empresa aplicar esta Norma para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 1999, a empresa deve divulgar o facto de que aplicou esta Norma em vez da IAS 17, Contabilização das Locações, aprovada em 1982.***

60. Esta Norma substitui a IAS 17, Contabilização das Locações, aprovada em 1982.

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 tratamento contabilístico de réditos que surjam de certos tipos de transacções e acontecimentos.

IAS 18

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.

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 recebida ou a receber*** [1]**.**

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.

IAS 18

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 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*** [2] [3]***.***

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.

---

(2) Ver também a SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação.
(3) Ver também a SIC-31: Rédito — Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidad.

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 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.

IAS 19

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.

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;

(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.

IAS 19

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.

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
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

IAS 19

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).

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.

IAS 19

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 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 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).

IAS 19

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.

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 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 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.

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.***

IAS 19

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 beneficio 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.

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 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 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 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 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

[1] Um excesso é um excedente do justo valor dos activos do plano sobre o valor presente da obrigação de benefícios definidos.

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 benefícios 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)
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).

IAS 19

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 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.

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.

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.

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.***

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.

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.

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.

IAS 19

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 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. 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.

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) 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.

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;***

IAS 19

(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 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.

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.***

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.

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***

(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) ***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.

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*** [2] ***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***

[2] 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) ***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*** [3] ***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.

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

[3] 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».

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.

   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.

---

[1] Ver também a SIC 10: Apoio do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais.

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.***

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 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.

IAS 20

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 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.***

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.***