IAS 21

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 21 (REVISTA EM 1993)

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 21, Contabilização dos Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cobriram os períodos que começaram em ou após 1 de Janeiro de 1995.

A IAS 21 não trata da contabilização e cobertura de itens em moeda estrangeira (que não sejam itens que cubram um investimento liquido numa moeda estrangeira). A IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração trata este tópico.

Em 1998, o parágrafo 2 da IAS 21 foi emendado para se referir à IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Em 1999, o parágrafo 46 foi emendado para substituir referências à IAS 10 Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data de Balanço, por referências à IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data de Balanço.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 21:

— SIC-7: Introdução do Euro;

— SIC-11: Moeda Estrangeira — Capitalizações de Perdas Resultantes de Desvalorizações Monetárias Bruscas;

— SIC-19: Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo as IAS 21 e IAS 29; e

— SIC-30: Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-6
Definições	7
Transacções em Moeda Estrangeira	8-22
Reconhecimento Inicial	8-10
Relato em Datas Subsequentes às Datas do Balanço	11-12
Reconhecimento de Diferenças de Câmbio	13-22
Investimento Líquido numa Entidade Estrangeira	17-19
Tratamento Alternativo Permitido	20-22
Demonstrações Financeiras de Unidades Operacionais Estrangeiras	23-40
Classificação de Unidades Operacionais Estrangeiras	23-26
Unidades Operacionais Estrangeiras que sejam Partes Integrantes das Operações da Empresa que Relata	27-29
Entidades Estrangeiras	30-38
Alienação de uma Entidade Estrangeira	37-38

Alteração na Classificação de uma Unidade Operacional Estrangeira	39-40
Todas as Alterações nas Taxas de Câmbio	41
Efeitos Fiscais de Diferenças de Câmbio	41
Divulgação	42-47
Disposições Transitórias	48
Data de Eficácia	49

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

Uma empresa pode levar a efeito actividades no estrangeiro de duas maneiras. Pode ter transacções em moeda estrangeira ou pode ter unidades operacionais no estrangeiro. A fim de incluir transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais no estrangeiro nas demonstrações financeiras de uma empresa, as transacções têm de ser expressas na moeda de relato da empresa e as demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras necessitam de ser transpostas para a moeda de relato da empresa.

Os pontos principais na contabilização das transacções em moeda estrangeira e de unidades operacionais no estrangeiro são os de decidir que taxas de câmbio usar e como reconhecer nas demonstrações financeiras o efeito financeiro de alterações nas taxas de câmbio.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada:***

   (a) ***na contabilização de transacções em moedas estrangeiras; e***

   (b) ***na transposição das demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da empresa pela consolidação, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial*** [1]**.**

2. Esta Norma não trata da contabilização de cobertura de itens em moeda estrangeira que não seja a classificação de diferenças de câmbio provenientes de um passivo em moeda estrangeira contabilizado como uma cobertura de um investimento líquido numa entidade estrangeira. Outros aspectos da contabilização de cobertura, incluindo os critérios para o uso de contabilização de cobertura, são tratados na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

3. Esta Norma substitui a IAS 21, Contabilização dos Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, aprovada em 1983.

4. Esta Norma não especifica a moeda em que uma empresa apresenta as suas demonstrações financeiras. Porém, uma empresa usa normalmente a moeda do país em que está domiciliada. Se usar uma moeda diferente, esta Norma exige divulgação da razão do uso dessa moeda. Esta Norma também exige divulgação da razão de qualquer alteração na moeda do relato [2].

---

[1] Ver tambéma SIC-7: Introdução do Euro.

[2] Ver também SIC-19: Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo a IAS 21 e IAS 29.

5. Esta Norma não trata da reexpressão das demonstrações financeiras de uma empresa da sua moeda de relato para uma outra moeda por conveniência dos utentes acostumados a essa moeda ou para fins semelhantes ([3]).

6. Esta Norma não trata da apresentação numa demonstração de fluxos de caixa provenientes de transacções numa moeda estrangeira e da transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 7, Demonstração de Fluxos de Caixa).

DEFINIÇÕES

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

Unidade operacional estrangeira é uma subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal da empresa que relata, cujas actividades sejam baseadas ou conduzidas num país que não seja o país da empresa que relata.

Entidade estrangeira é uma unidade operacional estrangeira, cujas actividades não sejam uma parte integrante das da empresa que relata.

Moeda de relato é a moeda usada na apresentação de demonstrações financeiras.

Moeda estrangeira é uma moeda que não seja a moeda de relato de uma empresa.

Taxa de câmbio é o rácio de troca de duas moedas.

Diferença de câmbio é a diferença que resulta do facto de ser relatado o mesmo número de unidades de uma moeda estrangeira na moeda de relato a diferentes taxas de câmbio.

Taxa de fecho é a taxa de câmbio à vista à data do balanço.

Investimento líquido numa entidade estrangeira é o quinhão da empresa que relata nos activos líquidos dessa entidade.

Itens monetários são o dinheiro detido e activos e passivos a serem recebidos ou pagos em quantias de dinheiro fixadas ou determinadas.

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

TRANSACÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA

Reconhecimento Inicial

8. Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que provenham de quando uma empresa ou:

(a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;

(b) pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam estabelecidas numa moeda estrangeira;

(c) se torna um participante de um contrato em moeda estrangeira não executado; ou

(d) por qualquer forma adquire ou aliena activos ou incorre ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

([3]) Ver também SIC-30: Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.

9. ***Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no momentodo reconhecimento inicial na moeda de relato, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda de relato e a moeda estrangeira à data da transacção.***

10. A taxa de câmbio à data da transacção é muitas vezes referida como a taxa à vista («spot»). Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxima da taxa real à data da transacção, por exemplo, poderá ser usada uma taxa média para uma semana ou para um mês para todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorra dentro desse período. Porém, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, não é fiável o uso da taxa média para um período.

Relato em Datas Subsequentes às Datas do Balanço

11. ***À data de cada balanço:***

(a) ***os itens monetários em moeda estrangeira devem ser relatados pelo uso da taxa de fecho;***

(b) ***os itens não monetários que sejam escriturados em termos de custo histórico denominados numa moeda estrangeira devem ser relatados pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção;***

(c) ***os itens não-monetários que sejam escriturados pelo justo valor denominado numa moeda estrangeira devem ser relatados pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados.***

12. A quantia escriturada de um item é estabelecida de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade relevantes. Por exemplo, certos instrumentos financeiros e activos fixos tangíveis podem ser mensurados pelo justo valor ou pelo custo histórico. Quer a quantia escriturada seja determinada com base no custo histórico quer no justo valor, as quantias assim determinadas para os itens em moeda estrangeira são depois relatadas na moeda de relato de acordo com esta Norma.

Reconhecimento de Diferenças de Câmbio

13. Os parágrafos 15 a 18 estabelecem o tratamento contabilístico exigido por esta Norma com respeito a diferenças de câmbio em transacções em moeda estrangeira. Estes parágrafos incluem o tratamento de referência para diferenças de câmbio que resultem de uma severa desvalorização ou depreciação de uma moeda contra a qual não haja meios práticos de cobertura e que afecte passivos que não possam ser liquidados e que provenham directamente da aquisição recente de activos facturados numa moeda estrangeira. O tratamento alternativo permitido para tais diferenças de câmbio está estabelecido no parágrafo 21.

14. Esta Norma não trata da contabilização de cobertura para itens em moeda estrangeira com excepção da classificação de diferenças de câmbio provenientes de um passivo em moeda estrangeira contabilizado como cobertura de um investimento líquido numa entidade estrangeira. Outros aspectos da contabilização de cobertura, incluindo os critérios para usar a contabilização de cobertura são tratados na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

15. ***As diferenças de câmbio provenientes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma empresa a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período, ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores, devem ser reconhecidas como rendimentos ou gastos no período em que elas surjam, com excepção de diferenças de câmbio tratadas de acordo com os parágrafos 17 e 19.***

16. Uma diferença de câmbio surge quando haja uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transacção e a data da liquidação de quaisquer itens monetários provenientes de uma transacção em moeda estrangeira. Quando a transacção seja liquidada adentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transacção seja liquidada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio reconhecida em cada período interveniente até ao período de liquidação é determinada pela alteração das taxas de câmbio durante esse período.

IAS 21

Investimento Líquido numa Entidade Estrangeira

17. ***As diferenças de câmbio provenientes de um item monetário que, em substância, faça parte de um investimento líquido de uma empresa numa entidade estrangeira devem ser classificadas como capital próprio nas demonstrações financeiras da empresa até à alienação do investimento líquido, altura em que devem ser reconhecidas como rendimentos ou como gastos de acordo com o parágrafo 37.***

18. Uma empresa pode ter um item monetário que seja recebível de ou pagável a uma entidade estrangeira. Um item cuja liquidação não seja planeada nem provavelmente ocorra no futuro previsível é, em substância, uma extensão a, ou uma dedução de, o investimento líquido da empresa nessa entidade estrangeira. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimosa longo-prazo mas não incluem contas a receber ou a pagar de operações comerciais.

19. ***As diferenças de câmbio provenientes de um passivo em moeda estrangeira contabilizado como uma cobertura de um investimento líquido de uma empresa numa entidade estrangeira devem ser classificadas como capital próprio nas demonstrações financeiras da empresa até à alienação do investimento líquido, momento em que elas devem ser reconhecidas como rendimentos ou como gastos de acordo com o parágrafo 37.***

Tratamento Alternativo Permitido

20. O tratamento de referência para as diferenças de câmbio tratado no parágrafo 21 está estabelecido no parágrafo 15.

21. ***As diferenças de câmbio podem resultar de uma severa desvalorização ou depreciação de uma moeda contra a qual não haja meiospráticos de cobertura e que afecte passivos que não possam ser liquidados e que provenham directamente da aquisição recente de um activo facturado numa moeda estrangeira. Tais diferenças de câmbio devem ser incluídas na quantia escriturada do respectivo activo, desde que a quantia ajustada não exceda o mais baixo do custo de reposição e da quantia recuperável pela venda ou uso do activo*** [4]***.***

22. As diferenças de câmbio não são incluídas na quantia escriturada de um activo quando a empresa for capaz de liquidar ou de cobrir o passivo em moeda estrangeira proveniente da aquisição do activo. Porém, as perdas de câmbio são parte dos custos directamente atribuíveis do activo quando o passivo não possa ser liquidado e não haja meios práticos de cobertura, por exemplo, quando, como consequência de controlos de câmbio, haja demora na obtenção de moeda estrangeira. Por isso, pelo tratamento de alternativa permitido, o custo de um activo facturado numa moeda estrangeira é visto como a quantia da moeda de relato que a empresa em última análise tem de pagar para liquidar os seus passivos provenientesdirectamente da aquisição recente do activo.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE UNIDADES OPERACIONAIS ESTRANGEIRAS

Classificação de Unidades Operacionais Estrangeiras

23. O método usado para transpor as demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira depende da maneira pela qual ela seja financiada e opere em relação à empresa que relata. Para esta finalidade, as unidades operacionais estrangeiras são classificadas como ou «unidades operacionais estrangeiras que façam parte integrante das operações da empresa que relata» ou «entidades estrangeiras».

24. Uma operação estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa que relata leva a efeito os seus negócios como se ela fosse uma extensão das operações da empresa que relata. Por exemplo, tal unidade operacional estrangeira somentepode vender bens importados da empresa que relata remetendo os proventos para aquela. Em tais casos, uma alteração na taxa de câmbio entre a moeda de relato e a moeda do país da unidade operacional estrangeira tem um efeito quase imediato no fluxo de caixa das operações da empresa que relata. Por isso, a alteração na taxa de câmbio afecta os elementos monetários individuais detidos pela unidade operacional estrangeira e não o investimento líquido da empresa que relata nessa operação.

---

[4] Ver também SIC-11: Câmbios — Capitalização de Perdas Resultantes de Desvalorizações Bruscas de Moeda.

25. Em contraste, uma entidade estrangeira acumula caixa e outros itens monetários, incorre em gastos, gera rendimentos e talvez consiga empréstimos, tudo substancialmente na sua moeda local. Pode também entrar em transacções em moedas estrangeiras incluindo transacções na moeda de relato. Quando haja uma alteração na taxa de câmbio entre a moeda de relato e a moeda local, pouco ou nenhum efeito directohá nos fluxos de caixa presentes e futuros de operações quer da entidade estrangeira quer da empresa que relata. A alteração na taxa de câmbio afecta o investimento líquido da empresa que relata na entidade estrangeira e não os itens individuais monetários e não monetários detidos pela entidade estrangeira.

26. O que se segue são indícios de uma unidade operacional estrangeira ser uma entidade estrangeira e não uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa que relata:

(a) embora a empresa que relata possa controlar a unidade operacional estrangeira, as actividades da unidade operacional estrangeira são levadas a efeito com um grau significativo de autonomia das da empresa que relata;

(b) as transacções com a empresa que relata não são uma elevada proporção das actividades da unidade operacional estrangeira;

(c) as actividades da unidade operacional estrangeira são principalmente financiadas pelas suas próprias operações ou por empréstimos locais e não pela empresa que relata;

(d) os custos de mão-de-obra, de materiais e de outros componentes dos produtos ou serviços da unidade operacional estrangeira são primordialmente pagos ou liquidados na moeda local e não na moeda da empresa que relata;

(e) as vendas da unidade operacional estrangeira são principalmente em moedas que não a da empresa que relata; e

(f) os fluxos de caixa da empresa que relata são isolados das actividades do dia a dia da unidade operacional estrangeira não sendo afectados directamente pelas actividades da unidade operacional estrangeira.

A classificação apropriada de cada unidade operacional pode, em princípio, ser estabelecida a partir da informação factual relacionada com os indicadores acima listados. Nalguns casos, a classificação de uma unidade operacional estrangeira como uma entidade estrangeira ou uma operação integral da empresa que relata pode não ser clara, sendo necessário juízo de valor para determinar a classificação apropriada.

Unidades Operacionais Estrangeiras que sejam Partes Integrantes das Operações da Empresa que Relata

27. ***As demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa que relata devem ser transpostas pelo uso das normas e dos procedimentos dos parágrafos 8 a 22 como se as transacções da unidade operacional estrangeira tivessem sido as da própria empresa que relata.***

28. Os itens individuais das demonstrações financeiras da unidade operacional estrangeira são transpostos como se todas as suas transacções tivessem sido celebradas pela própria empresa que relata. O custo e a depreciação dos activos fixos tangíveis são transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data de compra do activo ou, se o activo for escriturado pelo justo valor, pelo uso da taxa que existia à data da valorização. O custo dos inventários é transposto pelas taxas de câmbio que existiam quando aqueles custos foram incorridos. A quantia recuperável ou o valor realizável de um activo é transposto pelo uso da taxa de câmbio que existia quando a quantia recuperável ou o valor realizável líquido foi determinado. Por exemplo, quando o valor realizável líquido de um item do inventário seja determinado numa moeda estrangeira, esse valor é transposto pelo uso da taxa de câmbio à data pela qual o valor realizável líquido seja determinado. A taxa usada é por isso usualmente a taxa de fecho. Pode ser exigido um ajustamentopara reduzir a quantia escriturada de um

activo nas demonstrações financeiras da empresa que relata para a sua quantia recuperável ou valor realizável líquido mesmo quando não seja necessário tal ajustamento nas demonstrações financeiras da unidade operacional estrangeira. Alternativamente, um ajustamento nas demonstrações financeiras da empresa que relata pode necessitar de ser revertido nas demonstrações financeiras da empresa que relata.

29. Por razões práticas, émuitas vezes usada uma taxa que aproxime a taxa real à data da transacção, por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mêspara todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorram durante o período. Porém, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, o uso da taxa média para um período não é fiável.

Entidades Estrangeiras

30. ***Na transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira para incorporação nas suas demonstrações financeiras, a empresa que relata deve usar os procedimentos seguintes:***

(a) ***os activos e passivos, quer monetários quer não monetários, da entidade estrangeira devem ser transpostos à taxa de fecho;***

(b) ***os itens de rendimentos e de gastos da entidade estrangeira devem ser transpostos pelas taxas de câmbio das datas das transacções, excepto quando a entidade estrangeira relatar na moeda de uma economia hiperinflacionária, caso em que os itens de rendimentos e gastos devem ser transpostos pela taxa de fecho; e***

(c) ***todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser classificadas como capital próprio até à alienação do investimento líquido.***

31. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que aproxime as taxas reais de câmbio, por exemplo uma taxa média para o período, para transpor os itens de rendimentos e de gastos de uma unidade operacional estrangeira.

32. A transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira resulta no reconhecimento de diferenças de câmbio provenientes de:

(a) a transposição de itens de rendimentos e de gastos às taxas de câmbio das datas das transacções e activos e passivos às taxas de fecho;

(b) a transposição do investimento líquido de abertura na entidade estrangeira a uma taxa de câmbio diferente daquela que foi previamente relatada; e

(c) outras alterações no capital próprio da entidade estrangeira.

Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas como rendimentos ou como gastos do período porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito nos fluxos de caixa presentes e futuros das operações quer da entidade estrangeira quer da empresa que relata. Quando uma entidade estrangeira seja consolidada mas não seja totalmente detida, as diferenças de câmbio acumuladas provenientes da transposição e atribuíveis aos interesses minoritários são imputadas a, e relatadas como parte de, os interesses minoritários no balanço consolidado.

33. Qualquer *goodwill* proveniente da aquisição de uma entidade estrangeira e quaisquer ajustamentos do justo valoràs quantias escrituradas de activos e passivos provenientes da aquisição dessa entidade estrangeira são tratados ou:

(a) como activos e passivos da entidade estrangeira e transpostos pela taxa de fecho de acordo com o parágrafo 30; ou

(b) como activos e passivos da entidade que relata que ou estão já expressos na moeda de relato ou são itens não-monetários em moeda estrangeira que são relatados usando a taxa de câmbio à data da transacção de acordo com o parágrafo 11 (b).

34. A incorporação das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira nas da empresa que relata segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação dos saldos intragrupo e das transacções intragrupo de uma subsidiária (ver a IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias, e IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos). Porém, uma diferença de câmbio proveniente de um item monetário intragrupo, seja a curto prazo ou a longo prazo, não pode ser eliminado contra uma quantia correspondente proveniente de outros saldos intragrupo porque o item monetário representa um compromisso para converter uma moeda noutra e expõe a empresa que relata a um ganho ou perda por via de flutuações de moedas. Concordantemente, nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa que relata, tal diferença de câmbio continua a ser reconhecida como rendimento ou como gasto ou, se ela provier das circunstâncias descritas no parágrafo 16, é classificada como capital próprio até à alienação do investimento líquido.

35. Quando as demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira forem elaboradas numa data de relato diferente da da empresa que relata, a entidade estrangeira muitas vezes prepara, para fins de incorporação nas demonstrações financeiras da empresa que relata, demonstrações com a mesma data da empresa que relata. Quando for impraticável fazer isto, a IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias, permite o uso de demonstrações financeiras elaboradas numa data diferente desde que a diferença não seja superior a três meses. Em tal caso, os activos e passivos da entidade estrangeira são transpostos da taxa de câmbio à data do balanço da entidade estrangeira. Fazem-se ajustamentos quando apropriado para movimentos significativos nas taxas de câmbio até à data do balanço da empresa que relata de acordo com a IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização dos Investimentos em Subsidiárias e IAS 28, Contabilização dos Investimentos em Associadas.

36. ***As demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser reexpressas de acordo com a IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias, antes de serem transpostas para a moeda de relato da empresa que relata. Logo que a economia cesse de ser hiperinflacionária e a entidade estrangeira interrompa a preparação e apresentação de demonstrações financeiras preparadas de acordo com a IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias, ela deve usar as quantias expressas na unidade de medida corrente à data de descontinuação como os custos históricos para a transposição para a moeda de relato da empresa que relata.***

Alienação de uma Entidade Estrangeira

37. ***Na alienação de uma entidade estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio que tenham sido diferidas e que se relacionem com essa entidade estrangeira deve ser reconhecida como rendimento ou como gasto no mesmo período em que o ganho ou a perda na alienação seja reconhecido.***

38. Uma empresa pode alienar os seus interesses numa entidade estrangeira por via da venda, da liquidação, do reembolso do capital-acções, ou do abandono de toda, ou parte de, essa entidade. O pagamento de um dividendo só faz parte de uma alienação quando constitua um retorno do investimento. No caso de uma alienação parcial, apenas são incluídas no ganho ou na perda a parte proporcional das diferenças de câmbio acumuladas relacionadas. Uma redução da quantia escriturada de uma entidade estrangeira não constitui uma alienação parcial. Concordantemente, nenhuma parte do ganho ou da perda de câmbio estrangeiro diferido é reconhecida no momento da redução.

Alteração na Classificação de uma Unidade Operacional Estrangeira

39. ***Quando haja uma alteração na classificação de uma unidade operacional estrangeira, os procedimentos de transposição aplicáveis à classificação revista devem ser aplicados desde a data da alteração na classificação.***

40. Uma alteração no modo como uma unidade operacional estrangeira seja financiada e opere em relação à empresa que relata pode conduzir a uma alteração na classificação dessa unidade operacional estrangeira. Quando uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa que relata seja reclassificada como uma entidade estrangeira, as diferenças de câmbio provenientes da transposição de activos não monetários à data da reclassificação são classificadas como capital próprio. Quando uma entidade

estrangeira seja reclassificada como uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa que relata, as quantias transpostas dos itens não monetários à data da alteração são tratadas como o custo histórico relativos a esses itens no período de alteração e nos períodos subsequentes. As diferenças de câmbio que tenham sido diferidas não são reconhecidas como rendimentos ou como gastos até à alienação da unidade operacional.

TODAS AS ALTERAÇÕES NAS TAXAS DE CÂMBIO

Efeitos Fiscais de Diferenças de Câmbio

41. Os ganhos e perdas em transacções em moeda estrangeira e diferenças de câmbio provenientes da transposição de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras podem ter associados efeitos fiscais que são contabilizados de acordo com a IAS 12, Contabilização de Impostos sobre o Rendimento.

DIVULGAÇÃO

42. ***Uma empresa deve divulgar:***

(a) ***a quantia de diferenças de câmbio incluída no resultado líquido do período;***

(b) ***as diferenças de câmbio líquidas classificadas como capital próprio, como componente separado do capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período; e***

(c) ***a quantia de diferenças de câmbio que surjam durante o período que seja incluída na quantia escriturada de um activo de acordo com o tratamento alternativo do parágrafo 21.***

43. ***Quando a moeda de relato seja diferente da moeda do país em que a empresa esteja domiciliada, deve ser divulgada a razão do uso de uma moeda diferente. Deve também ser divulgada a razão de qualquer alteração na moeda de relato*** [5]***.***

44. ***Quando haja uma alteração na classificação de uma unidade operacional estrangeira significativa, uma empresa deve divulgar:***

(a) ***a natureza da alteração na classificação;***

(b) ***a razão da alteração;***

(c) ***o impacto da alteração na classificação do capital próprio (dos accionistas); e***

(d) ***o impacto no resultado líquido de cada período anterior apresentado caso a alteração na classificação tivesse ocorrido no começo do mais antigo período apresentado.***

45. ***Uma empresa deve divulgar o método seleccionado de acordo com o parágrafo 33 na transposição do goodwill e dos ajustamentos dojusto valor provenientes da aquisição de uma entidade estrangeira.***

46. Uma empresa divulga o efeito nos itens monetários em moeda estrangeira ou nas demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira de uma alteração nas taxas de câmbio que ocorra após a data do balanço se a alteração for de tal importância que a sua não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras fazerem as devidas avaliações e tomarem as devidas decisões (ver a IAS 10, Acontecimentos Após a Data do Balanço).

47. É também encorajada a divulgação da políticasobre gestão de riscos de moeda estrangeira de uma empresa.

([5]) Ver também a SIC-30: Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

48. ***Na primeira ocasião em que uma empresa aplicar esta Norma, a empresa deve, excepto quando a quantia não seja razoavelmente determinável, classificar separadamente e divulgar o saldo acumulado, no começo do período, de diferenças de câmbio diferidas e classificadas como capital próprio em períodos anteriores.***

DATA DE EFICÁCIA

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

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 22 (REVISTA EM 1998)

Concentrações de Actividades Empresariais

A IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, foi aprovada em Novembro de 1983.

Em Dezembro de 1993, a IAS 22 foi revista como parte do projecto sobre Comparabilidade e Melhorias das Demonstrações Financeiras. Tornou-se na IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais [IAS 22 (revista em 1993)].

Em Outubro de 1996, os parágrafos 39(i) e 69 da IAS 22 (isto é, parágrafos 39 e 85 desta Norma), foram revistos para ficarem consistentes com a IAS 12 (revista em 1996), Impostos sobre o Rendimento. As revisões tornaram-se operacionais para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998.

Em Julho de 1998, vários parágrafos da IAS 22 foram revistos para ficarem consistentes com a IAS 36, Imparidade de Activos, IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes e a IAS 38, Activos Intangíveis, e o tratamento do goodwill negativo foi também revisto. A Norma revista (IAS 22) tornou-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999.

Em Outubro de 1998, o pessoal do IASC publicou separadamente uma Base para Conclusões para a IAS 38, Activos Intangíveis e IAS 22 (revista em 1998). A fracção das Bases para Conclusões que se refere às revisões feitas na IAS 22 em 1998 é incluída neste volume de capa fléxivel como Apêndice A.

Em 1999, o parágrafo 97 foi emendado para substituir referências à IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço, por referências à IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço. Além disso, os parágrafos 30 e 31(c) foram emendados para ficarem consistentes com a IAS 10 (revista em 1999). O texto emendado tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 22:

— SIC-9: Concentrações de Actividades Empresariais — Classificação quer como Aquisições quer como Unificações de Interesses.

— SIC-22: Concentrações de Actividades Empresariais — Ajustamento Subsequente de Justos Valores e de Goodwill Inicialmente Relatados.

— SIC-28: Concentrações de Actividades Empresariais — «Data de Troca» e Justo Valor de Instrumentos de Capital Próprio.

IAS 22

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-7
Definições	8
Natureza de uma Concentração de Actividades Empresariais	9-16
Aquisições	10-12
Aquisições Inversas	12
Unificação de Interesses	13-16
Aquisições	17-76
Contabilização das Aquisições	17-18
Data de Aquisição	19-20
Custo de Aquisição	21-25
Reconhecimento de Activos e Passivos Identificáveis	26-31
Imputação do Custo de Aquisição	32-35
Tratamento de Referência	32-33
Tratamento Alternativo Permitido	34-35
Compras Sucessivas de Acções	36-38
Determinação dos Justos Valores dos Activos e Passivos Identificáveis Adquiridos	39-40
Goodwill Proveniente da Aquisição	41-58
Reconhecimento e Mensuração	41-43
Amortização	44-54
Recuperabilidade de Quantia Escriturada — Perdas de Imparidade	55-58
Goodwill Negativo que Surge na Aquisição	59-64
Reconhecimento e Mensuração	59-63
Apresentação	64
Ajustamentos à Retribuição de Compra Contingente de Acontecimentos Futuros	65-67
Alterações Subsequentes no Custo de Aquisição	68-70
Identificação Subsequente ou Alterações no Valor dos Activos e Passivos Identificáveis	71-76
Unificações de Interesses	77-83

Contabilização das Unificações de Interesses 77-83

Todas as Concentrações de Actividades Empresariais 84-85

Impostos sobre o Rendimento 84-85

Divulgação 86-98

Disposições Transitórias 99-101

Data de Eficácia 102-103

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 das concentrações de actividades empresariais. A Norma cobre não só uma aquisição de uma empresa por uma outra mas também a rara situação de uma unificação de interesses quando uma adquirente não possa ser identificada. A contabilização de uma aquisição envolve a determinação do custo da aquisição, a imputação do custo aos activos e passivos identificáveis da empresa que está sendo adquirida e a contabilização do goodwill ou do goodwill negativo resultante, não só na sua aquisição mas também subsequentemente. Outros assuntos contabilísticos incluem a determinação da quantia dos interesses minoritários, a contabilização das aquisições que ocorram durante um período de tempo, as alterações subsequentes no custo de aquisição ou na identificação de activos e passivos e as divulgações requeridas.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização das concentrações de actividades empresariais.***

2. Uma concentração de actividades empresariais pode ser estruturada de várias maneiras que são determinadas por razões legais, de impostos ou de outras. Isso pode envolver a compra por uma empresa de partes do capitalpróprio de uma outra empresa ou a compra dos activos líquidos de uma empresa. Pode ser efectuada pela emissão de acções ou pela transferência de dinheiro, equivalentes de dinheiro, ou de outros activos. A transacção pode ser entre os accionistas das empresas que se concentram ou entre uma empresa e os accionistas da outra empresa. A concentração de actividades empresariais pode envolver a criação de uma nova empresa para ter o controlo sobre as empresas que se concentram, a transferência dos activos líquidos de uma ou mais das empresas que se concentram para uma outra empresa ou a dissolução de uma ou mais das empresas que se concentram. Quando a substância da transacção seja consistente com a definição de uma concentração de actividades empresariais constante desta Norma, os requisitos de contabilizaçãoe divulgação constantes nesta Norma são apropriados sem atenção à estrutura particular adoptada para a concentração.

3. Uma concentração de actividades empresariais pode resultar num relacionamento empresa-mãe-subsidiária em que a adquirente seja a empresa-mãe e a adquirida uma subsidiária da adquirente. Em tais circunstâncias, a adquirente aplica esta Norma nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Inclui o seu interesse na adquirida nas suas demonstrações financeiras individuais como um investimento numa subsidiária (ver IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização dos Investimentos em Subsidiárias).

IAS 22

4. Uma concentração de actividades empresariais pode envolver a compra dos activos líquidos, incluindo qualquer goodwill, de uma outra empresa em vez da compra das acções nessa outra empresa. Tal concentração de actividades empresariais não resulta numa relação empresa-mãe-subsidiária. Em tais circunstâncias, a adquirente aplica esta Norma nas suas demonstrações financeiras individuais e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas.

5. Uma combinação de actividades empresariais pode dar origem a uma fusão legal. Embora os requisitos para fusões legais difiram entre os vários países, uma fusão legal é geralmente uma fusão entre duas empresas em que:

   (a) ou os activos e passivos de uma empresa sejam transferidos para a outra empresa e a primeira empresa seja dissolvida;

   (b) ou os activos e passivos de ambas as empresas sejam transferidos para uma nova empresa e ambas as empresas originais sejam dissolvidas.

   Muitas fusões legais surgem como parte da reestruturação ou reorganização de um grupo não sendo tratadas nesta Norma porque elas são transacções entre empresas sob controlo comum. Porém, qualquer concentração de actividades empresariais que resultasse em as duas empresas se tornarem membros do mesmo grupo, é tratada como uma aquisição ou como uma unificação de interesses nas demonstrações financeiras consolidadas segundo os requisitos desta Norma.

6. Esta Norma não trata das demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe a não ser nas circunstâncias descritas no parágrafo 4. Em diferentes países as demonstrações financeiras individuais são preparadas usando práticas diferentes de relato a fim de ir ao encontro de uma variedade de necessidades.

7. Esta Norma não trata de:

   (a) transacções entre empresas sob controlo comum; e

   (b) interesses em empreendimentos conjuntos (ver a IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos) e as demonstrações financeiras de empreendimentos conjuntos.

DEFINIÇÕES

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

   Uma concentração de actividades empresariais é o acto de juntar empresas separadas numa entidade económica como resultado da unificação de uma empresa com ou a obtenção de controlo sobre os activos líquidos e as operações de uma outra empresa.

   Uma aquisição é uma concentração de actividades empresariais em que uma das empresas, a adquirente, obtém controlo sobre os activos líquidos e as operações de uma outra empresa, a adquirida, em troca da transferência de activos, pela incorrência de passivos ou pela emissão de capital próprio.

   Uma unificação de interesses é uma concentração de actividades empresariais em que os accionistas das empresas envolvidas concentram o controlo sobre o total, ou efectivamente o total, dos seus activos líquidos e as operações a fim de conseguir uma participação mútua continuada nos riscos e benefícios ligados à entidade concentrada de forma tal que nenhuma parte possa ser identificada como a adquirente.

   Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma empresa a fim de obter benefícios das suas actividades.

   Uma empresa-mãe (detentora) é uma empresa que tenha uma ou mais subsidiárias.

   Uma subsidiária é uma empresa que seja controlada por uma outra empresa (conhecida como empresa-mãe).

   Interesse minoritário é a parte dos resultados líquidos das operações e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível aos interesses que não sejam possuídos, directa ou indirectamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe.

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

Activos monetários são o dinheiro detido e os activos a serem recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

Data da aquisição é a data na qual o controlo dos activos líquidos e das operações da adquirida foi efectivamente transferido para a adquirente.

NATUREZA DE UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

9. Na contabilização de uma concentração de actividades empresariais, uma aquisição é na substância diferente de uma unificação de interesses, necessitando a substância da transacção de ser reflectida nas demonstrações financeiras (ver nota de pé de página). Concordantemente, é para cada uma prescrito um método contabilístico diferente ([1]).

Aquisições

10. Em virtualmente todas as concentrações de actividades empresariais uma das empresas envolvidas obtém controlo sobre a outra empresa que se concentra, possibilitando, por isso, a ser identificada uma adquirente. Presume-se que é obtido controlo quando uma das empresas envolvidas adquira mais do que metade dos direitos de voto da outra empresa concentrada a menos que, em circunstâncias excepcionais, possa ser claramente demonstrado que tal posse não constitui controlo. Mesmo quando uma das empresas concentradas não adquira mais deque metade dos direitos de voto da outra empresa concentrada, pode ainda ser possível identificar uma adquirente quando uma das empresas concentradas, como consequência da concentração de actividades empresariais, adquira:

(a) poder sobre mais do que metade dos direitos de voto da outra empresa em virtude de um acordo com outros investidores;

(b) poder de gerir as políticasfinanceiras e operacionais da outra empresa através de um estatuto ou de um acordo;

(c) poder para nomear ou destituir a maioria dos membros do conselho de directores (conselho de administração) ou de órgão de gestão equivalente da outra empresa; ou

(d) poder para reunir a maioria dos votos em reuniões do conselho de directores ou órgão de gestão equivalente da outra empresa.

11. Se bem que algumas vezes possa ser difícil identificar uma adquirente, há geralmente indicações de que existe uma. Por exemplo, quando:

(a) o justo valor de uma empresa seja significativamente maior do que o da outra empresa concentrada. Em tais casos, a empresa maior é a adquirente;

(b) a concentração de actividades empresariais seja efectuada por meio de uma troca de dinheiro por acções ordinárias com direito a voto. Em tais casos, a empresa que entrega dinheiro é a adquirente; ou

(c) a concentração de actividades empresariais resulta na gerência de uma empresa ser capaz de dominar a escolha da equipa de administradores da empresa concentrada resultante. Em tais casos, a empresa dominante é a adquirente.

Aquisições Inversas

12. Ocasionalmente uma empresa obtém a posse das acções de uma outra empresa, mas como parte da transacção de troca emite bastantes acções com poder de voto, em retribuição, de forma tal que o controlo da empresa passa para os detentores da empresa cujas acções foram adquiridas. Esta situação é descrita como uma aquisição inversa. Se bem que legalmente a empresa que emite as acções possa ser vista como a empresa-mãe

([1]) Ver também a SIC-9: Concentrações de Actividades Empresariais — Classificação quer como Aquisições quer como Unificações de Interesses.

ou empresa que continua, a empresa cujos accionistas controlam agora a empresa concentrada é a adquirente que goza dos poderes de voto ou outros identificados no parágrafo 10. Considera-se que a empresa que emite as acções é a adquirida pela outra empresa; considera-se que a última empresa é a adquirente e aplica o método da compra aos activos e passivos da empresa emitente das acções.

Unificação de Interesses

13. Em circunstâncias excepcionais, pode não ser possível identificar um adquirente. Em vez de emergir uma parte dominante, os accionistas das empresas que se concentram juntam-se num acordo substancialmente igual para partilharem o controlo sobre o conjunto, ou efectivamente o conjunto, dos seus activos líquidos e operações. Adicionalmente, a gestão das empresas que se concentram participam na gestão da entidade concentrada. Em consequência, os accionistas das empresas que se concentram partilham mutuamente os riscos e benefícios da entidade concentrada. Tal concentração de actividades empresariais é contabilizada como uma unificação de interesses.

14. Geralmente não é possível uma partilha mútua de riscos e benefícios sem uma troca substancialmente igual de acções ordinárias com direito a voto entre as empresas que se concentram. Tal troca assegura que a detenção relativa de interesses nas empresas que se concentram, e consequentemente os seus riscos e benefícios relativos na empresa concentrada, sejam mantidos e os poderes de tomada de decisões das partes sejam preservados. Porém para que seja eficaz uma troca de acções substancialmente igual neste aspecto não pode haver uma redução significativa nos direitos ligados às acções de uma das empresas que se concentram, dado que de outra forma a influência dessa parte fica enfraquecida.

15. A fim de se atingir uma partilha mútua dos riscos e benefícios da entidade combinada:

(a) a maioria substancial, se não toda, das acções ordinárias com poder de voto das empresas concentradas é trocada ou reunida;

(b) o justo valor de uma empresa não é significativamente diferente do da outra empresa; e

(c) os accionistas de cada empresa mantêm como antes substancialmente os mesmos direitos de voto e interesses na empresa concentrada, em relação a cada um dos outros, após a concentração.

16. A partilha mútua dos riscos e benefícios da entidade concentrada diminui e a probabilidade de um adquirente poder ser identificado aumenta quando:

(a) a igualdade relativa nos justos valores das empresas que se concentram seja reduzida e diminua a percentagem das acções ordinárias trocadas com direito a voto;

(b) acordos financeiros proporcionem uma vantagem relativa de um grupo de accionistas sobre os outros accionistas. Tais acordos podem ter efeitos quer antes quer após a concentração de actividades empresariais; e

(c) a parte de capital social de um parceiro na empresa concentrada dependa da forma como o negócio que tal parceiro previamente controlava se comporte subsequentemente à concentração.

AQUISIÇÕES

Contabilização das Aquisições

17. ***Uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição deve ser contabilizada pelo uso do método contabilístico da compra como está estabelecido nas normas constantes dos parágrafos 19 a 76.***

18. O uso do método da compra é consequência de uma aquisição de uma empresa ser contabilizada semelhantemente à compra de outros activos. Isto é adequado dado que uma aquisição envolve uma transacção em que activos são transferidos, passivos são incorridos ou capital é emitido em troca do controlo dos activos líquidos e das operações de uma outra empresa. O método da compra usa o custo como a base para o registo da aquisição e suporta-se na transacção de troca subjacente à aquisição para determinação do custo.

Data de Aquisição

19. ***A partir da data da aquisição, um adquirente deve:***

(a) ***incorporar na demonstração dos resultados os resultados das operações da adquirida; e***

(b) ***reconhecer no balanço os activos e passivos identificáveis da adquirida e qualquer goodwill ou goodwill negativo proveniente da aquisição.***

20. A data da aquisição é a data em que o controlo dos activos líquidos e das operações da adquirida é efectivamente transferido para o adquirente e a data em que a aplicação do método da compra começa. Os resultados das operações de uma empresa adquirida são incluídos nas demonstrações financeiras do adquirente a partir da data da aquisição, que é a data em que o controlo da adquirida é efectivamente transferido para o adquirente. Em substância, a data da aquisição é a data a partir da qual o adquirente tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma empresa a fim de obter benefícios das suas actividades. Não se considera que o controlo tenha sido transferido para o adquirente até que todas as condições necessárias para proteger os interesses das partes envolvidas tenham sido satisfeitas. Porém, isto não necessita que uma transacção seja fechada ou finalizada por via legal antes que o controlo passe efectivamente para o adquirente. Ao avaliar se o controlo foi efectivamente transferido, necessita ser considerada a substância da aquisição.

Custo de Aquisição

21. ***Uma aquisição deve ser contabilizada pelo seu custo que é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes paga ou o justo valor, à data da troca, de outras retribuições de compra dadas pelo adquirente em troca do controlo sobre os activos líquidos da outra empresa, mais quaisquer custos directamente atribuíveis à aquisição (ver nota de pé de página)*** ([2])***.***

22. Quando uma aquisição envolva mais do que uma transacção de troca o custo de aquisição é o custo agregado das transacções individuais. Quando uma aquisição seja conseguida por fases é importante a distinção entre a data de aquisição e a data da transacção da troca. Embora a contabilização da aquisição comece a partir da data de aquisição, ela usa a informação relativa a custos e a justo valor determinada à data de cada transacção de troca.

23. Os activos monetários dados e os passivos monetários incorridos são mensurados pelos seus justos valores à data da transacção de troca. Quando a liquidação da retribuição de compra seja diferida, o custo da aquisição é o valor presente da retribuição, tendo em conta qualquer prémio ou desconto provavelmente a ser incorrido na liquidação e não o valor nominal do que for pagável.

24. Ao ser determinado o custo da aquisição, os títulos negociáveis emitidos pelo adquirente são medidos pelo seu justo valor que é o seu preço de mercado aquando da data da transacção de troca, desde que flutuações indevidas ou a estreiteza do mercado não tornem o preço de mercado um indicador não fiável. Quando o preço de mercado numa data particular não seja um indicador fiável, necessitam de ser considerados os movimentos de preços, num período razoável antes e após o anúncio das condições da aquisição. Quando o mercado não seja fiável ou não exista qualquer cotação, o justo valor dos títulos emitidos pelo adquirente é estimado por referência ao seu interesse proporcional no justo valor da empresa adquirente ou por referência ao interesse proporcional no justo valor da empresa adquirida, o que seja mais claramente evidente. A retribuição de compra que seja paga a dinheiro aos accionistas da adquirida como uma alternativa aos títulos

([2]) Ver também a SIC-28: Concentrações de Actividades Empresariais — «Data de Troca» e Justo Valor de Instrumentos de Capital Próprio.

pode também proporcionar evidência do justo valor total dado. Todos os aspectos da aquisição, incluindo factores significativos que influenciem as negociações, necessitam de ser considerados, podendo ser usadas valorizações independentes como uma ajuda na determinação do justo valor dos títulos emitidos.

25. Além da retribuição de compra, o adquirente pode incorrer em custos directos relacionados com a aquisição. Estes incluem os custos de registar e emitir títulos de capital próprio e honorários profissionais pagos aos contabilistas/auditores, consultores jurídicos, avaliadores e outros consultores para tornar efectiva a aquisição. Os custos gerais administrativos, incluindo os custos de manutenção de um departamento de aquisições, e outros custos que não possam ser directamente atribuídos à aquisição em causa que está sendo contabilizada, não são incluídos no custo de aquisição mas são reconhecidos como um gasto logo que incorridos.

Reconhecimento de Activos e Passivos Identificáveis

26. ***Os activos e passivos identificáveis adquiridos que sejam reconhecidos segundo o parágrafo 19 devem ser os da adquirida que existam à data de aquisição juntamente com quaisquer passivos reconhecidos segundo o parágrafo 31. Eles devem ser reconhecidos separadamente à data de aquisição se, e somente se:***

(a) ***seja provável que quaisquer benefícios económicos futuros associados fluirão para, ou recursos que incorporem benefícios económicos fluirão de, a adquirente; e***

(b) ***esteja disponível uma medida fiável do seu custo ou justo valor.***

27. Os activos e passivos que sejam reconhecidos segundo o parágrafo 26 são descritos nesta Norma como activos e passivos identificáveis. Na medida em que activos e passivos sejam comprados e não satisfaçam estes critérios de reconhecimento há um consequente impacto na quantia de goodwill ou goodwill negativo proveniente da aquisição porque o goodwill ou o goodwill negativo é determinado como o custo residual de aquisição após reconhecimento dos activos e passivos identificáveis.

28. Os activos e passivos identificáveis sobre os quais a adquirente obtenha controlo podem incluir activos e passivos que não estejam previamente reconhecidos nas demonstrações financeiras da adquirida. Isto pode ser porque eles não se qualificaram para reconhecimento anteriormente à aquisição. Este é o caso, por exemplo, quando um benefício de impostos proveniente de perdas fiscais da adquirida se qualifica para reconhecimento como um activo como consequência da adquirente obter resultados tributáveis suficientes.

29. ***Sujeito ao parágrafo 31, não devem ser reconhecidos passivos à data da aquisição se resultarem das intenções ou acções da adquirente. Também não devem ser reconhecidos passivos para perdas ou outros custos futuros que se esperem ser incorridos em resultado da aquisição, quer se relacionem com a adquirente oucom a adquirida.***

30. Os passivos referidos no parágrafo 29 não são passivos da adquirida à data de aquisição. Portanto, não são relevantes na imputação do custo de aquisição. Apesar de tudo, esta Norma contem uma excepção especifica a este princípio geral. Esta excepção aplica-se se a adquirente tiver desenvolvido planos que se relacionem com os negócios da adquirida e apareça uma obrigação como uma consequência directa da aquisição. Porque estes planos são uma parte integrante do plano da adquirente para a aquisição, esta Norma requer que uma empresa reconheça uma provisão para os custos resultantes (ver parágrafo 31). Para a finalidade desta Norma, os activos e passivos identificáveis adquiridos incluem as provisões reconhecidas segundo o parágrafo 31. O parágrafo 31 fixa condições estritas concebidas para assegurar que os planos eram uma parte integrante da aquisição e que dentro de um curto tempo — o mais cedo de três meses após a data de aquisição e da data em que as demonstrações financeiras sejam autorizadas para emissão — a adquirente tenha desenvolvido planos de uma forma tal que a empresa seja obrigada a reconhecer uma provisão de reestruturação segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Esta Norma também exige que uma empresa reverta tais provisões se o plano não for implementado da maneira que se espera ou dentro do tempo originalmente esperado (ver parágrafo 75) e a divulgar informação sobre tais provisões (ver parágrafo 92).

31. ***À data de aquisição, a adquirente deve reconhecer uma provisão que não era um passivo da adquirida nessa data se, e só se, o adquirente tenha:***

(a) ***à, ou antes da, data de aquisição, desenvolvido as principais características de um plano que envolve o cancelamento ou a redução das actividades da adquirida e que se relacione com:***

(i) ***a retribuição de empregados da adquirida relativamente à cessação dos seus empregos;***

(ii) ***o encerramento de instalações da adquirida;***

(iii) ***a eliminação de linhas de produto da adquirida; ou***

(iv) ***o cancelamento de contratos da adquirida que se tenham tornado onerosos porque o adquirente comunicou à outra parte em, ou antes de, a data de aquisição que o contrato será cancelado;***

(b) ***ao anunciar as principais características do plano na, ou antes da, data da aquisição, criado uma expectativa válida nas pessoas afectadas pelo plano de que virá a implementar o plano; e***

(c) ***à mais antiga da data de três meses após a data de aquisição e da data em que as demonstrações financeiras anuais sejam autorizadas para emissão, desenvolvido essas principais características num plano formalizado identificando pelo menos:***

(i) ***o negócio ou a parte do negócio em causa;***

(ii) ***as principais localizações afectadas;***

(iii) ***a localização, a função e o número aproximado de empregados que serão retribuídos por cessarem os seus serviços;***

(iv) ***os dispêndios que serão feitos; e***

(v) ***quando será implementado o plano.***

Qualquer provisão reconhecida segundo este parágrafo deve apenas cobrir os custos dos elementos listados em a) (i) a (iv) atrás.

Imputação do Custo de Aquisição

Tratamento de Referência

32. ***Os activos e passivos identificáveis reconhecidos segundo o parágrafo 26 devem ser mensurados pela agregação de:***

(a) ***o justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos com referência à data da transacção de troca na extensão do interesse da adquirente obtido na transacção de troca; e***

(b) ***a proporção minoritária das quantias escrituradas pré-aquisição dos activos e passivos identificáveis da subsidiária.***

Qualquer goodwill ou goodwill negativo deve ser contabilizado segundo esta Norma.

33. O custo de uma aquisição é imputado aos activos e passivos identificáveis reconhecidos segundo o parágrafo 26 com referência aos seus justos valores à data da transacção de troca. Porém, o custo da aquisição relaciona-se somente com a percentagem dos activos e passivos identificáveis comprados pela adquirente. Consequentemente quando um adquirente compre menos do que todas as acções de outra empresa, o interesse minoritário resultante é expresso pela proporção minoritária das quantias escrituradas pré-aquisição dos activos identificáveis da subsidiária. Isto é assim, porque a proporção minoritária não fez parte da transacção de troca para realizar a aquisição.

IAS 22

Tratamento Alternativo Permitido

34. ***Os activos e passivos identificáveis reconhecidos, segundo o parágrafo 26, devem ser mensurados pelos seus justos valores com referência à data da aquisição. Qualquer goodwill ou goodwill negativo deve ser contabilizado segundo esta Norma. Qualquer interesse minoritário deve ser expresso pela proporção minoritária dos justos valores dos activos e passivos identificáveis reconhecidos segundo o parágrafo 26.***

35. Segundo esta abordagem, os activos líquidos identificáveis sobre os quais o adquirente obteve controlo são expressos pelos seus justos valores, sem atenção a se o adquirente adquiriu todo ou somente algum do capital da outra empresa ou adquiriu directamente os activos. Consequentemente qualquer interesse minoritário é expresso pela proporção minoritária dos justos valores dos activos líquidos identificáveis da subsidiária.

Compras Sucessivas de Acções

36. Uma aquisição pode envolver mais do que uma transacção de troca, como por exemplo quando ela é conseguida por fases através de sucessivas compras numa Bolsa. Quando isto ocorra, cada transacção significativa é separadamente tratada com o fim de determinar os justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos e para determinar a quantia de qualquer goodwill ou goodwill negativo nessa transacção. Isto tem como consequência uma comparação passo a passo do custo dos investimentos individuais com a percentagem de interesse da adquirente nos justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos a cada passo significativo.

37. Quando uma aquisição seja conseguida por compras sucessivas, os justos valores dos activos e passivos identificáveis podem variar à data de cada transacção de troca. Se todos os activos e passivos identificáveis relacionados com uma aquisição forem reexpressos pelos justos valores no momento de compras sucessivas, qualquer ajustamento relacionado com o interesse da adquirente anteriormente detido é uma revalorização e é contabilizada como tal.

38. Antes da qualificação como uma aquisição, uma transacção pode ser qualificada como um investimento numa associada e ser contabilizada pelo uso do método da equivalência patrimonial de acordo com a IAS 28, Contabilização dos Investimentos em Associadas. Se tal suceder, a determinação dos justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos e o reconhecimento do goodwill ou do goodwill negativo ocorre eventualmente logo à data em que seja aplicado o método da equivalência patrimonial. Quando o investimento não se qualificou previamente como uma associada, os justos valores dos activose passivos identificáveis são determinados logo à data de cada passo significativo e o goodwill ou o goodwill negativo é reconhecido a partir da data da aquisição.

Determinação dos Justos Valores dos Activos e Passivos Identificáveis Adquiridos

39. As orientações gerais para chegar aos justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos são as que se seguem:

(a) títulos negociáveis, pelos seus preços correntes de mercado;

(b) títulos não negociáveis, pelos seus valores estimados que tomem em consideração características tais como rácios preço-resultados, rendimentos em dividendos e taxas de crescimento esperadas de títulos comparáveis de empresas com características semelhantes;

(c) dívidas a receber, pelos valores presentes de quantias a receber, determinadas por taxas de juro correntes apropriadas, menos deduções para incobráveis e custos de cobrança, se necessário. Porém, o desconto não é exigido para dívidas a receber a curto prazo quando a diferença entre a quantia nominal da dívida e a quantia descontada não seja material;

(d) inventários:

(i) produtos acabados e mercadorias, pelos preços de venda menos a soma de a) os custos com alienação e b) uma deduçdão razoável de lucro pelo o esforço de venda do adquirente baseado no lucro de produtos acabados e mercadorias semelhantes;

(ii) produtos e trabalhos em curso, pelos preços de venda de produtos acabados menos a soma de a) custos de completar, b) custos de alienar e c) uma margem de lucro razoável para o esforço de completar e vender com base no lucro de produtos acabados semelhantes; e

(iii) matérias-primas, pelos custos correntes de reposição;

(e) terrenos e edifícios pelo seu valor de mercado;

(f) instalações e equipamentos pelo seu valor de mercado normalmente determinado por avaliação. Quando não haja evidência de valor de mercado porque as instalações e equipamentossão de natureza especializada ou porque tais itens sejam raramente vendidos, excepto como parte de uma empresa em continuidade, eles são valorizados pelo seu custo de reposição depreciado;

(g) activos intangíveis, como definidos na IAS 38, Activos Intangíveis, pelo justo valor determinado:

(i) por referência a um mercado activo como definido na IAS 38; e

(ii) se não existir mercado activo, numa base que reflicta a quantia que a empresa teria pago pelo activo numa transacção em que não exista relacionamento entre partes conhecedoras e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível (ver IAS 38 para orientação adicional na determinação do justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais);

(h) activos ou passivos líquidos referentes a planos de benefícios definidos, pelo valor presente da obrigação de benefícios definidos menos o justo valor de quaisquer activos do plano. Porém, um activo só é reconhecido na medida em que seja provável que ficará disponível para a empresa na forma de restituições do plano ou de uma redução em contribuições futuras;

(i) activos e passivos por impostos, pela quantia de benefícios de impostos provenientes de perdas fiscais ou de impostos a pagar com respeito ao resultado líquido, determinada a partir da perspectiva da entidade concentrada ou do grupo resultante da aquisição. O activo ou passivo de impostos é determinado após consideração dos efeitos fiscais de reexpressar os activos e passivos identificáveis para os seus justos valores e não é descontado; Os activos de impostos incluem qualquer activo de impostos diferido da adquirente que não foi reconhecido anteriormente à concentração de actividades empresariais, mas que, como consequência da concentração de actividades empresariais, agora satisfaz os critérios de reconhecimento da IAS 12, Impostos sobre o Rendimento;

(j) dívidas e livranças a pagar, dívidas a longo prazo, passivos, acréscimos e outras reivindicações a pagar, pelos valores presentes das quantias a serem desembolsadas na liquidação do passivo determinados por taxas de juro correntes apropriadas. Porém, o desconto não é exigido para passivos a curto prazo quando a diferença entre a quantia nominal do passivo e a quantia descontada não for material;

(k) contratos onerosos e outros passivos identificáveis da adquirida, pelos valores presentes das quantias a serem desembolsadas na satisfação da obrigação determinados por taxas de juro correntes apropriadas; e

(l) provisões para cessação ou redução de actividades da adquirida que sejam reconhecidas segundo o parágrafo 31, por uma quantia determinada segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

Algumas das orientações acima indicadas presumem que os justos valores serão determinados pelo uso do desconto. Quando as orientações não se refiram ao uso do desconto, pode ou não ser usado o desconto na determinação dos justos valores dos activos e passivos identificáveis.

IAS 22

40. ***Se o justo valor de um activo intangível não puder ser mensurado com referência a um mercado activo (como definido na IAS 38, Activos Intangíveis), a quantia reconhecida desse activo intangível à data de aquisição deve ser limitada a uma quantia que não crie ou aumente o goodwill negativo que surge na aquisição (ver parágrafo 59).***

Goodwill Proveniente da Aquisição

Reconhecimento e Mensuração

41. ***Qualquer excesso do custo de aquisição sobre o interesse do adquirente no justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos aquando da data da transacção de troca deve ser descrito como goodwill e reconhecido como um activo.***

42. O goodwill proveniente da aquisição representa um pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros. Os benefícios económicos futuros podem resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações financeiras mas relativamente aos quais o adquirente está preparado para fazer o pagamento na aquisição.

43. ***O goodwill deve ser assentado ao custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.***

Amortização

44. ***O goodwill deve ser amortizado numa base sistemática durante a sua vida útil. O período de amortização deve reflectir a melhor estimativa do período durante o qual se espera que futuros benefícios económicos fluam para a empresa. Existe um pressuposto refutável de que a vida útil do goodwill não excederá vinte anos a partir do reconhecimento inicial.***

45. ***O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos provenientes do goodwill sejam consumidos. O método da linha recta deve ser adoptado a menos que haja evidência persuasiva de que outro método seja mais apropriado nas circunstâncias.***

46. ***A amortização relativa a cada período deve ser reconhecido como um gasto.***

47. Com o decorrer do tempo, o goodwill diminui, reflectindo o facto de que o seu potencial de serviço está a decrescer. Nalguns casos, o valor do goodwill pode parecer não decrescer ao longo do tempo. Isto é porque o potencial para benefícios económicos que foi inicialmente comprado está progressivamente a ser substituído pelo potencial para benefícios económicos resultante de aumentos subsequentes do goodwill. Por outras palavras, o goodwill que foi comprado está a ser substituído por goodwill gerado internamente. A IAS 38, Activos Intangíveis, proíbe o reconhecimento de goodwill gerado internamente como activo. Por conseguinte, é apropriado que o goodwill seja amortizado numa base sistemática ao longo da melhor estimativa da sua vida útil.

48. Muitos factores necessitam de ser considerados na estimativa da vida útil do goodwill incluindo:

(a) a natureza e vida previsível do negócio adquirido;

(b) a estabilidade e vida previsível do sector a que se refere o goodwill;

(c) informação pública sobre as características do goodwill em negócios ou sectores similares e ciclos de vida típicos de negócios similares;

(d) os efeitos da obsolescência dos produtos, de alterações na procura e de outros factores económicos sobre o negócio adquirido;

(e) as expectativas de vida ao serviço dos principais indivíduos ou grupos de empregados e se o negócio adquirido pode ou não ser eficientemente gerido por outra equipa de gestão;

(f) o nível de dispêndio de manutenção ou de contribuição para fundo necessário para obter os benefícios económicos futuros esperados provenientes da empresa adquirida e a capacidade e intenção da sociedadepara atingir tal nível;

(g) acções esperadas de concorrentes ou de potenciais concorrentes; e

(h) o período de controlo sobre o negócio adquirido e cláusulas legais, reguladoras ou contratuais que afectem a sua vida útil.

49. Porque o goodwill representa, entre outras coisas, benefícios económicos futuros provenientes da sinergia ou activos que não podem ser reconhecidos separadamente, é difícil estimar a sua vida útil. As estimativas da sua vida útil tornam-se menos fiáveis à medida que a duração da vida útil aumenta. O pressuposto nesta Norma é que o goodwill não tem normalmente uma vida útil em excesso de vinte anos a partir do seu reconhecimento inicial.

50. Em casos raros, pode haver evidência persuasiva de que a vida útil do goodwill será um período especifico mais longo do que vinte anos. Embora seja difícil encontrar exemplos, isto pode ocorrer quando o goodwill está tão claramente relacionado com um activo identificável ou um grupo de activos identificáveis que se possa razoavelmente esperar beneficiar a adquirente durante a vida útil do activo ou do grupo de activos identificáveis. Nestes casos, o pressuposto de que a vida útil do goodwill não excederá vinte anos é refutado e a empresa:

(a) amortiza o goodwill durante a melhor estimativa da sua vida útil;

(b) estima a quantia recuperável do goodwill pelo menos anualmente para identificar qualquer perda de imparidade (ver parágrafo 56); e

(c) divulga as razões porque o pressuposto é refutado e o(s) factor(es) que desempenhar(am) um papel significativo ao determinar a vida útil do goodwill [ver parágrafo 88(b)].

51. A vida útil do goodwill é sempre finita. A incerteza justifica a estimativa da vida útil do goodwill numa base prudente, mas não justifica a estimativa de uma vida útilque seja irrealisticamente curta.

52. Raramente existirá, se existir, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização do goodwill que não seja a base de linha recta, especialmente se esse outro método resultar numa quantia mais baixa da amortização acumulada de que segundo o método da linha recta. O método de amortização aplica-se consistentemente de período para período salvo se existir uma alteração no padrão esperado de benefícios económicos provenientes do goodwill.

53. Ao contabilizar uma aquisição, podem existir circunstancias em que o goodwill na aquisição não reflicta os benefícios económicos futuros que se esperam que fluam para a adquirente. Por exemplo, desde a negociação da retribuição da compra, pode ter havido um declínio nos esperados fluxos de caixa futuros provenientes dos activoslíquidos identificáveis adquiridos. Neste caso, uma empresa testa o goodwill quanto à imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos, e contabiliza concordantemente qualquer perda de imparidade.

54. ***O período de amortização e o método de amortização devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada do goodwill for significativamente diferente de estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado concordantemente. Se tiver havido uma alteração significativa no padrão esperado de benefícios económicos provenientes do goodwill, o método deve ser alterado para reflectir o padrão alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, ajustando o débito de amortização relativo ao período corrente e a períodos futuros.***

IAS 22

Recuperabilidade de Quantia Escriturada — Perdas de Imparidade

55. Para determinar se o goodwill está em imparidade, uma empresa aplica a IAS 36, Imparidade de Activos. A IAS 36 explica como uma empresa revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte uma perda de imparidade.

56. ***Além de seguir os requisitos incluídos na IAS 36, Imparidade de Activos, uma empresa deve, pelo menos no final de cada ano financeiro, estimar de acordo com a IAS 36, a quantia recuperável de goodwill que seja amortizada durante um período que exceda vinte anos a partir doseu reconhecimento inicial, mesmo se não existir indício que está em imparidade.***

57. É algumas vezes difícil identificar se o goodwill está ou não em imparidade particularmente se tiver uma longa vida útil. Em consequência, esta Norma exige, como mínimo, um cálculo anual da quantia recuperável do goodwill se a sua vida útil exceder vinte anos a partir do reconhecimento inicial.

58. O requisito de um teste anual de imparidade do goodwill aplica-se quandoquer que o total corrente estimado de vida útil do goodwill exceder vinte anos a partir do reconhecimento inicial. Por conseguinte, se a vida útil do goodwill foi estimada no reconhecimento inicial em menos do que vinte anos, mas a vida útil estimada seja subsequentemente alargada para exceder vinte anos a partir de quando o goodwill foi inicialmente reconhecido, uma empresa leva a efeito o teste de imparidade necessário segundo o parágrafo 56 e faz as divulgações necessárias segundo o parágrafo 88 (b).

Goodwill Negativo que Surge na Aquisição

Reconhecimento e Mensuração

59. ***Qualquer excesso, à data da transacção de troca, do interesse da adquirente nos justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos sobre o custo de aquisição, deve ser reconhecido como goodwill negativo.***

60. A existência de goodwill negativo pode indicar que activos identificáveis tenham sido sobreavaliados e que passivos identificáveis tenham sido omitidos ou subavaliados. É importante assegurar que este não é o caso antes do goodwill negativo ser reconhecido.

61. ***Na medida em que o goodwill negativo se relaciona com expectativas de perdas e gastos futuros que estejam identificados no plano da adquirente para a aquisição e que possam ser mensurados com fiabilidade, mas que não representem passivos identificáveis à data de aquisição (ver parágrafo 26), essa porção do goodwill negativo deve ser reconhecida como rendimento na demonstração dos resultados quando as futuras perdas e gastos forem reconhecidos. Se estas perdas e gastos futuros identificáveis não forem reconhecidos no período esperado, o goodwill negativo deve ser tratado segundo o parágrafo 62 (a) e (b).***

62. ***Na medida em que o goodwill negativo não se relacione com perdas e gastos futuros identificáveis esperados que possam ser mensurados com fiabilidade à data de aquisição, o goodwill negativo deve ser reconhecido como rendimento na demonstração dos resultados como segue:***

(a) ***a quantia de goodwill negativo que não exceda os justos valores de activos não-monetários identificáveis adquiridos deve ser reconhecido como rendimento numa base sistemática durante a vida útil média ponderada remanescente dos activos amortizáveis/depreciáveis adquiridos identificáveis; e***

(b) ***a quantia de goodwill negativo em excesso dos justos valores dos activos não monetários identificáveis adquiridos devem ser reconhecidos imediatamente como rendimento.***

63. Na medida em que o goodwill negativo não se relacione com expectativas de perdas e gastos futuros que tenham sido identificáveis no plano da adquirente relativo à aquisição e possa ser mensurado com fiabilidade, o goodwill negativo é um ganho que é reconhecido como rendimento quando os benefícios económicos futuros incorporados nos activos amortizáveis/depreciáveis identificáveis adquiridos sejam consumidos. No caso de activos monetários, o ganho é imediatamente reconhecido como rendimento.

Apresentação

64. ***O goodwill negativo deve ser apresentado comouma dedução dos activos da empresa que relata, na mesma classificação do balanço como goodwill.***

Ajustamentos à Retribuição de Compra Contingente de Acontecimentos Futuros

65. ***Quando o acordo de aquisição preveja um ajustamento à retribuição de compra contingente de um ou mais acontecimentos futuros, a quantia do ajustamento deve ser incluída no custo de aquisição aquando da data de aquisição se o ajustamento for provável e a quantia possa ser fiavelmente mensurada.***

66. Os acordos de aquisição podem permitir que sejam feitos ajustamentos à retribuição de compra à luz de um ou mais acontecimentos futuros. Os ajustamentos podem ser contingentes de um nível específico de resultados a serem mantidos ou atingidos em períodos futuros ouda manutenção do preço de mercado dos títulos emitidos como parte de retribuição de compra.

67. Aquando da contabilização inicial de uma aquisição, é geralmente possível estimar a quantia de qualquer ajustamento à retribuição de compra, mesmo que exista alguma incerteza, sem diminuir a fiabilidade da informação. Se os acontecimentos futuros não ocorrerem, ou a estimativa necessitar de ser revista, o custo de aquisição é ajustado com o consequente efeito no goodwill, ou no goodwill negativo, como for o caso.

Alterações Subsequentes no Custo de Aquisição

68. ***O custo de aquisição deve ser ajustado quando uma contingência que afecte a quantia da retribuição de compra seja resolvida subsequentemente à data da aquisição, de forma que o pagamento da quantia seja provável e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia.***

69. As condições de uma aquisição podem proporcionar um ajustamento da retribuição de compra se os resultados das operações da adquirida excederem ou ficarem aquém de um nível acordado após a aquisição. Quando subsequentemente se torne provável o ajustamento e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia, o adquirente trata a retribuição adicional como um ajustamento ao custo de aquisição, com um efeito consequente no goodwill, ou goodwill negativo, como for o caso.

70. Em algumas circunstâncias, pode ser exigido à adquirente que faça pagamentos subsequentes ao vendedor como compensação para uma redução no valor da retribuição de compra. Isto é o caso quando a adquirente tenha garantido o preço de mercado de acções ou obrigações emitidas como retribuição e tenha de fazer uma ulterior emissão de acções ou obrigações com o fim de repor o custo de aquisição originariamente determinado. Em tais casos, não há aumento no custo de aquisição e, consequentemente, nenhum ajustamento ao goodwill, ou goodwill negativo. Em vez disso, o aumento nas acções ou obrigações emitidas representa uma redução no prémio ou um aumento no desconto da emissão inicial.

Identificação Subsequente ou Alterações no Valor dos Activos e Passivos Identificáveis ([3])

71. ***Os activos e passivos identificáveis, que sejam adquiridos mas que não satisfaçam os critérios do parágrafo 26 para reconhecimento separado quando a aquisição seja inicialmente contabilizada, devem ser reconhecidos subsequentemente logo que e quando satisfaçam os critérios. A quantia escriturada de activos e passivos identificáveis adquiridos deve ser ajustada quando, subsequentemente à aquisição, se torne disponível evidência adicional para ajudar à estimativa das quantias atribuídas a esses activos e passivos identificáveis quando a aquisição foi inicialmente contabilizada. A quantia atribuída ao goodwill ou ao goodwill negativo deve também ser ajustada, quando necessário, na medida em que:***

(a) ***o ajustamento não aumente a quantia escriturada de goodwill acima da sua quantia recuperável, como definido na IAS 36, Imparidade de Activos; e***

([3]) Ver também a SIC-22: Concentrações de Actividades Empresariais — Ajustamento Subsequente dos Justos Valores e do goodwill Inicialmente Relatado.

(b) ***tal ajustamento seja feito no final do primeiro período contabilístico anual que comece após a aquisição [excepto quanto ao reconhecimento de um passivo identificável segundo o parágrafo 31, relativamente ao qual se aplica o quadro temporal do parágrafo 31 (c)].***

a não ser assim, os ajustamentos aos activos e passivos identificáveis devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto.

72. Podem não ter sido reconhecidos activos e passivos identificáveis de uma adquirida no momento da aquisição porque não satisfaziam os critérios de reconhecimento para activos e passivos identificáveis ou a adquirente não estava consciente da sua existência. Semelhantemente, os justos valores atribuídos à data da aquisição aos activos e passivos identificáveis adquiridos podem necessitar de ser ajustados logo que se torne disponível evidência adicional para ajudar na estimativa do valor do activo ou passivo identificável à data da aquisição. Quando os activos ou passivos identificáveis sejam reconhecidos ou as quantias escrituradas sejam ajustadas após o fim do primeiro período contabilístico anual (excluindo períodos intercalares) que comecem após a aquisição, reconhece-se rendimento ou gasto de preferência a um ajustamento ao goodwill ou goodwill negativo. Este momento limite, embora arbitrário na sua duração, faz com que o goodwill ou o goodwill negativo não seja reavaliado e indefinidamente ajustado.

73. Segundo o parágrafo 71, a quantia escriturada de goodwill (goodwill negativo) é ajustada se, por exemplo, existir uma perda de imparidade antes do final do primeiro período contabilístico anual que comece depois da aquisição relativamente a um activo identificável adquirido e a perda de imparidade não se relacione com acontecimentos ou alterações específicas em circunstâncias que ocorram após a data de aquisição.

74. Quando, subsequentemente à aquisição mas anteriormente ao final do primeiro período contabilístico anual que comece após a aquisição, a adquirente fica ciente da existência de um passivo que tivesse existido à data de aquisição ou de uma perda de imparidade que se não relacione com acontecimentos ou alterações específicos em circunstâncias que ocorram após a data de aquisição, o goodwill não é aumentado acima da sua quantia recuperável determinado segundo a IAS 36.

75. ***Se foram reconhecidas provisões para a cessação ou redução de actividades da adquirida segundo o parágrafo 31, estas provisões devem ser revertidas se, e só se:***

(a) ***o exfluxo de benefícios económicos deixar de ser provável, ou***

(b) ***o plano formal pormenorizado não for implementado:***

(i) ***da maneira estabelecida no plano formal pormenorizado; ou***

(ii) ***dentro do espaço de tempo estabelecido no plano formal pormenorizado.***

Tal reversão deve ser reflectida como um ajustamento ao goodwill ou ao goodwill negativo (e interesses minoritários, se apropriado), de forma que não seja reconhecido rendimento ou gasto com respeito a ela. A quantia ajustada de goodwill deve ser amortizada prospectivamente durante a sua vida útil remanescente. A quantia ajustada do goodwill negativo deve ser tratado segundo o parágrafo 62 (a) e (b).

76. Não é normalmente necessárioum ajustamento subsequente a respeito de provisões reconhecidas segundo o parágrafo 31, visto que o plano formal pormenorizado é necessário para identificar os dispêndios que serão levados a efeito. Se os dispêndios não tiverem ocorrido no período esperado, ou deixar de se esperar que ocorram, é necessário ajustar a provisão para a cessação ou redução das actividades da adquirida, com o correspondente ajustamento à quantia de goodwill ou de goodwill negativo (e interesses minoritários, se apropriado). Se subsequentemente, existir qualquer obrigação que seja necessário ser reconhecida segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, a empresa reconhece o gasto correspondente.

UNIFICAÇÕES DE INTERESSES

Contabilização das Unificações de Interesses

77. ***Uma unificação de interesses deve ser contabilizada pelo uso do método da comunhão de interesses como estabelecido nos parágrafos 78, 79 e 82.***

78. ***Na aplicação do método da comunhão de interesses, os itens das demonstrações financeiras das empresas que se concentram no período em que a concentração ocorra e para quaisquer períodos comparativos divulgados devem ser incluídos nas demonstrações financeiras das empresas concentradas como se elas tivessem sido concentradas desde o início do período apresentado mais recente. As demonstrações financeiras de uma empresa não devem incorporar uma unificação de interesses da qual a empresa seja uma parte se a data da unificação de interesses for após a data do mais recente balanço incluído nas demonstrações financeiras.***

79. ***Qualquer diferença entre a quantia escriturada como capital accionista emitido mais qualquer retribuição adicional na forma de dinheiro ou de outros activos e a quantia escriturada para o capital accionista adquirido devem ser ajustados contra o capital próprio.***

80. A substância de uma unificação de interesses é a de que nenhuma aquisição ocorreu e houve uma continuação da partilha mútua de riscos e benefícios que existiam anteriormente à concentração de actividades empresariais. O uso do método da comunhão de interesses reconhece isto ao contabilizar as empresas que se concentram como se as empresas separadas estivessem continuando como antes, se bem que agora sejam detidas e geridas conjuntamente. Concordantemente, apenas são feitas alterações mínimas na agregação das demonstrações financeiras individuais.

81. Dado que uma unificação de interesses resulta numa entidade concentrada única, um único conjunto uniforme de políticas contabilísticas é adoptado por essa entidade. Por isso, a entidade concentrada reconhece os activos, passivos e capital próprio das empresas concentradas pelas suas quantias escrituradas existentes ajustadas somente em consequência da compatibilização das políticas contabilísticas das empresas concentradas e da aplicação dessas políticas a todos os períodos apresentados. Não há reconhecimento de qualquer goodwill ou de goodwill negativo. Semelhantemente, os efeitos de todas as transacções entre as empresas que se concentram, quer ocorram antes ou após a unificação de interesses, são eliminados na preparação das demonstrações financeiras da entidade concentrada.

82. ***Os dispêndios ocorridos com relação a uma unificação de interesses devem ser reconhecidos como gastos no período em que sejam incorridos.***

83. Os dispêndios incorridos com relação a uma unificação de interesses incluem os gastos de registo, os custos de fornecer informação a accionistas, as remunerações de intermediários e consultores e os ordenados e outros gastos relacionados como serviço de empregados envolvidos na concretização da concentração de actividades empresariais. Incluem também quaisquer custos ou perdas incorridas nas operações de concentração das empresas anteriormente separadas.

TODAS AS CONCENTRAÇÕES EMPRESARIAIS

Impostos sobre o Rendimento

84. Nalguns países, o tratamento contabilístico de uma concentração de actividades empresariais pode diferir do aplicado de acordo com as respectivas leis de impostos sobre o rendimento. Qualquer activo por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos resultante é reconhecido segundo a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

85. O benefício potencial de fazer os reportes de prejuízos fiscais, ou outros activos fiscais diferidos, de uma empresa adquirida, que não foram reconhecidos como um activo identificável pela adquirente à data de aquisição, pode subsequentemente ser realizado. Quando isto ocorra, a adquirente reconhece o benefício com rendimento segundo a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento. Adicionalmente, a adquirente:

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

(b) reconhece a redução na quantialíquida escriturada de goodwill como um gasto.

Porem, este procedimento não cria goodwill negativo, nem aumenta a quantia escriturada de goodwill negativo.

IAS 22

DIVULGAÇÃO

86. ***Para todas as concentrações de actividades empresariais, as divulgações que se seguem devem ser feitas nas demonstrações financeiras do período durante o qual a concentração tenha tido lugar:***

(a) ***as firmas e descrições das empresas concentradas;***

(b) ***o método de contabilização da concentração;***

(c) ***a data de eficácia da concentração para fins contabilísticos; e***

(d) ***quaisquer unidades operacionais provenientes da concentração de actividades empresariais que a empresa tenha decidido alienar.***

87. ***Para uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, devem ser feitas as divulgações adicionais seguintes nas demonstrações financeiras do período durante o qual a aquisição teve lugar:***

(a) ***a percentagem de acções adquiridas com direito a voto; e***

(b) ***o custo de aquisição e uma descrição da retribuição da compra paga ou a pagar contingentemente.***

88. ***Relativamente ao goodwill, as demonstrações financeiras devem divulgar:***

(a) ***o(s) período(s) de amortização adoptado(s);***

(b) ***se o goodwill for amortizado durante mais de vinte anos, as razões pelas quais foi refutado o pressuposto de que a vida útildo goodwill não excederá vinte anos a partir do reconhecimento inicial. Ao dar estas razões, a empresa deve descrever o(s) factor(es) que desempenharam um papel significativo na determinação da vida útil do goodwill;***

(c) ***se o goodwill não for amortizado numa base de linha recta, a base usada e a razão por que essa base é mais apropriadado que a base de linha recta;***

(d) ***os itens da linha de demonstração dos resultados em que está incluída a amortização do goodwill; e***

(e) ***uma reconciliação da quantia escriturada do goodwill no início e no final do período mostrando:***

(i) ***a quantia bruta e a amortização acumulada (agregada com perdas de imparidade acumuladas), no início do período;***

(ii) ***qualquer goodwill adicional reconhecido durante o período;***

(iii) ***quaisquer ajustamentos resultantes da identificação subsequente ou alterações no valor de activos e passivos identificáveis;***

(iv) ***qualquer goodwill desreconhecido na alienação de todo ou parte do negócio com o qual se relaciona durante o período;***

(v) ***a amortização reconhecida durante o período;***

(vi) ***perdas de imparidade reconhecidas durante o período segundo a IAS 36, Imparidade de Activos (se existirem);***

(vii) ***perdas de imparidade revertidas durante o período segundo IAS 36 (se existirem);***

(viii) ***outras alterações na quantia escriturada durante o período (se existirem); e***

(ix) ***a quantia bruta e a amortização acumulada (agregada com perdas de imparidade acumuladas), no final do período.***

Não é necessária informação comparativa.

89. Quando uma empresa descrever o(s) factor(es) que desempenharam uma papel significativo na determinação da vida útil do goodwill que seja amortizado durante mais de vinte anos, a empresa considera a lista de factores do parágrafo 48.

90. Uma empresa divulga informação sobre goodwill que esteja em imparidade segundo a IAS 36 adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 88 (e) (vi) e (vii).

91. ***Relativamente ao goodwill negativo, as demonstrações financeiras devem divulgar:***

(a) ***na medida em que o goodwill negativo seja tratado segundo parágrafo 61, uma descrição, a quantia e a tempestividade das perdas e gastos futuros esperados;***

(b) ***o(s) período(s) durante os quais o goodwill negativo é reconhecido como rendimento;***

(c) ***o(s) item(s) da linha da demonstração dos resultados em que seja reconhecido o goodwill negativo como rendimento; e***

(d) ***uma reconciliação da quantia escriturada do goodwill negativo no inicio e no final do período mostrando:***

(i) ***a quantia bruta de goodwill negativo e a quantia acumulada de goodwill negativo já reconhecida como rendimento, no inicio do período;***

(ii) ***qualquer goodwill negativo adicional reconhecido durante o período;***

(iii) ***quaisquer ajustamentos resultantes da subsequente identificação ou alterações no valor dos activos e passivos identificáveis;***

(iv) ***qualquer goodwill negativo desreconhecido na alienação de todo ou parte do negócio com o qual se relaciona durante o período;***

(v) ***o goodwill negativo reconhecido como rendimento durante o período, mostrando separadamente a porção de goodwill negativo reconhecido como rendimento segundo o parágrafo 61 (se existir);***

(vi) ***outras alterações na quantia escriturada durante o período (se existir); e***

(vii) ***a quantia bruta de goodwill negativo e a quantia acumulada de goodwill negativo já reconhecido como rendimento, no final do período.***

Não é necessária informação comparativa.

92. ***Os requisitos de divulgação da IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, aplicam-se a provisões reconhecidas segundo parágrafo 31 relativo à cessação ou redução de actividades de uma adquirida. Estas provisões devem ser tratadas como uma classe separada de provisões para as finalidades de divulgação segundo a IAS 37. Além disso, a quantia escriturada agregada destas provisões deve ser divulgada para cada concentração de actividades empresariais individual.***

93. ***Numa aquisição, se os justos valores dos activos e passivos identificáveis ou a retribuição de compra somente puderem ser determinados numa base provisória no fim do período em que a aquisição teve lugar, isto deve ser apresentado e dadas as razões. Quando haja ajustamentos subsequentes a tais valores provisórios, esses ajustamentos devem ser divulgados e explicados nas demonstrações financeiras do período em causa.***

94. ***Para uma concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses, devem ser feitas as divulgações adicionais seguintes nas demonstrações financeiras do período durante o qual a unificação de interesses teve lugar:***

(a) ***descrição e número de acções emitidas, juntamente com a percentagem de acções com direito a voto de cada empresa trocadas para efeito da unificação de interesses;***

(b) ***quantias de activos e passivos contribuídos por cada empresa; e***

(c) ***rédito de vendas, outros réditos operacionais, itens extraordinários e o resultado líquido positivo ou negativo de cada empresa anterior à data da concentração que estejam incluídos nos resultados líquidos apresentados pelas demonstrações financeiras da empresa concentrada.***

IAS 22

95. As divulgações gerais que se exige que se façam nas demonstrações financeiras consolidadas estão contidas na IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias.

96. ***Nas concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas após a data do balanço, deve ser divulgada a informação exigida pelos parágrafos 86 a 94. Se for impraticável divulgar qualquer desta informação, este facto deve ser divulgado.***

97. As concentrações de actividades empresariais que tenham sido tornadas efectivas após a data do balanço e antes da data em que as demonstrações financeiras de uma das empresas concentradas sejam autorizadas para publicação são divulgadas se forem de importância tal que a não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazerem avaliações e tomar decisões apropriadas (ver IAS 10, Acontecimentos Após a Data do Balanço).

98. Em certas circunstâncias, o efeito da concentração pode ser o de permitir que as demonstrações financeiras da empresa concentrada sejam preparadas de acordo com o pressuposto da empresa em continuidade. Isto podia não ter sido possível para uma ou para ambas as empresas que se concentram. Isto pode ocorrer, por exemplo, quando uma empresa com dificuldades de fluxos de caixa se concentra com uma empresa que tenha acesso a dinheiro que possa ser usado na empresa com necessidade de dinheiro. Se for este o caso, é relevante a divulgação desta informação nas demonstrações financeiras da empresa que tenha as dificuldades de fluxos de caixa.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

99. ***Na data em que esta Norma se torna eficaz (ou à data de adopção, se mais cedo), deve ser aplicada como disposto nos seguintes quadros. Em todos os casos que não sejam os pormenorizados nestes quadros, esta Norma deve ser aplicada retrospectivamente, salvo se for impraticável fazer isso.***

100. ***O efeito de adoptar esta Norma na sua data de eficácia (ou mais cedo) deve ser reconhecido segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, isto é, como um ajustamento quer ao saldo de abertura dos resultados retidos do período mais antigo apresentado (tratamento de referência da IAS 8) ou ao resultado líquido do período (tratamento alternativo permitido da IAS 8).***

101. ***Nas primeiras demonstrações financeiras anuais emitidas segundo esta Norma, uma empresa deve divulgar as disposições transitórias adoptadas sempre que as disposições transitórias segundo esta Norma permitam uma escolha.***

Disposições Transitórias — Reexpressão do Goodwill e do Goodwill Negativo

Circunstâncias	Requisitos
1. Concentração de actividades empresariais que foi uma aquisição e surgiram nas demonstrações financeiras anuais que cobriram os períodos que começaram antes de 1 de Janeiro de 1995.	
(a) goodwill (goodwill negativo) foi anulado por contrapartida de reservas.	A reexpressão do goodwill (goodwill negativo) é encorajada, mas não exigida. Se o goodwill (goodwill negativo) for reexpresso: (i) reexpressar o goodwill e o goodwill negativo relativo a todas as aquisições antes de 1 de Janeiro de 1995; (ii) determinar a quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) na data de aquisição segundo o parágrafo 41 (59) desta Norma e reconhecer o goodwill (goodwill negativo) concordantemente; e (iii) determinar a amortização acumulada de goodwill (a quantia acumulada de goodwill negativo reconhecido como rendimento) desde a data de aquisição segundo o parágrafo 44-54 (61-63) desta Norma e reconhecê-lo concordantemente.

(b)	O goodwill (goodwill negativo) foi inicialmente reconhecido como um activo (rendimento diferido) mas não pela quantia que teria sido atribuída segundo o parágrafo 41 (59) desta Norma.	A reexpressão do goodwill (goodwill negativo) é encorajada, mas não exigida. Se o goodwill (goodwill negativo) foi reexpresso, aplicar os requisitos segundo as circunstâncias 1 (a) atrás. Se o goodwill (goodwill negativo) não foi reexpresso, a quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) à data de aquisição é considerada ter sido devidamente determinada. Quanto à amortização do goodwill (reconhecimento do goodwill negativo como rendimento), ver circunstâncias 3 ou 4 adiante.

2. Concentração de actividades empresariais que foi uma aquisição e surgiu nas demonstrações financeiras anuais que cobriram os períodos que começaram em ou após 1 de Janeiro de 1995, mas antes de esta Norma se tornar eficaz (ou antes da data de adopção desta Norma, se mais cedo).

(a)	À data de aquisição, o custo de aquisição excedeu o interesse da adquirente no justo valor dos activos e passivos identificáveis.	Se o goodwill foi reconhecido como um activo e a quantia a ele atribuída à data de aquisição foi determinada segundo o parágrafo 41 desta Norma, ver disposições transitórias relativas a amortização segundo as circunstâncias 3 ou 4 adiante. Se não for assim: (i) determinar a quantia que teria sido atribuída ao goodwill à data de aquisição segundo parágrafo 41 desta Norma e reconhecer o goodwill concordantemente; (ii) determinar a respectiva amortização acumulada do goodwill que teria sido reconhecido segundo a IAS 22 (revista em 1993) e reconhecê-lo concordantemente (o limite de vinte anos da IAS 22 (revista em 1993) aplica-se); e (iii) amortizar qualquer quantia escriturada remanescente do goodwill durante a sua vida útil remanescente determinada segundo esta Norma (tratamento como nas circunstâncias 4 adiante).
(b)	À data de aquisição: (i) o custo da aquisição foi menor do que o interesse da adquirente no justo valor dos activos e passivos identificáveis; e (ii) os justos valores dos activos identificáveis não monetários adquiridos foram reduzidos até que o excesso foi eliminado [tratamento de referência segundo a IAS 22 (revista em 1993)].	A reexpressão do goodwill negativo é encorajada, mas não exigida. Se o goodwill negativo for reexpresso: (i) reexpressar o goodwill negativo quanto a todas as aquisições após 1 de Janeiro de 1995; (ii) determinar a quantia que teria sido atribuída ao goodwill negativo à data de aquisição segundo o parágrafo 59 desta Norma e reconhecer o goodwill negativo concordantemente; (iii) determinar a respectiva quantia acumulada de goodwill negativo que teria sido reconhecida como rendimento segundo a IAS 22 (revista em 1993) e reconhecê-la concordantemente; e (iv) reconhecer qualquer quantia escriturada remanescente do goodwill negativo como rendimento durante a vida útil média ponderada remanescente dos activos não-monetários depreciáveis/amortizáveis identificáveis adquiridos (tratamento como nas circunstâncias 4 adiante).

IAS 22

		Se o goodwill negativo não for reexpresso, a quantia atribuída ao goodwill negativo (se existir) à data da aquisição é considerada ter sido devidamente determinada. Para o reconhecimento do goodwill negativo como rendimento, ver circunstâncias 3 ou 4 adiante.
(c)	À data de aquisição: (i) o custo da aquisição foi menor do que o interesse da adquirente no justo valor dos activos e passivos identificáveis; e (ii) os justos valores dos activos identificáveis não-monetários adquiridos não foram reduzidos para eliminar o excesso (tratamento alternativo permitido segundo a IAS 22 (revista em 1993);	Se o goodwill negativo foi reconhecido e a quantia a ele atribuída à data de aquisição foi determinada segundo o parágrafo 59 desta Norma, ver disposições transitórias para o reconhecimento do goodwill negativo como rendimento segundo circunstâncias 3 e 4 adiante. A não ser assim: (i) determinar a quantia que teria sido atribuída ao goodwill negativo à data de aquisição segundo o parágrafo 59 desta Norma e reconhecer o goodwill negativo concordantemente; (ii) determinar a respectiva quantia acumulada do goodwill negativo que teria sido reconhecida como rendimento segundo a IAS 22 (revista em 1993) e reconhecê-la concordantemente; e (iii) reconhecer qualquer quantia remanescente do goodwill negativo como rendimento durante a vida útil média ponderada remanescente dos activos não monetários depreciáveis/amortizáveis identificáveis adquiridos (tratamento como nas circunstâncias 4 adiante).
3.	O goodwill foi reconhecido como um activo mas não foi anteriormente amortizado ou o débito de amortização foi considerado como sendo nulo. O goodwill negativo foi reconhecido inicialmente como um item separado no balanço mas não foi subsequentemente reconhecido como rendimento ou a quantia de goodwill negativo a ser reconhecida como rendimento foi considerado como sendo nula.	expressar a quantia escriturada do goodwill (goodwill negativo) como se a amortização do goodwill (quantia de goodwill negativo reconhecida como rendimento) tivesse sempre sido determinada segundo esta Norma [ver parágrafos 44-54 (61-63)].
4.	O goodwill (goodwill negativo) foi anteriormente amortizado (reconhecido como rendimento).	Não reexpressar a quantia escriturada do goodwill (goodwill negativo) quanto a qualquer diferença entre a amortização acumulada (goodwill negativo acumulado reconhecido como rendimento) em anos anteriores e o calculado segundo esta Norma e: (i) amortizar qualquer quantia escriturada do goodwill durante a vida útil remanescente calculada segundo esta Norma (ver parágrafos 44-54); e (ii) reconhecer qualquer quantia escriturada do goodwill negativo como rendimento durante a vida útil média ponderada remanescente dos activos não monetários depreciáveis/amortizáveis identificáveis adquiridos [ver parágrafo 62(a)]. (i.e., qualquer alteração é tratada da mesma maneira que uma alteração em estimativa contabilística segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas).

DATA DE EFICÁCIA

102. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional relativamente às demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada. Se uma empresa aplicar esta Norma nas demonstrações financeiras anuais que comecem antes de 1 de Julho de 1999, a empresa deve:***

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

(b) ***adoptar a IAS 36, Imparidade de Activos, IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, e IAS 38, Activos Intangíveis, ao mesmo tempo.***

103. Esta Norma substitui a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, aprovada em 1993.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 23 (REVISTA EM 1993)

Custos de Empréstimos Obtidos

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 23, Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos, aprovada pelo Conselho em Março de 1984. A Norma revista tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1995.

Uma Interpretação SIC está relacionada com a IAS 23:

— SIC-2: Consistência — Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-3
Definições	4-6
Custo de Empréstimos Obtidos — Tratamento de Referência	7-9
Reconhecimento	7-8
Divulgação	9
Custos de Empréstimos Obtidos — Tratamento Alternativo Permitido	10-29
Reconhecimento	10-28
Custos de Empréstimos Obtidos Elegíveis para Capitalização	13-18
Excesso da Quantia Escriturada do Activo Elegível sobre a Quantia Recuperável	19
Começo da Capitalização	20-22
Suspensão da Capitalização	23-24
Cessão da Capitalização	25-28

IAS 23

Divulgação 29

Disposições Transitórias 30

Data de Eficácia 31

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos custos de empréstimo obtidos. Esta Norma exige de uma forma geral que eles sejam de considerar imediatamente como gastos do período. Porém, a Norma permite, como um tratamento alternativo permitido, a capitalização de custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos custos de empréstimos obtidos.***

2. Esta Norma substitui a IAS 23, Capitalização dos Custos de Empréstimos Pedidos, aprovada em 1983.

3. Esta Norma não trata do custo real ou imputado do capital próprio, incluindo o capital preferencial não classificado como passivo.

DEFINIÇÕES

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

Custos de empréstimos obtidos são os custos de juros e outros incorridos por uma empresa relativos aos pedidos de empréstimos de fundos.

Um activo elegível é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

5. Os custos de empréstimos obtidos incluem:

(a) juros de descobertos bancárias e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;

(b) amortização de descontos oude prémios relacionados com empréstimos obtidos;

(c) amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos obtidos;

(d) encargos financeiros com respeito a locações financeiras reconhecidas de acordo com a IAS 17, Locações; e

(e) diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.

6. Exemplos de activos elegíveis são os inventários que exijam um período substancial de tempo para os pôr numa condição vendável, instalações industriais, instalações de geração de energia e propriedades de investimento. Outros investimentos e inventários que sejam de uma forma rotinada fabricados ou de qualquer forma produzidos em grandes quantidades numa base repetitiva durante um curto período de tempo não são activos elegíveis. Os activos que estejam prontos para o seu uso pretendido ou venda quando adquiridos também não são activos elegíveis.

CUSTO DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS — TRATAMENTO DE REFERÊNCIA

Reconhecimento

7. ***Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos.***

8. Pelo tratamento de referência os custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos independentemente de como os empréstimos sejam aplicados.

Divulgação

9. ***As demonstrações financeiras devem divulgar a política contabilística adoptada para os custos de empréstimos obtidos.***

CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS — TRATAMENTO ALTERNATIVO PERMITIDO

Reconhecimento

10. ***Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, excepto na medida em que sejam capitalizados de acordo com o parágrafo 11.***

11. ***Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível devem ser capitalizados como parte do custo desse activo. A quantia de custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização deve ser determinada de acordo com esta Norma*** [1]***.***

12. Pelo tratamento alternativo permitido os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo são incluídos no custo desse activo. Tais custos dos empréstimos obtidos são capitalizados como parte do custo do activo quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a empresa e os custos possam ser fiavelmente mensurados. Outros custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Custos de Empréstimos Obtidos Elegíveis para Capitalização

13. Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível são os custos de empréstimos obtidos que teriam sido evitados se o dispêndio no activo elegível não tivesse sido feito. Quando uma empresa pede fundos emprestados especificamente com o fim de obter um particular activo elegível, os custos dos empréstimos obtidos que estejam relacionados directamente com esse activo elegível podem ser prontamente identificados.

14. Pode ser difícil identificar um relacionamento directo entre certos empréstimos obtidos e um activo elegível e determinar os empréstimos obtidos que poderiam de outra maneira ser evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a actividade financeira de uma empresa seja centralmente coordenada. Também surgem dificuldades quando um grupo usa uma variedade de instrumentos de dívida para pedir fundos emprestados a taxasde juro variáveis e empresta esses fundos em bases variadas a outras empresas no grupo. Outras complicações surgem através do uso de empréstimos estabelecidos em ou ligados a moedas estrangeiras, quando o grupo opera em economias altamente inflacionárias, e de flutuações em taxas de câmbio. Como consequência, a determinação da quantia dos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição de um activo elegível é difícil sendo de exigir o exercício de bom senso.

15. ***Até ao ponto em que sejam pedidos fundos emprestados especificamente com o fim de obter um activo elegível, a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse activo deve ser determinada como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento sobre o investimento temporário desses empréstimos.***

---

[1] Ver também a SIC-2: Consistência — Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos.

16. Os acordos de financiamento de um activo elegível podem fazer com que uma empresa obtenha fundos pedidos de empréstimo e incorra em custos de empréstimosassociados antes de alguns ou todos os fundos serem usados para dispêndios no activo elegível. Em tais circunstâncias, os fundos são muitas vezes temporariamente investidos aguardando o seu dispêndio no activo elegível. Ao determinar a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização durante um período, qualquer rendimento do investimento gerado de tais fundos é deduzido dos custos incorridos nos empréstimos obtidos.

17. ***Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um activo elegível, a quantia de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse activo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela empresa que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos obtidos feitos especificamente com o fim de obter um activo elegível. A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período.***

18. Em algumas circunstâncias, é apropriado incluir todos os empréstimos obtidos da empresa-mãe e das suas subsidiárias quando seja calculada uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos; noutras circunstâncias, é apropriado para cada subsidiária usar uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos aplicável aos seus próprios empréstimos obtidos.

Excesso da Quantia Escriturada do Activo Elegível sobre a Quantia Recuperável

19. Quando a quantia recuperável ou o último custo esperado do activo elegível exceda a sua quantia recuperável ouo seu valor realizável líquido, a quantia escriturada é reduzida ou anulada de acordo com as exigências de outras Normas Internacionais de Contabilidade. Em certas circunstâncias, a quantia da redução ou do abate é revertida de acordo com essas outras Normas Internacionais de Contabilidade.

Começo da Capitalização

20. ***A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo elegível deve começar quando:***

    (a) ***os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;***

    (b) ***os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e***

    (c) ***as actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.***

21. Os dispêndios de um activo elegível incluem somente os dispêndios que tenham resultado em pagamentos de caixa, transferência de outros activos ou a assunção de passivos que incorram em juros. Os dispêndios são reduzidos por quaisquer pagamentos progressivos recebidos epor subsídios recebidos relacionados com o activo (ver a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo). A quantia escriturada média do activo durante um período, incluindo os custos de empréstimos obtidos previamente capitalizado é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.

22. As actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido oupara a sua venda englobam mais do que a construção física do activo. Elas englobam o trabalho técnico e administrativo anterior ao começo da construção física tais como as actividades associadas com a obtenção de licenças antes do começo da construção física. Porém, tais actividades excluem a detenção de um activo quando nenhuma produção ou desenvolvimento que altere a condição do activo esteja a ter lugar. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto o terreno esteja em desenvolvimento são capitalizados durante o período em que as actividades relacionadas com o desenvolvimento estejam a decorrer. Porém, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto os terrenos adquiridos para fins de construção, sejam detidos sem qualquer actividade associada de desenvolvimento não são elegíveis para capitalização.

Suspensão da Capitalização

23. ***A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento activo seja interrompido.***

24. Os custos de empréstimos obtidos podem ser incorridos durante um período extenso em quesejam interrompidas as actividades necessárias para preparar um activo para o seu uso pretendido ou para a sua venda. Tais custos são custos de detenção de activos parcialmente concluídos e não são elegíveis para capitalização. Porém, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos não é normalmente suspensa durante um período quando esteja sendo levado a efeito trabalho técnico e administrativo substancial. A capitalização dos custos de empréstimos obtidos também não é suspensa quando uma demora temporária seja uma parte necessária do processo de tornar um activo pronto para o seu uso pretendido oupara a sua venda. Por exemplo, a capitalização continua durante o período necessário alargado para que alguns inventários atinjam a maturação ou o período alargado durante o qual os níveis altos das águas atrasam a construção de uma ponte, se tais níveis de água altos são usuais durante o período da construção na região geográfica envolvida.

Cessação da Capitalização

25. ***A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido oupara a sua venda estejam concluídas.***

26. Um activo está normalmente pronto para o seu uso pretendido oupara a sua venda quando a construção física do activo estiver concluída mesmo se o trabalho administrativo de rotina puder ainda continuar. Se modificações menores, tais como a decoração de uma propriedade conforme as especificações do comprador ou do utente, sejam tudo o que está por completar, isto indica quetodas substancialmente concluídas.

27. ***Quando a construção de um activo elegível for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras partes, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu pretendido uso ou venda estejam concluídas.***

28. Um parque empresarial compreendendo vários edifícios em que cada um deles pode ser usado individualmente é um exemplo de um activo elegível relativamente ao qual cada parte está em condições de ser usada embora a construção continue noutras partes. Um exemplo de um activo elegível que necessita de estar concluído antes de que cada parte possa ser usada é uma instalação industrial que envolve vários processos que sejam executados em sequência em diferentes partes da fábrica dentro do mesmo local, tal como uma laminagem de aço.

DIVULGAÇÃO

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

(a) ***a política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;***

(b) ***a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e***

(c) ***a taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.***

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

30. ***Quando a adopção desta Norma constitua uma alteração de política contabilística, uma empresa é encorajada a ajustar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. Alternativamente, as empresas que sigam o tratamento de alternativa permitido devem capitalizar somente os custos dos empréstimos obtidos incorridos após a data de eficácia da Norma que satisfaçam os critérios de capitalização.***

DATA DE EFICÁCIA

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

IAS 24

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 24 (REFORMATADA EM 1994)

Divulgações de Partes Relacionadas

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substitui a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Março de 1984. É apresentada no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade de 1991 em diante. Não se fizeram alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada terminologia foi alterada para ficar a par da prática corrente do IASC.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-4
Definições	5-6
O Assunto das Partes Relacionadas	7-17
Divulgação	18-25
Data de Eficácia	26

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 ao tratar de partes relacionadas e de transacções entre a empresa que relata e as suas partes relacionadas. Os requisitos desta Norma aplicam-se às demonstrações financeiras de cada empresa que relata.***

2. ***Esta Norma só se aplica àqueles relacionamentos com partes relacionadas descritos no parágrafo 3, tal como modificado pelo parágrafo 6.***

3. Esta Norma trata somente dos relacionamentos com partes relacionadas descritos em a) a e) abaixo:

   (a) empresas que directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, controlem, ou sejam controladas pela, ou estejam sob controle comum da empresa que relata. (Isto inclui, empresas detentoras (*holdings*), subsidiárias e subsidiárias paralelas);

   (b) associadas (ver a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas);

   (c) indivíduos que detenham, directa ou indirectamente, um interesse no poder de voto da empresa relatora que lhes dê influência significativa na empresa, e membros íntimos da família [1] qualquer dos referidos indivíduos;

   (d) pessoal chave da gerência, isto é, as pessoas que tenham autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da empresa que relata, incluindo administradores e o pessoal superior de empresas e membros íntimos das famílias de tais indivíduos; e

[1] Membros íntimos da família de um individuo são aqueles que se espera que influenciem, ou sejam influenciados por, essa pessoa nos seus negócios com a empresa.

(e) empresas em que seja possuído um interesse substancial no poder de voto, directa ou indirectamente, por qualquer pessoa descrita em c) ou d) ou sobre a qual tal pessoa seja capaz de exercer influência significativa. Isto inclui empresas detidas por administradores ou accionistas maioritários da empresa que relata e empresas que tenham um membro chave da gerência em comum com a empresa que relata.

Ao considerar cada possível relacionamento de partes relacionadas, a atenção é dirigida para a substância do relacionamento, e não meramente para a forma legal.

4. ***Não é exigida nenhuma divulgação de transacções:***

(a) ***em demonstrações financeiras consolidadas com respeito a transacções intragrupos;***

(b) ***em demonstrações financeiras da empresa-mãe quando elas se tornem disponíveis ou sejam publicadas com as demonstrações financeiras consolidadas;***

(c) ***em demonstrações financeiras de uma subsidiária totalmente detida se a sua detentora for sociedadecom sede no mesmo país e proporcionar demonstrações financeiras consolidadas nesse país; e***

(d) ***em demonstrações financeiras de empresas controladas pelo Estado com transacções com outras empresas controladas pelo Estado.***

DEFINIÇÕES

5. ***Usam-se nesta Norma os termos seguintes com os significados especificados:***

Partes relacionadas — considera-se que as partes estão relacionadas se uma parte tiver a capacidade de controlar a outra parte ou exercer influência significativa sobre a outra parte ao tomar decisões financeiras e operacionais.

Transacções com partes relacionadas — são transferências de recursos ou obrigações entre partes relacionadas, sem atenção a se um preço foi ou não debitado.

Controlo — é a posse, directa ou indirectamente através de subsidiárias, de mais do que metade do poder de voto de uma empresa, ou de um interesse substancial no poder de voto e o poder de dirigir, por estatuto ou acordo, as políticas financeiras e operacionais da gerência da empresa.

Influência significativa (para os fins desta Norma) — é a participação nas decisões financeiras e operacionais de uma empresa, mas não o controlo dessas políticas. A influência significativa pode ser exercida de diversas maneiras, geralmente por representação no órgão de gestão mas também, a título de exemplo, por participação no processo de tomada de decisões, por transacções interempresas materiais, por intercâmbio de pessoal de gerência ou por dependência de informação técnica. Influência significativa pode ser obtida por posse de acções, estatuto ou acordo. Através da posse de acções, a influência significativa é presumida de acordo com a definição contida na IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas.

6. No contexto desta Norma, considera-se não serem partes relacionadas o seguinte:

(a) duas empresas simplesmente porque têm um administrador em comum, apesar dos parágrafos 3 d) e e) acima, (sendo necessário considerar a possibilidade, e apreciar a propensão, de que o director seja capaz de afectar as políticas de ambas as empresas nos seus negócios mútuos);

(b) (i) entidades que proporcionam financiamentos;

(ii) sindicatos;

(iii) empresas de serviços públicos; e

(iv) departamentos e agências governamentais (estatais),

no decurso dos seus negócios normais com uma empresa mas somente em virtude desses negócios (se bem que possam circunscrever a liberdade de acção de uma empresa ou de participar no seu processo de tomada de decisões); e

(c) um simples cliente, fornecedor, franchisador, distribuidor ou agente geral com quem uma empresa transaccione um volume significativo de negócios meramente em virtude da dependência económica resultante.

O ASSUNTO DAS PARTES RELACIONADAS

7. Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e negócios. Por exemplo, as empresas levam frequentemente a efeito partes separadas das suas actividades através de empresas subsidiárias ou de associadas e adquirem interesses em outras empresas — para fins de investimento financeiro ou por razões de comércio — que são de proporções suficientes para que a empresa investidora possa controlar ou exercer influência significativa nas decisões financeiras e operacionais da sua investida.

8. Um relacionamento com partes relacionadas pode ter efeitos na posição financeira e nos resultados operacionais da empresa que relata. As partes relacionadas podem celebrar transacções em que partes não relacionadas não celebrariam. Também transacções entre partes relacionadas podem não ser efectuadas pelas mesmas quantias que entre partes não relacionadas.

9. Os resultados operacionais e a posição financeira de uma empresa podem ser afectadas por um relacionamento com partes relacionadas mesmo se não ocorrerem transacções com partes relacionadas. A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afectar as transacções da empresa que relata com outras partes. Por exemplo, uma subsidiária pode terminar relações com um parceiro comercial quando da aquisição pela empresa-mãe de uma subsidiária paralela comprometida no mesmo comércio que o parceiro anterior. Alternativamente uma parte pode abster-se de actuar por causa da influência significativa de uma ou outra — por exemplo, uma subsidiária pode ser instruída pela sua empresa-mãe para não se comprometer em pesquisa e desenvolvimento.

10. Porque há uma dificuldade inerente para a gerência determinar o efeito de influências que não conduzam a transacções, a divulgação de tais efeitos não é exigida por esta Norma.

11. O reconhecimento contabilístico de uma transferência de recursos é baseada normalmente no preço acordado entre as partes. Entre partes não relacionadas o preço é o de uma transacção em que não existe relacionamento entre elas. As partes relacionadas podem ter um grau de flexibilidade no processo de estabelecer o preço que não está presente nas transacções entre partes não relacionadas.

12. São usados métodos vários para apreçar transacções entre partes relacionadas.

13. Uma maneira de determinar o preço de uma transacção entre partes relacionadas é pelo método do preço não controlado comparável, que estabelece o preço por referência a bens comparáveis vendidos num mercado economicamente comparável a um comprador não relacionado com o vendedor. Este método é muitas vezes usado quando os bens ou serviços fornecidos numa operação de partes relacionadas, e as condições com ela relacionadas, sejam semelhantes aos de transacções comerciais normais. É também muitas vezes usado para determinar o custo de financiamento.

14. Quando se transferem bens entre partes relacionadas antes da venda a uma parte independente, é usado muitas vezes o método do preço de revenda. Este reduz o preço de revenda de uma margem, que representa uma quantia pela qual o revendedor procuraria cobrir os seus custos e realizar um lucro apropriado, a fim de chegar a um preço de transferência para o revendedor. Há problemas de julgamento ao determinar uma compensação apropriada à contribuição de revendedor para o processo. Este método também é usado para as transferências de outros recursos tais como direitos e serviços.

15. Uma outra abordagem é o método do custo acrescido (*cost plus*), que procura adicionar uma margem apropriada ao custo do fornecedor. Podem ser experimentadas dificuldades ao determinar quer os elementos do custo atribuíveis quer a margem. Entre os parâmetros que podem auxiliar na determinação dos preços de transferência estão os retornos comparáveis em sectores semelhantes sobre as vendas ou capital empatado.

16. Algumas vezes os preços de transacções com partes relacionadas não são determinados por um dos métodos descritos nos parágrafos 13 a 15 acima. Algumas vezes, nenhum preço é debitado — como nos exemplos da prestação gratuita de serviços de gestão e a extensão de crédito grátis sobre uma dívida.

17. Por vezes, as transacções não teriam tido lugar se o relacionamento não existisse. Por exemplo, uma empresa que venda uma grande proporção da sua produção à empresa-mãe ao custo podia não ter encontrado um cliente alternativo caso a empresa mãe não tivesse comprado os bens.

DIVULGAÇÃO

18. Em muitos países as leis exigem que as demonstrações financeiras proporcionem divulgações acerca de certas categorias de partes relacionadas. Em particular, é focada a atenção em transacções com os administradores de uma empresa, especialmente a sua remuneração e empréstimos obtidos, por força da natureza fiduciária do seu relacionamento com a empresa, bem como divulgações das transacções significativas interempresas e investimentos financeiros em e saldos com as empresas do grupo e associadas e com os directores. A IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias e a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas, exigem a divulgação de uma lista de subsidiárias e empresas associadas significativas. A IAS 28, Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas exige a divulgação de itens extraordinários e de itens de rendimentos e de gastos incluídos nos resultados das actividades ordinárias que sejam de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa durante o período.

19. São exemplos de situações em que as transacções com as partes relacionadas podem conduzir a divulgações por uma empresa que relata no período por elas afectado, as seguintes:

— compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);

— compras ou vendas de propriedades e outros activos;

— prestação ou recepção de serviços;

— acordos de agência;

— acordos de locação;

— transferência de pesquisa e desenvolvimento;

— acordos de licenças;

— financiamentos (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);

— garantias e colaterais;

— contratos de gestão.

20. ***Os relacionamentos com partes relacionadas, onde exista controlo, devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transacções entre as partes relacionadas.***

21. A fim de que um leitor de demonstrações financeiras tenha uma visão acerca dos efeitos dos relacionamentos com partes relacionadas numa empresa que relata, é apropriado divulgar os relacionamentos com partes relacionadas onde exista controlo, tenha havido ou não operações entre as partes relacionadas.

22. ***Se tiver havido transacções entre partes relacionadas, a empresa que relata deve divulgar a natureza do relacionamento com partes relacionadas assim como os tipos de transacções e os elementos das transacções necessários para a compreensão das demonstrações financeiras.***

23. Os elementos de transacções necessários para a compreensão das demonstrações financeiras incluirão normalmente:

(a) uma indicação do volume das transacções, quer por uma quantia quer por uma proporção apropriada;

(b) quantias ou proporções apropriadas de itens em circulação (pendentes); e

(c) políticas de apreçamento.

24. ***Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados agregadamente excepto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da empresa que relata.***

25. É desnecessária divulgação de transacções entre membros de um grupo nas demonstrações financeiras consolidadas porque as demonstrações financeiras consolidadas apresentam informações acerca da empresa-mãe e das subsidiárias como uma única empresa que relata. As transacções com empresas associadas contabilizadas pelo método da equivalência patrimonial não são eliminadas e por isso requerem divulgação separada como transacções entre partes relacionadas.

DATA DE EFICÁCIA

26. ***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 1986.***

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 26
(REFORMATADA EM 1994)

Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substitui a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Junho de 1986. É apresentada no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade de 1991 em diante. Não se fizeram alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada terminologia foi alterada para ficar a par da prática corrente do IASC.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-7
Definições	8-12
Planos de Contribuição Definida	13-16

Planos de Benefícios Definidos 17-31

Valor Presente Actuarial dos Benefícios de Reforma Prometidos 23-26

Frequência das Valorizações Actuariais 27

Conteúdo do Relatório 28-31

Todos os Planos 32-36

Valorização dos Activos do Plano 32-33

Divulgação 34-36

Data de Eficácia 37

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada nos relatórios dos planos de benefícios de reforma sempre que tais relatórios forem preparados.***

2. Os planos de benefícios de reforma são muitas vezes referidos por vários outros nomes, tais como «esquemas de pensão», «esquemas supra anuais» ou «esquemas de benefício de reforma». Esta Norma vê um plano de benefício de reforma como uma entidade de relato separada da dos empregadores dos participantes no plano. Todas as outras Normas Internacionais de Contabilidade se aplicam aos relatórios de planos que não sejam derrogadas por esta Norma.

3. Esta Norma trata da contabilização e relato do plano para todos os participantes como um grupo. Não trata de relatórios para participantes individuais acerca dos seus direitos de benefícios de reforma.

4. A IAS 19, Benefícios dos Empregados, está conotada com a determinação do custo de benefícios de reforma nas demonstrações financeiras de empregadores que tenham planos. Daqui que esta Norma seja complementar da IAS 19.

5. Os planos de benefícios de reforma podem ser definidos como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido. Muitos requerem a criação de fundos separados, que podem ou não ter identidade jurídica separada e podem não ter (*trustees*) curadores, a quem são feitas as contribuições e pelos quais são pagos os benefícios de reforma. Esta Norma aplica-se independentemente de tal fundo estar ou não criado e independentemente de existir ou não depositários.

6. Os planos de benefícios de reforma com activos investidos em empresas de seguros estão sujeitos aos mesmos requisitos contabilísticos e de afectação de activos (*funding*) que os acordos investidos de maneira privada. Concordantemente, eles situam-se no âmbito desta Norma a menos que o contrato com a empresa de seguros esteja em nome de um determinado participante ou de um grupo de participantes e a obrigação de benefícios de reforma seja exclusivamente da responsabilidade da empresa de seguros.

7. Esta Norma não trata de outras formas de benefícios de emprego tais como indemnizações por cessação de emprego, acordos de retribuição diferida, benefícios aos que deixam a entidade após longos anos de serviço, planos especiais de reforma antecipada ou de despedimento, planos de saúde e de bem estar ou planos de bonificações/gratificações. Os acordos tipo segurança social do governo também são excluídos do âmbito desta Norma.

IAS 26

DEFINIÇÕES

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

— ***Planos de benefícios de reforma são acordos, pelos quais uma empresa proporciona benefícios aos seus empregados ou após a cessação do serviço (quer na forma de um rendimento anual ou como uma quantia total) quando tais benefícios, ou as contribuições de um empregador para eles, puderem ser determinados ou estimados de antemão em relação à reforma a partir das cláusulas de um documento ou das práticas da empresa.***

— ***Planos de contribuição definida são planos de benefícios de reforma pelos quais as quantias a serem pagas como benefícios de reforma são determinadas pelas contribuições para um fundo juntamente com os respectivos ganhos de investimento.***

— ***Planos de benefícios definidos são planos de benefícios de reforma pelos quais as quantias a serem pagas como benefício de reforma são geralmente determinadas por referência a uma fórmula usualmente baseada nos ganhos do empregado e/ou nos anos de serviço.***

— ***Contribuição para o fundo é a transferência de activos para uma entidade (o fundo) separada da empresa do empregador para satisfazer obrigações futuras de pagamento dos benefícios de reforma.***

Para os fins desta Norma são também usados os termos seguintes:

— ***Participantes são os membros de um plano de benefícios de reforma bem como outros que tenham direito a benefícios segundo o plano.***

— ***Activos líquidos disponíveis para benefícios são os activos menos os passivos de um plano que não sejam o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.***

— ***Valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos é o valor presente dos pagamentos esperados através de um plano de benefícios de reforma a empregados existentes e antigos, atribuível aos serviços já prestados.***

— ***Benefícios adquiridos (conferidos) são benefícios, cujos direitos, de acordo com as condições de um plano de benefício de reforma, não estejam condicionados a emprego continuado.***

9. Alguns planos de benefícios de reforma têm patrocinadores diferentes dos empregadores; esta Norma também se aplica aos relatórios de tais planos.

10. A maior parte dos planos de benefícios de reforma são baseados em acordos formais. Alguns planos são informais mas adquiriram um grau de obrigação como resultado das práticas estabelecidas do empregador. Enquanto que alguns planos permitem ao empregador limitar as suas obrigações fixadas nos planos, geralmente é difícil para um empregador cancelar um plano se quiser reter os empregados. A mesma base de contabilização e relato aplica-se tanto a um plano informal como a um plano formal.

11. Muitos planos de benefícios de reforma proporcionam o estabelecimento de fundos separados para os quais são feitas contribuições e dos quais são pagos benefícios. Tais fundos podem ser administrados por terceiras partes que actuam independentemente na gestão dos activos do fundo. Essas terceiras partes são chamadas fiéis depositários (*trustees*) em alguns países. O termo fiel depositário é usado nesta Norma para descrever tais terceiras partes sem atenção a se se formou ou não um fundo sob mandato (*trust*).

12. Os planos de benefícios de reforma são normalmente descritos quer como planos de contribuição definida quer como planos de benefícios definidos, tendo cada um deles as suas próprias características distintas. Existem ocasionalmente planos que contêm características de ambos. Tais planos híbridos consideram-se que são planos de benefícios definidos para os fins desta Norma.

PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA

13. ***O relatório de um plano de contribuição definida deve conter uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma descrição da política de constituição do fundo.***

14. Por um plano de contribuição definida, a quantia dos benefícios futuros de um participante é determinada pelas contribuições pagas pelo empregador, pelo participante, ou por ambos, e pela eficiência operacional e ganhos de investimento do fundo. As obrigações do empregador são geralmente desoneradas pelas contribuições para o fundo. Não é normalmente necessário o conselho de um actuário se bem que tal conselho seja algumas vezes utilizado para estimar os benefícios futuros que possam ser atingíveis com base nas contribuições actuais e nos níveis de variação das contribuições futuras e ganhos do investimento.

15. Os participantes estão interessados nas actividades do plano porque elas afectam directamente o nível dos seus benefícios futuros. Os participantes estão interessados em saber se as contribuições foram recebidas e se foi exercido controlo apropriado para proteger os direitos dos beneficiários. Um empregador está interessado no funcionamento eficiente e adequado do plano.

16. O objectivo do relatório de um plano de contribuição definida é proporcionar periodicamente informação acerca do plano e do desempenho dos seus investimentos. Esse objectivo é geralmente atingido ao ser proporcionado um relatório incluindo o seguinte:

(a) uma descrição de actividades significativas do período e os efeitos de quaisquer alterações relacionadas com o plano, com os seus membros e os seus termos e condições;

(b) demonstrações relatando sobre as operações e desempenho dos investimentos do período e sobre a posição financeira do plano no fim do período; e

(c) uma descrição das políticas de investimento.

PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

17. ***O relatório de um plano de benefícios definidos deve conter ou:***

(a) ***uma demonstração que mostre:***

(i) ***os activos líquidos disponíveis para benefícios;***

(ii) ***o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, distinguindo entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos; e***

(iii) ***o excesso ou o défice resultante; ou***

(b) ***uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios incluindo ou:***

(i) ***uma nota a divulgar o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, distinguindo entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos; ou***

(ii) ***uma referência a esta informação num relatório actuarial que a acompanhe.***

Se uma avaliação actuarial não tiver sido preparada à data do relatório, a avaliação mais recente deve ser usada como base e divulgada a data da avaliação.

18. ***Para os fins do parágrafo 17, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos deve ser baseado nos benefícios prometidos segundo as cláusulas do plano, sobre os serviços prestados até à data usando quer níveis de salário corrente quer níveis de salário projectado com divulgação da base usada. O efeito de quaisquer alterações nos pressupostos actuariais que tenha tido um efeito significativo no valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos deve também ser divulgado.***

19. ***O relatório deve explicar a relação entre o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos e os activos líquidos disponíveis para benefícios e a política da constituição do fundo de benefícios prometidos.***

20. Por um plano de benefícios definidos, o pagamento dos benefícios de reforma prometidos depende da posição financeira do plano e da capacidade dos contribuintes fazerem contribuições futuras para o plano assim como o desempenho do investimento e eficiência operacional do plano.

21. Um plano de benefícios definidos necessita do conselho periódico de um actuário para determinar a condição financeira do plano, rever os pressupostos e recomendar níveis de contribuição futura.

22. O objectivo do relatório de um plano de benefícios definidos é periodicamente proporcionar informação acerca dos recursos e actividades do plano que seja útil na determinação das relações entre a acumulação de recursos e os benefícios do plano ao longo do tempo. Este objectivo é geralmente conseguido proporcionando um relatório incluindo o seguinte:

(a) uma descrição das actividades significativas do período e o efeito de quaisquer alterações relacionadas com o plano, e com os seus membros e seus termos e condições;

(b) demonstrações relatando sobre as operações e desempenho dos investimentos do período e a posição financeira do plano no fim do período;

(c) informação actuarial seja como parte das demonstrações seja por meio de um relatório separado; e

(d) uma descrição das políticas de investimento.

Valor Presente Actuarial dos Benefícios de Reforma Prometidos

23. O valor presente dos pagamentos esperados segundo um plano de benefícios de reforma pode ser calculado e relatado usando níveis salariais correntes ou níveis de salário projectados para o momento da reforma dos participantes.

24. As razões dadas para adoptar uma abordagem pelos salários correntes incluem:

(a) o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, que é a soma das quantias presentemente atribuíveis a cada um dos participantes do plano, pode ser calculado mais objectivamente do que com níveis de salário projectados porque isso envolve menos pressupostos;

(b) os aumentos nos benefícios atribuíveis a um aumento salarial tornam-se uma obrigação do plano no momento do aumento de salário; e

(c) a quantia do valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos usando os níveis de salário correntes está geralmente mais intimamente relacionada com a quantia a pagar no caso do plano terminar ou ser interrompido.

25. As razões dadas para a adopção de uma abordagem pelo salário projectado incluem:

(a) a informação financeira deve ser preparada na base do princípio da continuidade empresarial sem atender aos pressupostos e estimativas que tenham de ser feitos;

(b) pelos planos de pagamento finais, os benefícios são determinados com referência a salários em ou perto da data de reforma; daqui que os salários, níveis de contribuição e taxas de retorno devam ser projectados; e

(c) a falha de incorporar projecções de salários, quando a maior parte da constituição de fundos é baseada em projecções salariais, pode resultar no relato de um evidente sobrefinanciamento do fundo quando o plano não está sobrefinanciado, ou no relato de uma constituição do fundo adequada quando o plano está subfinanciado.

26. O valor presente actuarial de benefícios de reforma prometidos baseados nos salários correntes é divulgado no relatório do plano para indicar a obrigação dos benefícios obtidos à data do relatório. O valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos baseados nos salários projectados é divulgado para indicar a grandeza da obrigação potencial segundo o princípio da continuidade da entidade o qual é geralmente a base da constituição do fundo. Adicionalmente à divulgação do valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, pode ser necessário dar explanação suficiente a fim de indicar claramente o contexto em que deve ser lido o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. Tal explanação pode ser na forma de informação acerca da adequação da prevista constituição futura do fundo e da política da constituição do fundo baseada nas projecções salariais. Isto pode ser incluído na informação financeira ou no relatório do actuário.

Frequência das Valorizações Actuariais

27. Em muitos países, as valorizações actuariais não são obtidas mais frequentemente do que de três em três anos. Se uma avaliação actuarial não tiver sido preparada na data do relatório, a avaliação mais recente é usada como base, sendo divulgada a data da avaliação.

Conteúdo do Relatório

28. Para planos de benefícios definidos, a informação é apresentada numa das formas seguintes que reflectem práticas diferentes na divulgação e apresentação da informação actuarial:

(a) é incluída no relatório uma demonstração que mostre os activos líquidos disponíveis para benefícios, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos e o excesso ou défice resultante. O relatório do plano também contém demonstrações de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios e alterações no valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. O relatório pode incluir um relatório separado do actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos;

(b) um relatório que inclua uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios. O valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos é divulgado numa nota às demonstrações. O relatório pode também incluir um relatório do actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos; e

(c) um relatório que inclua uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios com o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos contido num relatório actuarial separado.

Em cada forma de apresentação pode também acompanhar as demonstrações um relatório dos mandatários (*trustees*), semelhante a um relatório de direcção ou da gerência, e um relatório sobre os investimentos.

29. Os que são a favor das formas de apresentação descritas nos parágrafos 28 a) e 28 b) crêem que a quantificação dos benefícios de reforma prometidos e as outras informações proporcionadas por essas abordagens ajudam os utilizadores a estimar a situação corrente do plano e a probabilidade de serem satisfeitas as obrigações do plano. Crêem também que os relatórios financeiros devem ser completos em si próprios e não confiarem nas demonstrações que os acompanhem. Porém, alguns crêem que as formas descritas no parágrafo 28 a) podem dar a impressão que existe uma obrigação, quando o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos não tem na sua opinião todas as características de um passivo.

30. Os que são a favor da forma de apresentação descrita no parágrafo 28 c) crêem que o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos não deve ser incluído numa demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios como na forma de apresentação descrita no parágrafo 28 a) ou mesmo ser divulgado numa nota como em 28 b) porque será comparado directamente com os activos do plano e tal comparação pode não ser válida. Eles contestam que os actuários não comparam necessariamente o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos com os valores de mercado dos investimentos mas

em lugar disso podem estimar o valor presente dos fluxos de caixa esperados dos investimentos. Por isso, os que são a favor desta forma crêem improvável que tal comparação reflicta a estimativa global do plano pelo actuário e que isso possa ser mal entendido. Também, alguns crêem que, independentemente de estar ou não quantificada, a informação acerca dos benefícios de reforma prometidos deve estar contida unicamente no relatório actuarial separado desde que possa ser proporcionada explanação apropriada.

31. Esta Norma aceita os pontos de vista a favor da permissão de divulgação da informação respeitante aos benefícios de reforma prometidos num relatório actuarial separado. Rejeita os argumentos contra a quantificação do valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. Concordantemente as formas de apresentação descritas nos parágrafos 28 a) e 28 b) são consideradas aceitáveis nesta Norma bem como a descrita no parágrafo 28 c) na medida em que a informação financeira contenha uma referência a, e seja acompanhada por, um relatório actuarial que inclua o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.

TODOS OS PLANOS

Valorização dos Activos do Plano

32. ***Os investimentos do plano de benefícios de reforma devem ser escriturados pelo justo valor. No caso dos títulos negociáveis o justo valor é o valor de mercado. Quando sejam detidos investimentos do plano para os quais não seja possível uma estimativa do justo valor deve ser feita a divulgação da razão por que é que não é usado o justo valor.***

33. No caso de títulos negociáveis o justo valor é geralmente o valor de mercado porque este é considerado a medida mais útil para os títulos à data do relatório e para o desempenho do investimento no período. Os títulos que tenham um valor fixo de resgate e que tenham sido adquiridos para fazer face às obrigações do plano, ou partes específicas do mesmo, podem ser escriturados por quantias baseadas no seu valor de resgate presumindo uma taxa constante de retorno até ao vencimento. Quando sejam mantidos planos de investimento para os quais uma estimativa do justo valor não seja possível, tal como detenção total de uma empresa, é feita divulgação da razão por que o justo valor não é usado. O justo valor é também geralmente divulgado na medida em que os investimentos sejam escriturados por outras quantias que não sejam as do valor de mercado ou do justo valor. Os activos usados nas operações do fundo são contabilizados de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicáveis.

Divulgação

34. ***O relatório de um plano de benefícios de reforma, quer de benefícios definidos quer de contribuição definida, deve também conter as informações seguintes:***

    (a) ***uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios;***

    (b) ***um resumo das políticas contabilísticas significativas; e***

    (c) ***uma descrição do plano e os efeitos de quaisquer alterações no plano durante o período.***

35. Os relatórios proporcionados pelos planos de benefícios de reforma podem incluir o que se segue, se aplicável:

    (a) uma demonstração dos activos líquidos disponíveis divulgando:

        (i) activos no fim do período convenientemente classificados;

        (ii) a base de valorização dos activos;

        (iii) pormenores de qualquer investimento singular excedendo 5 % dos activos líquidos disponíveis para benefícios ou 5 % de qualquer classe ou tipo de títulos;

        (iv) pormenores de qualquer investimento no empregador; e

        (v) passivos que não sejam o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos;

(b) uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios mostrando o que se segue:

(i) contribuições do empregador;

(ii) contribuições do empregado;

(iii) rendimentos do investimento tais como juros e dividendos;

(iv) outros rendimentos;

(v) benefícios pagos ou a pagar (analisados, por exemplo, como benefícios de reforma, por morte e por incapacidade, bem como pagamentos de quantias globais);

(vi) gastos administrativos;

(vii) outros gastos;

(viii) impostos sobre o rendimento;

(ix) ganhos e perdas pela alienação de investimentos e alterações no valor dos investimentos; e

(x) transferência de e para outros planos;

(c) uma descrição da política de constituição do fundo;

(d) para os planos de benefícios definidos, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos (que podem distinguir entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos) baseado nos benefícios prometidos segundo as cláusulas do plano, nos serviços prestados até à data e usando quer o nível de salários correntes quer o nível de salários projectados; esta informação pode ser incluída num relatório actuarial para ser lido em conjunto com a respectiva informação financeira que o acompanha; e

(e) para os planos de benefício definido, uma descrição dos pressupostos actuariais significativos adoptados e do método usado para calcular o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.

36. O relatório de um plano de benefício definido contém uma descrição do plano, quer como parte da informação financeira quer num relatório separado. Pode conter o seguinte:

(a) os nomes dos empregadores e os grupos de empregados abrangidos;

(b) o número de participantes que recebem benefícios e o número de outros participantes, apropriadamente classificado;

(c) o tipo de plano — contribuição definida ou benefício definido;

(d) uma nota quanto a se os participantes contribuem ou não para o plano;

(e) uma descrição dos benefícios de reforma prometidos aos participantes;

(f) uma descrição de quaisquer cláusulas de extinção do plano; e

(g) alterações nos itens a) a f) durante o período abrangido pelo relatório.

Às vezes faz-se referência a outros documentos que estejam prontamente disponíveis aos utilizadores e em que o plano seja descrito, e só se inclui no relatório informação sobre subsequentes alterações.

DATA DE EFICÁCIA

37. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras dos planos de benefícios de reforma que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1988.***

IAS 27

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 27 (REVISTA EM 2000)

Demonstrações Financeiras Consolidadase Contabilização de Investimentos em Subsidiárias

A IAS 27 foi aprovada pelo Conselho em Junho de 1988. Em Novembro de 1994, o texto da IAS 27 foi reformatado para ser apresentado no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade em 1991. Não se fizeram alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada terminologia foi alterada para ficar a par com a prática corrente do IASC na altura.

Em Dezembro de 1998, os parágrafos 13, 24, 29 e 30 foram emendados para substituir referências à IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, por referências à IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Em Outubro de 2000, o parágrafo 13 foi emendado para tornar a redacção consistente com parágrafos similares de outras Normas Internacionais de Contabilidade relacionadas.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 27:

— SIC-12: Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais,

— SIC-33: Consolidação e Método de Equivalência Patrimonial — Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-5
Definições	6
Apresentação de Demonstrações Financeiras Consolidadas	7-10
Âmbito das Demonstrações Financeiras Consolidadas	11-14
Procedimentos de Consolidação	15-28
Contabilização de Investimentos em Subsidiárias nas Demonstrações Financeiras Individuais de uma Empresa-Mãe	29-31
Divulgação	32
Data de Eficácia	33

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 preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de empresas sob o controlo de uma empresa-mãe.***

2. ***Esta Norma deve ser também aplicada na contabilização de investimentos em subsidiárias (filiais) nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe.***

3. Esta Norma substitui a IAS 3, Demonstrações Financeiras Consolidadas, excepto no que nessa Norma se trate da contabilização de investimentos em associadas. (ver a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas).

4. Demonstrações financeiras consolidadas estão englobadas no termo «demonstrações financeiras» incluído no Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. Por isso, as demonstrações financeiras consolidadas são preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.

5. Esta Norma não trata de:

(a) métodos de contabilização de concentrações de actividades empresariais e dos seus efeitos na consolidação, incluindo goodwill proveniente de uma concentração de actividades empresariais (ver a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais);

(b) contabilização dos investimentos em associadas (ver a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas); e

(c) contabilização de investimentos em empreendimentos conjuntos. (ver a IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos).

DEFINIÇÕES

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

Controlo (para os fins desta Norma) é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma empresa a fim de obter benefícios das suas actividades.

Uma subsidiária (filial) é uma empresa que é controlada por uma outra empresa (conhecida como empresa-mãe).

Uma empresa-mãe é uma empresa que detém uma ou mais subsidiárias.

Um grupo é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única empresa.

Interesse minoritário é a parte dos resultados líquidos das operações e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuíveis a interesses que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe.

APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

7. ***Uma empresa-mãe, que não seja uma empresa-mãe mencionada no parágrafo 8, deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas.***

8. ***Uma empresa-mãe que seja uma subsidiária totalmente possuída, ou que seja de forma virtual totalmente possuída, não necessitade apresentar demonstrações financeiras consolidadas desde que, no caso deuma subsidiária que seja de forma virtual totalmente possuída, a empresa-mãe obtenha a aprovação dos possuidores de interesse minoritário. Tal empresa-mãe deve divulgar as razões por que as demonstrações financeiras consolidadas não foram apresentadas juntamente com as bases em que as subsidiárias foram contabilizadas nas suas demonstrações financeiras individuais. Devem também ser divulgadas a firma e a sede oficial da sua empresa-mãe que publica as demonstrações financeiras consolidadas.***

9. Os utentes das demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa-mãe estão geralmente preocupados com, e necessitam de serem informados sobre, a posição financeira, os resultados das operações e as alterações da posição financeira do grupo como um todo. Esta necessidade é satisfeita por demonstrações financeiras consolidadas que apresentem informação financeira acerca do grupo como se fosse de uma única empresa sem ter em atenção as fronteiras legais das entidades jurídicas individuais.

10. Uma empresa-mãe que seja ela própria totalmente detida por uma outra empresa pode nem sempre apresentar demonstrações financeiras consolidadas desde que tais demonstrações não sejam requeridas pela sua empresa-mãe e as necessidades de outros utentes possam ser melhor servidas pelas demonstrações financeiras da suaempresa-mãe. Em alguns países uma empresa-mãe está também isenta de apresentar demonstrações financeiras consolidadas se for de forma virtual totalmente possuída por uma outra empresa e a empresa-mãe obtiver a aprovação dos possuidores dos interesses minoritários. De forma virtual totalmente possuída quer muitas vezes significar que a empresa-mãe possui 90 % ou mais do poder de voto.

IAS 27

ÂMBITO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

11. ***Uma empresa-mãe que emita demonstrações financeiras consolidadas deve consolidar todas as subsidiárias, nacionais e estrangeiras, que não sejam as referidas no parágrafo 13.***

12. As demonstrações financeiras consolidadas incluem todas as empresas que sejam controladas pela empresa-mãe, que não sejam as subsidiárias excluídas pelas razões estabelecidas no parágrafo 13. Presume-se que existe controlo quando a empresa-mãe possui, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais do que metade do poder de voto de uma empresa a menos que, em circunstâncias excepcionais, possa ser claramente demonstrado que tal posse não constitui controlo. Também existe controlo mesmo quando a empresa-mãe possui metade ou menos do poder de voto de uma empresa quando haja [1] [2]:

(a) poder sobre mais do que metade dos direitos de voto em virtude de acordos com outros investidores;

(b) poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da empresa por cláusula estatutária ou acordo;

(c) poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente; ou

(d) poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente.

13. ***Uma subsidiária deve ser excluída da consolidação quando:***

(a) ***o controlo seja de intenção temporária porque a subsidiária é adquirida e detida exclusivamente com vista à sua alienação subsequente no futuro próximo; ou***

(b) ***opere sob severas restrições de longo prazo que significativamente diminuam a sua capacidade de transferir fundos para a empresa-mãe.***

Tais subsidiárias devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

14. Uma subsidiária não é excluída da consolidação por as suas actividades empresariais serem dissemelhantes das outras empresas dentro do grupo. É proporcionada melhor informação consolidando tais subsidiárias e divulgando informação adicional nas demonstrações financeirasconsolidadas sobre as diferentes actividades empresariais das subsidiárias. Por exemplo, as divulgações requeridas na IAS 14, Relato por Segmentos, ajudam a explicar o significado de diferentes actividades de negócio dentro do grupo.

PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO

15. Ao preparar demonstrações financeiras consolidadas, as demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias são agrupadas numa base de linha a linha ao adicionar juntamente itens idênticos de activos, de passivos, de capitais próprios, de rendimentos e de gastos. A fim de que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem informação financeira acerca do grupo como se fosse de uma empresa única, são então dados os passos seguintes [2]:

(a) são eliminadas a quantia escriturada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe no capital próprio de cada subsidiária (ver a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, que também descreve o tratamento de qualquer *goodwill* resultante);

---

[1] Ver também SIC-12: Consolidação — Entidades de Finalidade Especial.

[2] Ver também SIC-33: Consolidação e Equivalência Patrimonial — Direitos de Voto Potenciais e Imputação de Interesses de Propriedade.

(b) os interesses minoritários no rendimento líquido das subsidiárias consolidadas, relativos ao período de relato, são identificados e ajustados por dedução ao rendimento do grupo a fim de chegar ao resultado líquido atribuível aos possuidores da empresa-mãe; e

(c) os interesses minoritários nos activos líquidos das subsidiárias consolidadas são identificados e apresentados no balanço consolidado separadamente dos passivo e do capital próprio da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos activos líquidos consistem na:

(i) quantia à data da concentração original, calculado de acordo com a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais; e

(ii) parte minoritária de movimentos no capital próprio desde a data da concentração.

16. Os impostos a pagar quer pela empresa-mãe quer pelas suas subsidiárias na distribuição à empresa-mãe dos lucros retidos nas subsidiárias são contabilizados de acordo com a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

17. ***Os saldos intragrupo e as transacções intragrupo e os lucros resultantes não realizados devem ser eliminados por inteiro. As perdas não realizadas resultantes das transacções intragrupo devem também ser eliminados salvo se o custo não puder ser recuperado.***

18. Os saldos intragrupo e as transacções intragrupo, incluindo vendas, gastos e dividendos, são eliminados por inteiro. Os lucros não realizados resultantes de transacções intragrupo que estejam incluídos na quantia escriturada de activos, tais como inventários e activos fixos, são eliminados por inteiro. As perdas não realizadas resultantes de transacções intragrupo que sejam deduzidas para chegar à quantia escriturada de activos são também eliminados, salvo se o custo não puder ser recuperado. As diferenças temporais que provenham da eliminação de lucros e perdas não realizados resultantes de transacções intragrupo são tratadas de acordo com a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

19. ***Quando as demonstrações financeiras usadas na consolidação sejam preparadas em datas de relato diferentes, devem ser feitos ajustamentos relativamente aos efeitos de transacções significativas ou de outros acontecimentos que ocorram entre essas datas e a data das demonstrações financeiras da empresa-mãe. Em qualquer caso, a diferença entre as datas de relato não deve ser mais do que três meses.***

20. As demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas são usualmente elaboradas na mesma data. Quando as datas de relato forem diferentes, a subsidiária muitas vezes prepara, para fins de consolidação, demonstrações na mesma data que as do grupo. Quando for impraticável fazer isto, as demonstrações financeiras elaboradas em datas diferentes de relato podem ser usadas desde que a diferença temporal não seja maior do que três meses. O princípio da consistência dita que a extensão dos períodos de relatos e qualquer diferença nas datas de relato devem ser as mesmas de período para período.

21. ***As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções idênticas e outros acontecimentos em circunstâncias semelhantes. Se não for praticável usar políticas contabilísticas uniformes na preparação de demonstrações financeiras consolidadas, esse facto deve ser divulgado juntamente com as proporções dos itens das demonstrações financeiras consolidadas aos quais foram aplicadas diferentes políticas contabilísticas.***

22. Em muitos casos, se um membro do grupo usar políticas contabilísticas que não sejam as adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas para transacções idênticas e acontecimentos em circunstâncias semelhantes, serão feitos ajustamentos apropriados às suas demonstrações financeiras quando estas sejam usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas.

23. Os resultados das operações de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas desde a data da aquisição, que é a data em que o controlo da subsidiária adquirida é efectivamente transferido para o comprador, de acordo com a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais. Os resultados das operações de uma subsidiária alienada são incluídos nas demonstrações dos resultados consolidados até à data da alienação que é a data em que a empresa-mãe cessa de ter controlo da subsidiária.

A diferença entre o produto da alienação da subsidiária e a quantia escriturada dos seus activos menos os passivos à data da alienação é reconhecida na demonstração dos resultados consolidados como lucro ou perda na alienação da subsidiária. A fim de assegurar a comparabilidade das demonstrações financeiras de um período contabilístico para o outro, muitas vezes proporciona-se informação suplementar sobre o efeito da aquisição e da alienação de subsidiárias na posição financeira à data do relato e nos resultados do período de relato e sobre as quantias correspondentes do período precedente.

24. ***Um investimento numa empresa deve ser contabilizado de acordo com a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, desde a data em que cesse de estar dentro da definição de subsidiária e não se torne uma associada como definido na IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas.***

25. A quantia escriturada do investimento à data em que cesse de ser uma subsidiária é a partir daí tomada como custo.

26. ***Os interesses minoritários devem ser apresentados no balanço consolidado separadamente do passivo e do capital próprio da empresa-mãe. Os interesses minoritários na demonstração dos resultados do grupo devem também ser apresentados separadamente.***

27. As perdas aplicáveis à minoria numa subsidiária consolidada podem exceder o interesse minoritário no capital próprio da subsidiária. O excesso e quaisquer perdas adicionais aplicáveis à minoria são debitados ao interesse maioritário excepto até ao ponto em que a parte minoritária tenha a imposta obrigação de, e seja capaz de, cobrir as perdas. Se a subsidiária subsequentemente relatar lucros, o interesse maioritário é imputado a todos e tais lucros até que a parte minoritária das perdas previamente absorvidas pela maioria tenha sido recuperada.

28. Se uma subsidiária tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas fora do grupo, a empresa-mãe só calcula a sua parte dos resultadosou perdas após ajustamento dos dividendos preferenciais da subsidiária, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

CONTABILIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS INDIVIDUAIS DE UMA EMPRESA-MÃE

29. ***Nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe, os investimentos em subsidiárias que sejam incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas devem ser, ou:***

(a) ***escriturados ao custo;***

(b) ***contabilizados usando o método da equivalência patrimonial como descrito na IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas; ou***

(c) ***contabilizados como activos financeiros disponíveis para venda como descrito na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.***

30. ***Os investimentos em subsidiárias que sejam excluídos de demonstrações financeiras consolidadas devem ser, ou:***

(a) ***escriturados ao custo;***

(b) ***contabilizados usando o método da equivalência patrimonial como descrito na IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas; ou***

(c) ***contabilizados como activos financeiros disponíveis para venda como descrito na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.***

31. Em muitos países são apresentadas por uma empresa-mãe demonstrações financeiras individuais a fim de ir ao encontro de requisitos legais ou outros.

DIVULGAÇÃO

32. ***Adicionalmente às divulgações requeridas pelos parágrafos 8 e 21, devem ser feitas as divulgações seguintes:***

(a) ***nas demonstrações financeiras consolidadas uma listagem das subsidiárias significativas incluindo a firma, país de matrícula ou domicílio, proporção do interesse do proprietário e, se diferente, proporção do poder de voto detido;***

(b) ***nas demonstrações financeiras consolidadas, quando aplicável:***

(i) ***as razões para a não consolidação de uma subsidiária;***

(ii) ***a natureza da relação entre a empresa-mãe e uma subsidiária de que a empresa-mãe não possua, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais do que metade do poder de voto;***

(iii) ***a firma de uma empresa em que mais do que metade do poder de voto seja possuído, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mas que, devido à ausência de controlo, não seja uma subsidiária, e***

(iv) ***o efeito da aquisição e alienação de subsidiárias na posição financeira à data de relato, nos resultados no período de relato e nas quantias correspondentes do período precedente; e***

(c) ***nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe, descrição do método usado para contabilizar as subsidiárias.***

DATA DE EFICÁCIA

33. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional relativamente às demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1990.***

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 28 (REVISTA EM 2000)

Contabilização de Investimentos em Associadas

A IAS 28 foi aprovada pelo Conselho em Novembro de 1988.

Em Novembro de 1994, o texto da IAS 28 foi reformatado para ser apresentado no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade em 1991 [IAS 28 (reformatada em 1994)]. Não se fizeram alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada terminologia foi alterada para ficar a par com a prática do IASC na altura.

Em Julho de 1998, os parágrafos 23 e 24 da IAS 28 (reformatada em 1994) foram revistos para serem consistentes como a IAS 36, Imparidade de Activos.

Em Dezembro de 1998, a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, emendou os parágrafos 7, 12 e 14 da IAS 28 substituindo as referências à IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, por referências à IAS 39.

Em Março de 1999, o parágrafo 26 foi emendado para substituir referências à IAS 10, Contingências e Acontecimentos Ocorrendo após a Data do Balanço, por referências à IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, e para ficar em conformidade com a terminologia da IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

Em Outubro de 2000, o parágrafo 8 foi revisto para ficar consistente com parágrafos similares em outras Normas Internacionais de Contabilidade relacionadas e o parágrafo 10 foi eliminado. As alterações aos parágrafos 8 e 10 da IAS 28 tornam-se eficazes quando uma empresa aplicar a IAS 39 pela primeira vez.

IAS 28

As seguintes Interpretações SIC relaciona-se com a IAS 28:

— SIC-3: Eliminação de Ganhos e Perdas não Realizados em Transacções com Associadas; e

— SIC-20: Método de Equivalência Patrimonial — Reconhecimento de Perdas; e

— SIC-33: Consolidação e Método da Equivalência Patrimonial — Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-2
Definições	3-7
Influência Significativa	4-5
Método da Equivalência Patrimonial	6
Método do Custo	7
Demonstrações Financeiras Consolidadas	8-11
Demonstrações Financeiras Individuais da Investidora	12-15
Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial	16-24
Perdas de Imparidade	23-24
Impostos sobre o Rendimento	25
Contingências	26
Divulgação	27-28
Data de Eficácia	29

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 por um investidor de investimentos em associadas.***

2. Esta Norma substitui a IAS 3, Demonstrações Financeiras Consolidadas, no que em tal Norma se trate da contabilização de investimentos em associadas.

DEFINIÇÕES

3. ***São usados nesta Norma os termos que se seguem com os sentidos especificados:***

Uma associada é uma empresa em que a investidora tem influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um empreendimento conjunto da investidora.

Influência significativa é o poder de participar nas decisões de políticafinanceira e operacional da investida mas que não sejao controlo sobre essas políticas.

Controlo (para os fins desta Norma) é o poder de gerir as políticasfinanceiras e operacionais de uma empresa a fim de obter benefícios das suas actividades.

Uma subsidiária é uma empresa que é controlada por uma outra empresa (conhecida como a empresa--mãe).

O método da equivalência patrimonial é um método de contabilização pelo qual o investimento é inicialmente registado ao custo e ajustado depois pela alteração posterior à aquisição verificada no quinhão da investidora nos activos líquidos da investida. A demonstração dos resultados reflectirá o quinhão da investidora nos resultados das operações da investida.

O método do custo é um método de contabilização em que o investimento é registado ao custo. A demonstração dos resultados reflecte somente o rendimento do investimento até ao ponto em que a investidora receba distribuições de lucros líquidos acumulados da investida de proveniência subsequente à data da aquisição.

Influência Significativa

4. Se um investidor detiver, directa ou indirectamente através de subsidiárias, 20 % ou mais do poder de voto da investida, presume-se que a investidora tenha influência significativa, a menos que possa ser demonstrado que isso não é o caso [1]. Ao contrário, se a investidora detiver, directa, ou indirectamente através de subsidiárias, menos do que 20 % do poder de voto da investida, presume-se que a investidora não tem influência significativa, a menos que tal influência possa ser claramente demonstrada. Uma posse substancial ou maioritária por uma outra investidora não exclui necessariamente que uma investidora tenha influência significativa.

5. A existência de influência significativa por uma investidora é geralmente evidenciada por um ou mais dos meios seguintes:

   (a) representação no conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente da investida;

   (b) participação nos processos de definição das políticas;

   (c) transacções materiais entre a investidora e a investida;

   (d) intercâmbio de pessoal de gestão; ou

   (e) fornecimento de informação técnica essencial.

Método da Equivalência Patrimonial

6. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registado ao custo e a quantia escriturada aumentada ou diminuída para reconhecer o quinhão da investidora nos resultados da investida depois da data da aquisição. As distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento. Os ajustamentos à quantia escriturada podem também ser necessários para ter em conta variações no interesse proporcional da investidora na investida provenientes de variações no capital próprio da investida que não tenham sido incluídas na demonstração dos resultados. Tais variações incluem as provenientes da reavaliação dos activos fixos tangíveis e de investimentos, das diferenças de câmbio de transposição e dos ajustamentos de diferenças provenientes de concentrações de actividades empresariais [1].

Método do Custo

7. Pelo método do custo, uma investidora regista o seu investimento na investida ao custo. A investidora somente reconhece rendimentos até ao ponto em que receba distribuições a partir dos lucros líquidos acumulados da investida de proveniência subsequente à data da aquisição pela investidora. As distribuições recebidas em excesso de tais lucros são consideradas uma recuperação do investimento sendo registadas como uma redução do custo do investimento.

---

[1] Ver SIC-33: Consolidação e Método da Equivalência Patrimonial — Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade.

IAS 28

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

8. ***Um investimento financeiro numa associada deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras consolidadas pelo método da equivalência patrimonial, excepto quando:***

   (a) ***o investimento seja adquirido e detido exclusivamente com vista à sua subsequente alienação no futuro próximo; ou***

   (b) ***opere sob restrições severas a longo prazo que significativamente diminuam a sua capacidade de transferir fundos para o investidor.***

   Tais investimentos devem ser contabilizados de acordo com a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

9. O reconhecimento de rendimentos na base de distribuições recebidas pode não ser uma medida adequada do rendimento obtido por uma investidora num investimento numa associada porque as distribuições recebidas podem ter pouca relação com o desempenho da associada. Como a investidora tem influência significativa sobre a associada, a investidora tem uma dada responsabilidade pelo desempenho da associada e, como resultado disso, do retorno do seu investimento. A investidora contabiliza esta responsabilidade pelo alargamento do âmbito das suas demonstrações financeiras consolidadas para incluir a sua parte nos resultados de tal associada e assim proporciona análises de resultados e de investimento a partir dos quais podem ser calculados rácios mais úteis. Em resultado disso, a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona relato mais informativo dos activos líquidos e dos rendimentos líquidos da investidora.

10. (Eliminado)

11. ***Uma investidora deve interromper o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que:***

   (a) ***ela cesse de ter influência significativa numa associada mas retenha, no todo ou em parte, o seu investimento; ou***

   (b) ***o uso do método da equivalência patrimonial deixe de ser apropriado porque a associada opera sob severas restrições de longo prazo que diminuem significativamente a sua capacidade de transferir fundos para a investidora.***

   A quantia escriturada do investimento nessa data deve ser a partir daí vista como custo.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS INDIVIDUAIS DA INVESTIDORA

12. ***Um investimento numa associada que seja incluído nas demonstrações financeiras individuais de uma investidora que emita demonstrações financeiras consolidadas e que não seja exclusivamente detido na perspectiva da sua alienação no futuro próximo deve ser, ou:***

   (a) ***escriturado ao custo;***

   (b) ***contabilizado usando o método da equivalência patrimonial como descrito nesta Norma; ou***

   (c) ***contabilizado como um activo financeiro disponível para venda como descrito na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.***

13. A preparação de demonstrações financeiras consolidadas não obvia, por si, a necessidade de demonstrações financeiras individuais para um investidor.

14. ***Um investimento numa associada que seja incluído nas demonstrações financeiras de uma investidora que não emita demonstrações financeiras consolidadas, deve ser ou:***

   (a) ***escriturado ao custo;***

   (b) ***contabilizado usando o método da equivalência patrimonial como descrito nesta Norma se o método de equivalência patrimonial fosse apropriado para a associada se a investidora emitisse demonstrações financeiras consolidadas; ou***

(c) ***contabilizado segundo a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, como um activo financeiro disponível para venda ou um activo financeiro detido para negociação com base nas definições da IAS 39.***

15. Uma investidora que tenha investimentos em associadas pode não emitir demonstrações financeiras consolidadas pelo facto de não ter subsidiárias. É apropriado que tal investidora proporcione a mesma informação acerca dos seus investimentos em associadas como as empresas que emitam demonstrações financeiras consolidadas.

APLICAÇÃO DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

16. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação estabelecidos na IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias. Além disso, os conceitos gerais subjacentes aos procedimentos de consolidação usados na aquisição de uma subsidiária são adoptados na aquisição de um investimento numa associada ([2]).

17. Um investimento numa associada é contabilizado pelo método da equivalência patrimonial a partir da data em que o investimento caia dentro da definição de associada. Na aquisição do investimento qualquer diferença (seja positiva ou negativa) entre o custo de aquisição e a participação do investidor no justo valor dos activos líquidos identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais. São feitos ajustamentos apropriados à participação da investidora nos resultados após a aquisição para tomar em conta:

(a) a depreciação dos activos depreciáveis baseada nos seus justos valores; e

(b) a amortização da diferença entre o custo do investimento e a participação da investidora no justo valor dos activos líquidos identificáveis.

18. São usadas pela investidora as mais recentes demonstrações financeiras disponíveis da associada ao aplicar o método da equivalência patrimonial; elas são geralmente elaboradas na mesma data da das demonstrações financeiras da investidora. Quando as datas de relato da investidora e da associada forem diferentes, a associada muitas vezes prepara, para uso da investidora, demonstrações com a mesma data das demonstrações financeiras da investidora. Quando for impraticável fazer isto, podem ser usadas demonstrações financeiras elaboradas com data de relato diferente. O princípio da consistência impõe que sejam consistentes de período para período a extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de relato.

19. Quando sejam usadas demonstrações financeiras com data de relato diferente, serão feitos ajustamentos quanto aos efeitos de quaisquer acontecimentos ou transacções significativos entre a investidora e a associada que ocorram entre a data das demonstrações financeiras da associada e a data das demonstrações financeiras da investidora.

20. As demonstrações financeiras da investidora são geralmente preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes. Em muitos casos, se uma associada usar políticas contabilísticas que não sejam as adoptadas pela investidora para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, serão feitos ajustamentos apropriados nas demonstrações financeiras da associada quando estas sejam usadas pela investidora ao aplicar o método da equivalência patrimonial. Se não for praticável que tais ajustamentos sejam calculados, tal facto é geralmente divulgado.

21. Se uma associada tiver em circulação acções preferenciais cumulativas, detidas por interesses exteriores, a investidora calcula a sua participação nos resultados após ajustamento dos dividendos preferenciais, tenham ou não os dividendos sido declarados.

([2]) Ver também SIC-3: Eliminação de Ganhos e Perdas não Realizados em Transacções com Associadas.

IAS 28

22. Se, pelo método da equivalência patrimonial, a participação da investidora nos prejuízos de uma associada igualar ou exceder a quantia escriturada de um investimento, a investidora geralmente interrompe a contabilização da sua parte nas perdas futuras. O investimento será relatado por valor nulo. Perdas adicionais são provisionados até à extensão em que a investidora tenha incorrido em obrigações ou feito pagamentos por conta da associada para satisfazer obrigações da associada que a investidora tenha garantido ou de qualquer maneira se tenha comprometido. Se subsequentemente a associada relatar lucros, a investidora recomeça a contabilização da sua participação nesses lucros somente após a sua participação nos lucros igualar a parte das perdas líquidas não reconhecidas ([3]).

Perdas de Imparidade

23. Se existir uma indicação de que um investimento numa associada possa estar em imparidade, uma empresa aplica a IAS 36, Imparidade de Activos. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma empresa estima:

(a) o seu quinhão do valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera serem gerados pela investida como um todo, incluindo os fluxos de caixa das operações da investida e o produto da alienação final do investimento; ou

(b) o valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que surjam de dividendos a serem recebidos do investimento e da sua alienação final.

Segundo pressupostos apropriados, ambos os métodos dão o mesmo resultado. Qualquer perda de imparidade resultante relativa ao investimento é imputada de acordo com a IAS 36. Por conseguinte, é imputada em primeiro lugar a qualquer *goodwill* remanescente (ver parágrafo 17).

24. A quantia recuperável de um investimento numa associada é estimada para cada associada individual a menos que uma associada individual não gere influxos de caixa a partir do uso continuado que sejam largamente independentes dos de outros activos da empresa que relata.

IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

25. Os impostos sobre o rendimento provenientes de investimentos em associadas são contabilizados de acordo com a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

CONTINGÊNCIAS

26. De acordo com a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, a investidora divulgará:

(a) A sua parte dos passivos contingentes e dos compromissos de capital de uma associada pelos quais ela também seja contingentemente responsável; e

(b) Os passivos contingentes que surjam pelo facto da investidora ser solidariamente responsável por todos os passivos da associada.

DIVULGAÇÃO

27. ***Devem ser feitas as divulgações seguintes:***

(a) ***uma listagem e descrição apropriadas de associadas significativas incluindo a proporção dos interesses dos proprietários e, se diferente, a proporção do poder de voto detido; e***

(b) ***os métodos usados para contabilizar tais investimentos.***

28. ***Os investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como activos a longo prazo e divulgados como um item separado no balanço. A participação da investidora nos lucros e perdas de tais investimentos deve ser divulgada como um item separado na demonstração dos resultados. A participação da investidora em quaisquer itens extraordinários ou de períodos anteriores deve ser divulgada separadamente.***

([3]) Ver também SIC-20: Método da Equivalência Patrimonial — Reconhecimento de Perdas.

DATA DE EFICÁCIA

29. ***Excepto quanto aos parágrafos 23 e 24, esta Norma de Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1990.***

30. ***Os parágrafos 23 e 24 tornam-se eficazes quando a IAS 36 tornar-se eficaz — i.e. para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999, salvo se a IAS 36 for aplicada em períodos anteriores.***

31. Os parágrafos 23 e 24 desta Norma foram aprovados em Julho de 1998 para substituir os parágrafos 23 e 24 da IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas, reformatada em 1994.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 29 (REFORMATADA EM 1994)

Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substituiu a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Abril de 1989. É apresentada no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade de 1991 em diante. Não se fizeram alterações de substância no texto original aprovado. Certa terminologia foi alterada para a harmonizar com a prática corrente do IASC.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 29:

— SIC-19: Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo as IAS 21 e IAS 29,

— SIC-30: Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-4
A Reexpressão de Demonstrações Financeiras	5-10
Demonstrações Financeiras a Custo Histórico	11-28
Balanço	11-25
Demonstração dos Resultados	26
Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida	27-28
Demonstrações Financeiras a Custo Corrente	29-31
Balanço	29
Demonstração dos Resultados	30
Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida	31
Impostos	32
Demonstração de Fluxos de Caixa	33
Números Comparativos	34

IAS 29

Demonstrações Financeiras Consolidadas	35-36
Escolha e Uso do Índice Geral de Preços	37
Economias que Cessem de ser Hiperinflacionárias	38
Divulgações	39-40
Data de Eficácia	41

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada às demonstrações financeiras principais, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, de qualquer empresa que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária.***

2. Numa economia hiperinflacionária, não é útil o relato dos resultados das operações e da posição financeira na moeda local sem reexpressão. O dinheiro perde poder de compra a uma taxa tal que a comparação de quantias de transacções e de outros acontecimentos que ocorreram em tempos diferentes, mesmo que durante o mesmo período contabilístico, é enganadora.

3. Esta Norma não estabelece uma taxa absoluta a partir da qual se presuma estar perante hiperinflação. É uma questão de ajuizar quando se tornará necessária a reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma. A hiperinflação é indicada por características do ambiente económico de um país que incluíam, mas não se limitam a, as seguintes situações:

   (a) a população em geral prefere conservar a sua riqueza em activos não monetários ou numa moeda estrangeira relativamente estável. As quantias de moeda local detidas são imediatamente investidas para manter o poder de compra;

   (b) a população em geral vê as quantias monetárias não em termos de moeda, local mas em termos de uma moeda estrangeira estável. Os preços podem ser cotados nessa moeda;

   (c) as vendas e compras a crédito têm lugar a preços que compensem a perda esperada de poder de compra durante o período de crédito, mesmo que o período seja curto;

   (d) as taxas de juro, os salários eos preços estão ligados a um índice de preços; e

   (e) a taxa de inflaçãoacumulada durante três anos aproxima-se de 100 % ou excede este valor.

4. É preferível que todas as empresas que relatam na moeda da mesma economia hiperinflacionária apliquem esta Norma a partir da mesma data. Contudo, esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras de qualquer empresa desde o início do período de relato em que se identifique a existência de hiperinflação no país em cuja moeda ela relata.

A REEXPRESSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

5. Os preços variam no decorrer do tempo como resultado de várias forças políticas, económicas e sociais, específicas ou gerais. Forças específicas tais como alterações na oferta e procura e mudanças tecnológicas podem fazer com que os preços individuais aumentem ou diminuam significativa e independentemente uns dos outros. Adicionalmente, as forças gerais podem fazer com que surjam alterações no nível geral de preços e por isso no poder geral de compra do dinheiro.

6. Na maioria dos países, as demonstrações financeiras principais são preparadas na base contabilística do custo histórico sem atender às alterações no nível geral de preços ou a aumentos nos preços específicos dos activos detidos, excepto até ao ponto em que os activos fixos tangíveis e os investimentos financeiros possam ser revalorizados. Algumas empresas porém, apresentam as demonstrações financeiras principais baseadas numa abordagem pelo custo corrente que reflecte os efeitos de alterações nos preços específicos dos activos detidos.

7. Numa economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras, sejam elas baseadas numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, só são úteis se forem expressas em termos de unidade de mensuração corrente à data do balanço. Em consequência, esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras principais de empresas que relatem na moeda de uma economia hiperinflacionária. A apresentação da informação requerida por esta Norma como suplemento às demonstrações financeiras não reexpressas não é permitida. Além disso, é desencorajada a apresentação individual das demonstrações financeiras antes da reexpressão.

8. ***As demonstrações financeiras de uma empresa que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária, quer sejam baseadas numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, deve ser expressa em termos da unidade de medida corrente à data do balanço. Os números comparativos do período anterior requeridos pela IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, e qualquer informação respeitante a períodos anteriores devem também ser divulgados em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço.***

9. ***O ganho oua perda na posição monetária líquida deve ser incluído no rendimento líquido e divulgado separadamente.***

10. A reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma requer a aplicação de certos procedimentos assim como um juízo. A aplicação consistente destes procedimentos e juízos de período a período é mais importante de que a precisão das quantias resultantes incluídas nas demonstrações financeiras reexpressas.

Demonstrações Financeiras a Custo Histórico

Balanço

11. As quantias do balanço ainda não expressas em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço são reexpressas pela aplicação de um índice geral de preços.

12. Os itens monetários não são reexpressos porque já estão expressos em termos da unidade monetária corrente à data do balanço. Os itens monetários representam dinheiro detido e elementos a ser recebidos ou a ser pagos em dinheiro.

13. Os activos e passivos ligados por acordo às alterações de preços, tais como obrigações e empréstimos ligados a um índice, são ajustados nos termos do acordo a fim de determinar a quantia em aberto à data do balanço. Estes itens são escriturados por esta quantia ajustada no balanço reexpresso.

14. Todos os outros activos e passivos são não monetários. Alguns itens não monetários são escriturados pelas quantias correntes à data do balanço, tais como o valor realizável líquido e o valor de mercado, e assim não são reexpressas. Todos os outros activos e passivos não monetários são reexpressos.

15. A maior parte dos itens não monetários é escriturado pelo custo ou custo menos a depreciação; daí que sejam expressos por quantias correntes à data da aquisição. O custo reexpresso, ou custo menos depreciação, de cada item é determinado pela aplicação ao seu custo histórico e à depreciação acumulada da variação num índice geral de preços a partir da data da aquisiçãoe até à data do balanço. Portanto os activos fixos tangíveis, investimentos, inventários de matérias-primas e mercadorias, goodwill, patentes, marcas e activos similares são reexpressos a partir das datas da sua compra. Os inventários de produtos semiacabados e acabados são reexpressos a partir das datas em que foram incorridos os custos de compra e de conversão.

16. Podem não estar disponíveis registos pormenorizados das datas de aquisição de itens dos activos fixos tangíveis ou não serem susceptíveis de estimativa. Nestas circunstâncias raras, pode ser necessário, no primeiro período de aplicação desta Norma, usar uma avaliação profissional independente do valor dos itens como a base para a sua reexpressão.

17. Pode não estar disponível um índice geral de preços para os períodos para os quais seja requerida a reexpressão do activo fixo tangível de acordo com esta Norma. Nestas raras circunstâncias, pode ser necessário usar uma estimativa baseada, por exemplo, nos movimentos da taxa de câmbio entre a moeda de relato e uma moeda estrangeira relativamente estável.

18. Alguns itens não monetários são escriturados por quantias correntes de datas diferentes das de aquisição ou do balanço, como por exemplo, os activos fixos tangíveis que tenham sido revalorizados numa data anterior. Nestes casos, as quantias escrituradas serão reexpressas a partir da data da revalorização.

19. A quantia reexpressa de um item não monetário é reduzida, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade apropriadas, quando exceder a quantia recuperável por força do uso futuro do item (incluindo a venda ou outra alienação). Daqui que, em certos casos, as quantias reexpressas dos activos fixos tangíveis, goodwill, patentes e marcas sejam reduzidas para a quantia recuperável, as quantias reexpressas dos inventários sejam reduzidas para o valor realizável líquido e as quantias reexpressas dos investimentos correntes sejam reduzidas para o valor de mercado.

20. Uma investida que seja contabilizada pelo método da equivalência patrimonial pode relatar na moeda de uma economia hiperinflacionária. O balanço e a demonstração dos resultados de tal investida são reexpressos de acordo com esta Norma a fim de calcular a parte do investidor nos seus activos líquidos e nos resultados das operações. Quando as demonstrações financeiras reexpressas da investida forem expressas numa moeda estrangeira elas são transpostas às taxas de fecho.

21. O impacto de inflação é geralmente reconhecido nos custos de empréstimos. Não é apropriadoreexpressar os dispêndios de capital financiados pelo empréstimo e capitalizar aquela parte dos custos do empréstimo que compensa a inflação durante o mesmo período. Esta parte dos custos do empréstimo é reconhecida como um gasto no período em que os custos sejam incorridos.

22. Uma empresa pode adquirir activos por meio de um acordo que lhe permita diferir o pagamento sem incorrer num encargo de juros explícito. Quando for impraticável imputar a quantia de juros, tais activos são reexpressos desde a data do pagamento e não desde a data da compra.

23. A IAS 21, Contabilização dos Efeitos das Alterações nas Taxas de Câmbio, permite a uma empresa incluir as diferenças de câmbio de empréstimos na quantia escriturada dos activos no seguimento de uma desvalorização severa e recente. Tal prática não é apropriada para uma empresa que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária quando a quantia escriturada do activo seja reexpressa desde a data da sua aquisição.

24. No início do primeiro período de aplicação desta Norma, os componentes do capital próprio, excepto resultados retidos e qualquer excedente de revalorização, são reexpressos pela aplicação de um índice geral desde as datas em que os componentes foram constituídos ou surgiram. Qualquer excedente de reavaliação que tivesse origem em períodos anteriores é eliminado. Os resultados retidos reexpressos são determinados a partir de todas as outras quantias no balanço reexpresso.

25. No fim do primeiro período e nos períodos subsequentes, todos os componentes do capital próprio são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços desde o início do período ou da data da sua constituição se posterior. Os movimentos do período, no capital próprio, são divulgados de acordo com a IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras.

Demonstração dos Resultados

26. Esta Norma requer que todos os itens da demonstração de resultados sejam expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço. Por isso, todas as quantias necessitam de ser reexpressas pela aplicação da alteração no índice geral de preços a partir das datas em que os itens de rendimentos e gastos foram inicialmente registados nas demonstrações financeiras.

Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida

27. Num período de inflação, uma empresa que detenha um excesso de activos monetários sobre os passivos monetários perde poder de compra e uma empresa com um excesso de passivos monetários sobre os activos monetários ganha poder de compra até ao ponto em que os activos e passivos não estejam indexados a um nível de preços. Este ganho ou esta perda na posição monetária líquida pode ser obtido a partir da diferença resultante da reexpressão de activos não monetários, do capital próprio e dos itens da demonstração de resultados e do ajustamento de activos e passivos indexados. O ganho ou a perda pode ser estimado pela aplicação da variação do índice geral de preços à média ponderada do período da diferença entre activos monetários e passivos monetários.

28. O ganho ou a perda na posição monetária líquida é incluído no resultado líquido. O ajustamento feito em conformidade com o parágrafo 13 dos activos e passivos ligados por acordo às variações nos preços é compensado com o ganho ou a perda na posição monetária líquida. Outros itens da demonstração dos resultados, tais como rendimentose gastos de juros e diferenças de câmbio relacionadas com fundosinvestidos ou recebidos de empréstimo são também associadas à posição monetária líquida. Se bem que tais itens sejam separadamente divulgados, pode ser vantajoso que eles sejam apresentados juntamente com o ganho ou com a perda da posição monetária líquida na demonstração dos resultados.

Demonstrações Financeiras a Custo Corrente

Balanço

29. Os itens expressos pelo custo corrente não são reexpressos porque estão já expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço. Outros itens do balanço são reexpressos de acordo com os parágrafos 11 a 25.

Demonstração dos Resultados

30. A demonstração dos resultados a custo corrente, antes da reexpressão, relata geralmente custos correntes no momento em que ocorreram as transacções ou os acontecimentos subjacentes. O custo das vendas e a depreciação são registados pelos custos correntes no momento do consumo; as vendas e outros gastos são registados pelas quantias em dinheiro quando ocorrerem. Por isso, todas as quantias necessitam de ser reexpressas para a unidade monetária corrente à data do balanço pela aplicação de um índice geral de preços.

Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida

31. O ganho ou a perda na posição monetária líquida é contabilizado de acordo com os parágrafos 27 e 28. A demonstração dos resultados a custo corrente pode, porém, incluir já um ajustamento que reflicta os efeitos das variações de preços dos itens monetários de acordo com o parágrafo 16 da IAS 15, Informação Reflectindo os Efeitos das Variações de Preços. Tal ajustamento faz parte do ganho ou da perda na posição monetária líquida.

Impostos

32. A reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma pode dar origem a diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico. Estas diferenças são contabilizadas de acordo com a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

Demonstração de Fluxos de Caixa

33. Esta Norma exige que todos os itens da demonstração de fluxos de caixa sejam expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço.

Números Comparativos

34. Os números comparativos do período imediatamente anterior de relato, sejam eles baseados numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços, a fim de que as demonstrações financeiras comparativas sejam apresentadas em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato. Informação que seja divulgada com respeito a períodos anteriores é também expressa em termos da unidade de mensuração corrente no fim do período de relato.

Demonstrações Financeiras Consolidadas

35. Uma empresa-mãe que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária pode ter subsidiárias que também relatem nas moedas de economias hiperinflacionárias. As demonstrações financeiras de qualquertal subsidiária necessitam de ser reexpressas pela aplicação de um índice geral de preços do país em cuja moeda ela relata antes que sejam incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas emitidas pela sua empresa-mãe. Quando tal subsidiária seja uma subsidiária estrangeira as suas demonstrações financeiras reexpressas são transpostas às taxas do fecho. As demonstrações financeiras de subsidiárias que não relatem nas moedas de economias hiperinflacionárias são tratadas de acordo com a IAS 21, Os Efeitos das Alterações nas Taxas de Câmbio.

36. Se forem consolidadas demonstrações financeiras com datas de relato diferentes, todas os itens, sejam eles monetários ou não monetários, necessitam de ser reexpressos em unidades de mensuração corrente à data das demonstrações financeiras consolidadas.

Escolha e Uso do Índice Geral de Preços

37. A reexpressão das demonstrações financeiras em conformidade com esta Norma requer o uso de um índice geral de preços que reflicta alterações no poder geral de compra. É preferível que todas as empresas que relatem na moeda da mesma economia usem o mesmo índice.

ECONOMIAS QUE CESSEM DE SER HIPERINFLACIONÁRIAS

38. ***Quando uma economia cessar de ser hiperinflacionária e uma empresa interromper a preparação e apresentação de demonstrações financeiras preparadas de acordo com esta Norma, ela deve tratar as quantias expressas na unidade de medida corrente no fim do período anterior de relato como a base para as quantias escrituradas nas suas demonstrações financeiras subsequentes.***

DIVULGAÇÕES

39. ***Devem ser feitas as divulgações seguintes*** [1]***:***

(a) ***o facto de as demonstrações financeiras e os números comparativos dos períodos anteriores terem sido reexpressos segundo as variações do poder geral de compra da moeda de relato e, como resultado, estarem expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço;***

(b) ***se as demonstrações financeiras estão ou não baseadas numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente; e***

(c) ***a identificação e o nível do índice de preços à data do balanço e o movimento no índice durante o período corrente de relato e durante o período imediatamente anterior.***

40. As divulgações requeridas por esta Norma são necessárias para tornar clara a base de tratamento dos efeitos da inflação nas demonstrações financeiras. Elas destinam-se também a proporcionar outras informações necessárias à compreensão dessa base e das quantias resultantes.

DATA DE EFICÁCIA

41. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1990.***

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 30 (REFORMATADA EM 1994)

Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substitui a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Junho de 1990. É apresentada no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade de 1991 em diante. Não se fizeram alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada terminologia foi alterada para ficar ao par com a prática corrente do IASC.

Em 1998, os parágrafos 24 e 25 da IAS 30 foram emendados. As emendas substituem referencias à IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, por referências à IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Em 1999, os parágrafos 26, 27, 50 e 51 da IAS 30 foram emendados. Estas emendas substituem referências à IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço, por referências à IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, e conforme a terminologia usada na IAS 37.

---

[1] Ver também SIC-30: Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.

IAS 30

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-5
Antecedentes	6-7
Políticas Contabilísticas	8
Demonstração dos Resultados	9-17
Balanço	18-25
Contingências e Compromissos Incluindo Elementos Fora do Balanço	26-29
Maturidades de Activos e Passivos	30-39
Concentrações de Activos, Passivos e Elementos Fora do Balanço	40-42
Perdas em Empréstimos e Adiantamentos	43-49
Riscos Bancários Gerais	50-52
Activos Dados como Garantia	53-54
Actividades de «Trust»	55
Transacções com Partes Relacionadas	56-58
Data de Eficácia	59

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada nas demonstrações financeiras de bancos e de instituições financeiras similares (subsequentemente referidas como bancos).***

2. Para os fins desta Norma, o termo «banco» inclui todas as instituições financeiras em que uma das suas actividades principais seja receber depósitos e pedir emprestado com o objectivo de emprestar e de investir e que estejam dentro do âmbito da legislação bancária ou semelhante. Esta Norma é relevante para tais empresas quer tenham ou não a palavra «banco» na sua denominação.

3. Os bancos representam um sector significativo e influente da actividade empresarial a nível mundial. A maior parte dos indivíduos e das organizações utilizam bancos, quer como depositantes quer como solicitadores de empréstimos. Os bancos desempenham um papel importante na manutenção da confiança do sistema monetário através da sua relação íntima com as autoridades reguladoras e governos e da regulação sobre eles imposta pelos governos. Daqui que haja um considerável e vasto interesse na boa situação dos bancos e em particular na sua solvência e liquidez e no relativo grau de risco que se liga com os diferentes tipos das suas actividades. As operações, e por conseguinte, os requisitos de contabilização e de relato, dos bancos são diferentes dos de outras empresas comerciais. Esta Norma reconhece as suas necessidades específicas. Também encoraja a apresentação de um comentário sobre as demonstrações financeiras que trate de matérias tais como a gestão e o controlo da liquidez e do risco.

4. Esta Norma suplementa outras Normas Internacionais de Contabilidade que também se apliquem aos bancos a menos que eles estejam especificamente excluídos numa Norma.

IAS 30

5. Esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras individuais e às demonstrações financeiras consolidadas dos bancos. Quando um grupo entra em operações bancárias, esta Norma é aplicável com respeito a essas operações numa base consolidada.

ANTECEDENTES

6. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco necessitamde informação relevante, fiável e comparável que os ajude na avaliação da posição financeira e do desempenho do banco e que lhes seja útil na tomada de decisões económicas. Necessitam tambémde informação que lhes dê uma melhor compreensão das características especiais das operações de um banco. Os utentes necessitam de tal informação mesmo que um banco esteja sujeito a supervisão e proporciona às autoridades reguladoras informação que nem sempre está disponível ao público. Por isso, as divulgações nas demonstrações de um banco necessitam ser suficientemente globalizantes para ir de encontro às necessidades dos utentes, adentro da restrição do que seja razoável exigir da gerência.

7. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco estão interessados na sua liquidez e solvência e nos riscos relacionados com os activos e passivos reconhecidos no seu balanço e com os seus elementos fora do balanço. A liquidez refere-se à disponibilidade de fundos suficientes para satisfazer os levantamentos dos depósitos e outros compromissos financeiros à medida que se vencem. A solvência refere-se ao excesso de activos sobre os passivos e, portanto, à adequação do capital do banco. Um banco expõe-se ao risco de liquidez e a riscos provenientes das flutuações da moeda, de movimentos das taxas de juro, de alterações nos preços de mercado e das faltas de cumprimento das contrapartes. Estes riscos podem estar reflectidos nas demonstrações financeiras, mas os utentes obtém uma melhor compreensão se a gerência proporcionar comentários sobre as demonstrações financeiras que descrevam o modo como ela gere e controla os riscos associados com as operações do banco.

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

8. Os bancos usam métodos diferentes para o reconhecimento e quantificação dos itens nas suas demonstrações financeiras. Se bem que a harmonização destes métodos seja desejável, isso está para além do âmbito desta Norma. A fim de estar de acordo com a IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, e, por conseguinte, facilitar os utentes a compreender a base em que são preparadas as demonstrações financeiras dos bancos, necessitam de ser divulgadas as políticas contabilísticas que tratam dos itens seguintes:

   (a) o reconhecimento dos principais tipos de rendimentos (ver parágrafos 10 e 11);

   (b) a valorização dos títulos de investimento e de negociação (ver parágrafos 24 e 25);

   (c) a distinção entre as transacções e outros acontecimentos que resultem no reconhecimento de activos e passivos no balanço e as transacções e outros acontecimentos que somente dêem origem a contingências e compromissos (ver parágrafos 26 a 29);

   (d) a base para a determinação de perdas em empréstimos e adiantamentos e para o abate de empréstimos e adiantamentos incobráveis (ver parágrafos 43 a 49); e

   (e) a base para a determinação de encargos relativos aos riscos bancários gerais e ao tratamento contabilístico de tais encargos (ver parágrafos 50 a 52).

   Alguns destes tópicos constituem o assunto de Normas Internacionais de Contabilidade existentes enquanto que outros podem ser tratados em data posterior.

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

9. ***Os bancos devem apresentar uma demonstração dos resultados que agrupe rendimentos e gastos por natureza e divulgue as quantias dos principais tipos de rendimentos e de gastos.***

10. ***Adicionalmente aos requisitos de outras Normas Internacionais de Contabilidade, as divulgações na demonstração dos resultados ou as notas anexas às demonstrações financeiras devem incluir, mas não são limitadas a, os seguintes itens de rendimentos e de gastos:***

— ***Juros e rendimentos similares;***

— ***Gasto de juros e encargos similares;***

— ***Rendimento de dividendos;***

— ***Rendimento de serviços e comissões;***

— ***Gasto de serviços e comissões;***

— ***Ganhos menos perdas provenientes de títulos negociáveis;***

— ***Ganhos menos perdas provenientes de títulos de investimento;***

— ***Ganhos menos perdas provenientes de negócios em moeda estrangeira;***

— ***Outros rendimentos operacionais;***

— ***Perdas em empréstimos e adiantamentos;***

— ***Gastos gerais administrativos; e***

— ***Outros gastos operacionais.***

11. Os principais tipos de rendimentos provenientes das operações de um banco incluem juros, remunerações por serviços, comissões e resultados da negociação de títulos. Cada tipo de rendimento é divulgado separadamente a fim de que os utentes possam avaliar o desempenho de um banco. Tais divulgações são adicionais às das fontes de rendimentos exigidas pela IAS 14, Relato por Segmentos.

12. Os principais tipos de gastos provenientes das operações de um banco incluem juros, comissões, perdas em empréstimos e adiantamentos, encargos relacionados com a redução para a quantia escriturada de investimentos e gastos gerais administrativos. Cada tipo de gasto é separadamente divulgado a fim de que os utentes possam avaliar o desempenho de um banco.

13. ***Os itens de rendimentos e de gastos não devem ser compensados excepto quanto aos relacionados com coberturas e com activos e passivos que tenham sido compensados de acordo com o parágrafo 23.***

14. O compensar em casos que não sejam relacionados com coberturas e com activos e passivos que tenham sido compensados como descrito no parágrafo 23 faz com que os utentes não consigam avaliar o desempenho das actividades separadas de um banco e o retorno que ele obtém em classes particulares de activos.

15. Os ganhos e as perdas provenientes de cada um dos pontos seguintes são normalmente relatados numa base líquida:

(a) alienações e alterações na quantia escriturada dos títulos de negociação;

(b) alienações de títulos de investimento; e

(c) negócios em moedas estrangeiras.

16. O rendimento de juros e o gasto de juros são divulgados separadamente a fim de permitir uma melhor compreensão da composição de, e das razões para as alterações no, juro líquido.

17. O juro líquido é um produto não só das taxas de juro mas também das quantias de empréstimos pedidos e das quantias emprestadas. É desejável que a gerência proporcione comentários acerca das taxas médias de juro, dos activos médios que recebem juros e de passivos médios que suportam juros no período. Em alguns países, os governos proporcionam ajudas a bancos ao fazerem depósitos e outras facilidades de crédito disponíveis a taxas de juro que são substancialmente mais baixas do que as taxas de mercado. Nestes casos, o comentário da gestão divulga muitas vezes a extensão destes depósitos e facilidades e o seu efeito nos resultados líquidos.

IAS 30

BALANÇO

18. ***Um banco deve apresentar um balanço que agrupe os activos e passivos por natureza e os liste numa ordem que reflicta a sua liquidez relativa.***

19. ***Adicionalmente aos requisitos de outras Normas Internacionais de Contabilidade, as divulgações no balanço ou as notas anexas às demonstrações financeiras devem incluir, mas não são limitadas a, os seguintes activos e passivos:***

Activos

— ***Caixa e saldos no banco central;***

— ***Títulos do tesouro e outros títulos elegíveis para redesconto no banco central;***

— ***Títulos do governo e outros detidos para fins negociáveis;***

— ***Colocações, empréstimos e adiantamentos noutros bancos;***

— ***Outras colocações no mercado monetário;***

— ***Empréstimos e adiantamentos a clientes; e***

— ***Títulos de investimento.***

Passivos

— ***Depósitos de outros bancos;***

— ***Outros depósitos do mercado monetário;***

— ***Quantias devidas a outros depositantes;***

— ***Certificados de depósitos;***

— ***Livranças e outros passivos titulados; e***

— ***Outros fundos pedidos de empréstimo.***

20. A abordagem mais útil à classificação dos activos e dos passivos de um banco é agrupá-los pela sua natureza e listá-los por ordem aproximada da sua liquidez; isto pode ser semelhante de uma maneira geral às suas maturidades. Os itens correntes e não correntes não são apresentados separadamente porque a maior parte dos activos de um banco podem ser realizados ou liquidados no futuro próximo.

21. A distinção entre saldos em outros bancos e outros parceiros do mercado monetário e entre outros depositantes é informação relevante porque permite a compreensão das relações de um banco com, e a dependência de, outros bancos e o mercado monetário. Daí que um banco divulgue separadamente:

(a) os saldos no banco central;

(b) colocações em outros bancos;

(c) outras colocações no mercado monetário;

(d) depósitos de outros bancos;

(e) outros depósitos do mercado monetário; e

(f) outros depósitos.

22. Um banco geralmente não conhece os detentores dos seus certificados de depósito porque eles são negociados num mercado aberto. Daí que um banco divulgue separadamente os depósitos que tenham sido obtidos por meio da emissão dos seus próprios certificados ou de outro papel negociável.

23. ***A quantia pela qual qualquer activo ou passivo é expressa no balanço não é de compensar pela dedução de um outro passivo ou activo salvo se existir um direito legal de compensar e a compensação represente a expectativa quanto à realização ou liquidação do activo ou do passivo.***

24. ***Um banco deve divulgar os justos valores de cada classe dos seus activos e passivos financeiros como exigido pela IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação e IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.***

25. A IAS 39 proporciona quatro classificações de activos financeiros: empréstimos concedidos e contas a receber originados pela empresa, investimentos detidos até à maturidade, activos financeiros detidos para negociação, e activos financeiros disponíveis para venda. Um banco divulgará, como mínimo, os justos valores dos seus activos financeiros relativos a estas quatro classificações.

CONTINGÊNCIAS E COMPROMISSOS INCLUINDO ELEMENTOS FORA DO BALANÇO

26. ***Um banco deve divulgar os seguintes passivos contingentes e compromissos:***

(a) ***a natureza e a quantia dos compromissos para aumentar a concessão de crédito que sejam irrevogáveis por eles não poderem ser retirados à vontade do banco sem o risco de incorrer em penalidades significativas ou em gastos; e***

(b) ***a natureza e quantia dos passivos contingentes e compromissos provenientes de itens fora de balanço incluindo os relacionados com:***

(i) ***substitutos do crédito directo incluindo garantias gerais de dívida, prestação de garantias bancárias e cartas de crédito disponíveis servindo como garantias financeiras de empréstimos e títulos;***

(ii) ***certos passivos contingentes relacionados com transacções incluindo garantias de boa execução, garantias provisórias, garantias e cartas de crédito disponíveis relacionadas com determinadas transacções;***

(iii) ***passivos contingentes de relações comerciais de liquidação automática de curto prazo provenientes de movimentos de bens, tais como créditos documentários em que o embarque subjacente é usado como garantia;***

(iv) ***os acordos de venda e de recompra não reconhecidos no balanço;***

(v) ***itens relacionados com taxas de juro e de câmbio incluindo «swaps», opções e futuros; e***

(vi) ***outros compromissos, facilidade de emissão de livranças e facilidade de subscrição de riscos repetitivos.***

27. A IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, trata na generalidade da contabilização e divulgação de passivos contingentes. A Norma é de particular relevância para os bancos porque os bancos se envolvem muitas vezes em muitos tipos de passivos contingentes e compromissos, alguns revogáveis e outros irrevogáveis, que são frequentemente significativos em volume e substancialmente maiores do que os de outras empresas comerciais.

28. Muitos bancos também celebram transacções que não são presentemente reconhecidas como activos ou como passivos no balanço mas que dão origem a contingências e compromissos. Tais elementos fora do balanço representam muitas vezes uma parte importante da actividade de um banco e podem ter uma relevância significativa no nível de risco a que o banco está exposto. Estes itens podem adicionar, ou reduzir, outros riscos, como por exemplo ao fazer a cobertura de activos ou passivos no balanço. Elementos fora do balanço podem resultar de transacções levadas a efeito por conta de clientes ou da própria posição negocial banco.

29. Os utentes das demonstrações financeiras necessitam conhecer as contingências e os compromissos irrevogáveis de um banco por causa das implicações que estes possam exercer na sua liquidez e solvência e a possibilidade inerente de perdas potenciais. Os utentes também exigem informação adequada acerca da natureza e quantia das transacções fora do balanço tomadas por um banco.

IAS 30

MATURIDADES DE ACTIVOS E PASSIVOS

30. ***Um banco deve divulgar uma análise de activos e de passivos por grupos relevantes de maturidade baseados nos períodos remanescentes à data contratual do balanço até à data da maturidade.***

31. O balanceamento e o não balanceamento controlado das maturidades e taxas de juro de activos e passivos é fundamental à gestão de um banco. Não é usual que os bancos estejam sempre completamente balanceados pois os negócios transaccionados são muitas vezes de prazo incerto e de tipos diferentes. Uma posição não balanceada melhora potencialmente a lucratividade mas pode também aumentar o risco de prejuízos.

32. As maturidades de activos e de passivos e a capacidade de substituir, a um custo aceitável, passivos que suportam juros à medida que atinjam a maturidade, são factores importantes na determinação da liquidez de um banco e da sua exposição a alterações nas taxas de juro e nas taxas de câmbio. A fim de proporcionar informação que seja relevante para a determinação da sua liquidez, um banco divulga, como mínimo, uma análise de activos e de passivos por grupos relevantes de maturidade.

33. Os grupos de maturidade aplicados a activos e passivos individuais diferem entre bancos e na sua adequação a certos activos e passivos. Entre os exemplos de períodos usados incluem-se os seguintes:

(a) até 1 mês;

(b) de 1 mês a 3 meses;

(c) de 3 meses a 1 ano;

(d) de 1 ano a 5 anos; e

(e) mais de 5 anos.

Frequentemente, os períodos são combinados, por exemplo, no caso de empréstimos e adiantamentos, ao agrupar os custos de um ano e os para mais de um ano. Quando o reembolso se distribui ao longo de um período de tempo, cada prestação é imputada ao período em que ela esteja contratualmente acordada ou em que se espera que seja pago ou recebida.

34. É essencial que os períodos de maturidade adoptados por um banco sejam os mesmos para os activos e para os passivos. Isto torna evidente a extensão até à qual as maturidades são balanceadas bem como a consequente dependência do banco de outras fontes de liquidez.

35. As maturidades podem ser expressas em termos de:

(a) o período remanescente até à data do reembolso;

(b) o período original até à data do reembolso; ou

(c) o período remanescente até à próximadata em que as taxas de juro possam ser alteradas.

A análise de activos e de passivos pelo seus períodos remanescentes até às datas de reembolso proporciona a melhor base de avaliação da liquidez de um banco. Um banco pode também divulgar maturidades de reembolso baseadas no período original até à data do reembolso a fim de proporcionar informação acerca da sua estratégia comercial e de constituição de fundos. Além disso, um banco pode divulgar grupos de maturidade baseados no período remanescente até à próxima data em que as taxas de juro possam ser alteradas a fim de demonstrar a sua exposição a riscos de taxas de juro. A gestão pode também proporcionar, no seu comentário às demonstrações financeiras, informação acerca da exposição a taxas de juro e acerca da maneira como gere e controla tais exposições.

36. Em muitos países, os depósitos feitos num banco podem ser levantados a pedido e os adiantamentos dados por um banco podem ser reembolsados a pedido. Contudo, na prática, estes depósitos e adiantamentos são muitas vezes mantidos por longos períodos sem levantamento ou reembolso; daí que a data efectiva de reembolso seja mais tarde que a data contratual. Todavia, um banco divulga análises expressas em termos de maturidades contratuais mesmo que o período de reembolso contratual não seja muitas vezes o período efectivo porque as datas contratuais reflectem os riscos de liquidez ligados aos activos e passivos dos bancos.

37. Alguns activos de um banco não têm uma data de maturidade contratual. O período em que se presume que estes activos se vencem é tomado usualmente como a data esperada em que os activos serão realizados.

38. A avaliação pelos utentes da liquidez de um banco através da sua divulgação dos grupos de maturidade é feita no contexto das práticas bancárias locais, incluindo a disponibilidade de fundos pelos bancos. Em alguns países, os fundos a curto-prazo estão disponíveis, no decurso normal dos negócios, a partir de mercado monetário, ou numa emergência, a partir do banco central. Noutros países, não é este o caso.

39. A fim de proporcionar aos utentesuma completa compreensão dos grupos de maturidade, as divulgações nas demonstrações financeiras podem necessitar de serem suplementadas por informação quanto à probabilidade de reembolso adentro do período remanescente. Daí que a gestão possa proporcionar, no seu comentário às demonstrações financeiras, informação acerca dos períodos efectivos e acerca da maneira como gere e controla os riscos e exposições associados com os diferentes perfis de maturidade e de taxas de juro.

CONCENTRAÇÕES DE ACTIVOS, PASSIVOS E DE ELEMENTOS FORA DO BALANÇO

40. ***Um banco deve divulgar quaisquer concentrações significativas dos seus activos, passivos e itens fora do balanço. Tais divulgações devem ser feitas em termos de áreas geográficas, grupos de clientes ou de sectores ou outras concentrações de risco. Um banco deve também divulgar a quantia de significativas exposições líquidas em moeda estrangeira.***

41. Um banco divulga concentrações significativas na distribuição dos seus activos e na fonte dos seus passivos porque é uma indicação útil dos riscos potenciais inerentes à realização dos activos e dos fundos disponíveis para o banco. Tais divulgações são feitas em termos de áreas geográficas, de grupos de clientes ou de sectores ou de outras concentrações de risco que sejam apropriadas nas circunstâncias do banco. É também importante uma análise semelhante e uma explanação de elementos fora do balanço. As áreas geográficas podem compreender países individuais, grupos de países ou regiões adentro de um país; as divulgações quanto aos clientes podem tratar de sectores tais como governos, autoridades públicas e empresas comerciais e de negócios. Tais divulgações são feitas adicionalmente a qualquer informação por segmentos exigida pela IAS 14, Relato por Segmentos.

42. A divulgação de exposições significativas líquidas em moeda estrangeira também é uma indicação útil do risco de perdas provenientes de alterações em taxas de câmbio.

PERDAS EM EMPRÉSTIMOS E ADIANTAMENTOS

43. ***Um banco deve divulgar o seguinte:***

(a) ***a política contabilística que descreve a base em que os empréstimos e adiantamentos incobráveis sejam reconhecidos como um gasto e abatidos;***

(b) ***pormenores dos movimentos na provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos durante o período. Deve divulgar separadamente a quantia reconhecida como um gasto do período para perdas em empréstimos e adiantamentos incobráveis, a quantia debitada no período quanto a empréstimos e adiantamentos abatidos e a quantia creditada no período para empréstimos e adiantamentos anteriormente abatidos que tenham sido recuperados;***

(c) ***a quantia agregada da provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos à data do balanço; e***

(d) ***a quantia agregada incluída no balanço para empréstimos e adiantamentos em que o juro não esteja a ser acrescido e a base usada para determinar a quantia escriturada de tais empréstimos e adiantamentos.***

44. ***Quaisquer quantias postas de lado com respeito a perdas em empréstimos e adiantamentos adicionalmente às perdas que tenham sido especificamente identificadas ou às perdas potenciais que a experiência indique estarem presentes na carteira de empréstimos e de adiantamentos devem ser contabilizadas como apropriações de resultados retidos. Quaisquer créditos resultantes da redução de tais quantias têm como consequência um aumento de resultados retidos e não são incluídos na determinação do resultado líquido do período.***

IAS 30

45. É inevitável que no decurso corrente dos negócios, os bancos sofram perdas em empréstimos, adiantamentos e em outras facilidades de crédito como resultado de se tornarem parcial ou totalmente incobráveis. A quantia das perdas que tenham sido especificamente identificadas é reconhecida como um gasto e deduzida da quantia escriturada na categoria apropriada de empréstimos e adiantamentos como uma provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos. A quantia de perdas potenciais não especificamente identificadas mas que a experiência indica estarem presentes na carteira de empréstimos e adiantamentos é também reconhecida como um gasto e deduzida do total da quantia escriturada de empréstimos e adiantamentos como uma provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos. A avaliação destas perdas depende do julgamento da gerência; é essencial, porém, que a gerência faça as suas avaliações de uma maneira consistente de período para período.

46. As circunstâncias locais ou a legislação podem exigir ou permitir a um banco pôr de lado quantias para perdas em empréstimos e adiantamentos adicionalmente às que tenham sido especificamente identificadas e as perdas potenciais que a experiência indique estarem presentes na carteira de empréstimos e adiantamentos. Quaisquer de tais quantias postas de lado representam apropriações de resultados retidos e não gastos na determinação do resultado líquido do período. De forma semelhante, quaisquer créditos resultantes da redução de tais quantias resultam num aumento nos resultados retidos e não são incluídos na determinação do resultado líquido do período.

47. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco necessitam conhecer o impacto que as perdas em empréstimos e adiantamentos têm tido na posição financeira e no desempenho do banco; isto ajuda a julgar a eficácia com que o banco empregou os seus recursos. Por isso, os bancos divulgam a quantia agregada da provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos à data do balanço e os movimentos na provisão durante o período. Os movimentos na provisão, incluindo as quantias previamente reduzidas que tenham sido recuperadas durante o período, são mostrados separadamente.

48. Um banco pode decidir não acrescer juros de um empréstimo ou adiantamento, por exemplo, quando o devedor do empréstimo está mais do que um certo período em mora com respeito ao pagamento do juro ou capital. Um banco divulga a quantia agregada de empréstimos e adiantamentos à data do balanço em que o juro não foi acrescido e a base usada para determinar a quantia escriturada de tais empréstimos e adiantamentos. É também desejável que os bancos divulguem se reconhecem ou não resultados de juros de tais empréstimos e adiantamentos e o impacto que o não acréscimo de juros tem na sua demonstração dos resultados.

49. Quando os empréstimos e os adiantamentos não possam ser recuperados, são abatidos e debitados à provisão para perdas. Em alguns casos, eles não são abatidos até que todos os procedimentos legais necessários tenham sido completados e a quantia da perda seja finalmente determinada. Noutros casos, são abatidos mais cedo, por exemplo quando o devedor não tenha pago qualquer capital que se vencesse num período específico. Como diverge o momento pelo qual os empréstimos e adiantamentos incobráveis são abatidos, a quantia bruta dos empréstimos e adiantamentos e das provisões para perdas pode variar consideravelmente em circunstâncias semelhantes. Como consequência, os bancos divulgam a sua política de abate de empréstimos e adiantamentos incobráveis.

RISCOS BANCÁRIOS GERAIS

50. ***Quaisquer quantias postas de lado para riscos bancários gerais, incluindo prejuízos futuros e outros riscos ou contingências imprevisíveis devem ser divulgadas separadamente como apropriações de resultados retidos. Quaisquer créditos provenientes da redução de tais quantias têm como consequência um aumento de resultados retidos e não devem ser incluídas na determinação do resultado líquido do período.***

51. As circunstâncias locais ou a legislação podem exigir ou permitir que um banco ponha de lado quantias para riscos gerais da actividade bancária, incluindo prejuízos futuros ou outros riscos não previsíveis, adicionalmente aos débitos para perdas em empréstimos e adiantamentos determinados de acordo com o parágrafo 45. A um banco pode também ser exigido ou permitido pôr de lado quantias para contingências. Tais quantias para riscos bancários gerais e contingências não se qualificam para reconhecimento como provisões segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Portanto um banco reconhece tais quantias como apropriações de resultados retidos. Isto é necessário para evitar a sobreavaliação de passivos, subavaliação de activos, acréscimos e provisões não divulgadas e a oportunidade de distorcer o resultado líquido e o capital próprio.

52. A demonstração dos resultados não pode apresentar informação relevante e fiável acerca do desempenho de um banco se o resultado líquidodo período incluir os efeitos de quantias postas de lado não divulgadas para riscos gerais da actividade bancária ou contingências adicionais, ou créditos não divulgados resultantes da reposição de tais débitos. De forma semelhante, o balanço não pode proporcionar informação relevante e fiável acerca da posição financeira de um banco se o balanço incluir passivos sobreavaliados, activos subavaliados ou acréscimos e provisões não divulgados.

ACTIVOS DADOS COMO GARANTIA

53. ***Um banco deve divulgar a quantia agregada dos passivos garantidos e a natureza e quantia escriturada dos activos dados como garantia.***

54. Em alguns países, é exigido aos bancos, quer por lei ou hábito do país, dar activos como garantia para apoiar certos depósitos e outros passivos. As quantias envolvidas são muitas vezes substanciais e assim podem ter um impacto significativo na determinação da posição financeira de um banco.

ACTIVIDADES DE «TRUST»

55. Os bancos geralmente actuam como «*trustees*» e assumem outros papéis fiduciários que dão origem à detenção ou colocação de activos por conta de indivíduos, de «*trust*», de planos de benefícios de reforma e de outras instituições. Desde que o «*trust*» ou organização semelhante seja legalmente suportado, estes activos não são activos do banco e, por, isso, não são incluídos no seu balanço. Se o banco se envolver em actividades de «*trust*» significativas, é feita a divulgação desse facto nas suas demonstrações financeiras bem como a indicação da extensão dessas actividades por causa do passivo potencial se o banco falhar nos seus deveres fiduciários. Para este efeito, as actividades de «*trust*» não englobam funções de custódia de cofres.

TRANSACÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

56. A IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, trata geralmente das divulgações dos relacionamentos de partes relacionadas e de transacções entre uma empresa que relata e as suas partes relacionadas. Em alguns países, a lei ou as autoridades reguladoras evitam ou restringem que os bancos celebrem transacções com partes relacionadas enquanto que noutras tais transacções são permitidas. A IAS 24, é de relevância particular na apresentação das demonstrações financeiras de um banco num país que permita tais transacções.

57. Certas transacções entre partes relacionadas podem ser efectuadas em termos diferentes dos que com partes não correlacionados. Por exemplo, um banco pode adiantar uma grande quantia ou debitar taxas de juro mais baixas a uma parte relacionada do que debitaria noutras circunstâncias idênticas a uma parte não relacionada; os adiantamentos ou depósitos podem ser transferidos entre partes relacionadas mais rapidamente e com menos formalidade do que é possível quando estejam envolvidos partes não relacionadas. Mesmo quando surjam transacções com partes relacionadas no decurso corrente dos negócios de um banco, a informação acerca de tais transacções é relevante para as necessidades dos utentes e a sua divulgação é exigida pela IAS 24.

58. Quando um banco tenha celebrado transacções com partes relacionadas, é adequado divulgar a natureza do relacionamento com partes relacionadas, os tipos de transacções e os elementos das transacções necessárias para a compreensão das demonstrações financeiras do banco. Os elementos que normalmente seriam divulgados para estar de acordo com IAS 24, incluem a política de empréstimos do banco com partes relacionadas e, com respeito a transacções de partes relacionadas, a quantia incluída em ou a proporção de:

(a) cada um dos empréstimos e adiantamentos, depósitos, aceites e livranças; as divulgações podem incluir as quantias agregadas em aberto no começo e no fim do período, assim como adiantamentos, depósitos, reembolsos e outras alterações durante o período;

(b) cada um dos principais tipos de rendimentos, gasto de juros e comissões pagas;

(c) a quantia do gasto reconhecido no período quanto a perdas em empréstimos e adiantamentos e a quantia da provisão à data do balanço; e

(d) compromissos irrevogáveis e contingências e compromissos provenientes de elementos fora do balanço.

DATA DE EFICÁCIA

59. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras dos bancos que cubram os períodos que comecem em ou depois de 1 de Janeiro de 1991.***

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 31 (REVISTA EM 2000)

Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos

A IAS 31 foi aprovada pelo Conselho em Novembro de 1990.

Em Novembro de 1994, o texto da IAS 31 foi reformatado para ser apresentado no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade em 1991. Não foram feitas alterações substantivas ao texto original. Determinada terminologia foi alterada para ficar a par com a prática do IASC na altura.

Em Julho de 1998, para ficar consistente com a IAS 36, Imparidade de Activos, os parágrafos 39 e 40 foram revistos e foi acrescentado um novo parágrafo 41.

Em Dezembro de 1998, os parágrafos 35 e 42 da IAS 31 foram emendados para substituir referências à IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, por referências à IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Em Março de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço, emendou o parágrafo 45 para ficar consistente com a terminologia da IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

Em Outubro de 2000, o parágrafo 35 foi revisto para ficar consistente com parágrafos similares de outras Normas Internacionais de Contabilidade relacionadas. A alteração do parágrafo 35 torna-se eficaz quando a empresa aplicar a IAS 39 pela primeira vez.

Uma Interpretação SIC relaciona-se com a IAS 31:

— SIC-13: Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não-Monetárias por Empreendedores.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1
Definições	2-7
Formas de Empreendimento Conjunto	3
Acordo Contratual	4-7