(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

Operações Conjuntamente Controladas	8-12
Activos Conjuntamente Controlados	13-18
Entidades Conjuntamente Controladas	19-37
Demonstrações Financeiras Consolidadas de um Empreendedor	25-37
Tratamento de Referência — Consolidação Proporcional	25-31
Tratamento Alternativo Permitido — Método de Equivalência Patrimonial	32-34
Excepções aos Tratamentos de Referência e Alternativo Permitido	35-37
Demonstrações Financeiras Individuais de um Empreendedor	38
Transacções entre um Empreendedor e um Empreendimento Conjunto	39-41
Relato de Interesses em Empreendimentos Conjuntos nas Demonstrações Financeiras de um Investidor	42
Operadores de Empreendimentos Conjuntos	43-44
Divulgação	45-49
Data de Eficácia	50-52

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 de interesses em empreendimentos conjuntos e no relato dos activos, passivos, rendimentos e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as actividades do empreendimento conjunto se realizam.***

DEFINIÇÕES

2. ***Usam-se os termos seguintes nesta Norma, com os significados indicados abaixo:***

Um empreendimento conjunto é um acordo contratual pelo qual dois ou mais parceiros empreendem uma actividade económica que esteja sujeita a controlo conjunto.

Controlo é o poder de gerir as políticas operacionais e financeiras de uma actividade económica afim de obter benefícios da mesma.

Controlo conjunto é a partilha contratualmente acordada de controlo de uma actividade económica.

Influência significativa é o poder de participar nas decisões das políticas operacional e financeira de uma actividade económica que não seja controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas.

Um empreendedor é um parceiro de um empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.

Um investidor num empreendimento conjunto é um participante de um empreendimento conjunto que não tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.

IAS 31

Consolidação proporcional é um método de contabilização e de relato financeiro pelo qual o quinhão de um empreendedor em cada um dos activos, passivos, rendimentos e gastos de uma entidade conjuntamente controlada é combinado numa base linha a linha com itens similares nas demonstrações financeiras do empreendedor ou relatado como linhas de itens separados nas demonstrações financeiras do empreendedor.

O método da equivalência patrimonial é um método de contabilização e de relato financeiro pelo qual um interesse numa entidade conjuntamente controlada é inicialmente registado pelo custo e ajustado depois pela alteração pós-aquisição no quinhão do empreendedor nos activos líquidos da entidade conjuntamente controlada. A demonstração dos resultados reflecte o quinhão do empreendedor nos resultados das operações da entidade conjuntamente controlada.

Formas de Empreendimento Conjunto

3. Os empreendimentos conjuntos assumem formas e estruturas muito diferentes. Esta Norma identifica três grandes tipos — operações conjuntamente controladas, activos conjuntamente controlados e entidades conjuntamente controladas — que são geralmente descritas como, e satisfazem a definição de, empreendimentos conjuntos. As características seguintes são comuns a todos os empreendimentos conjuntos:

(a) dois ou mais empreendedores estão ligados por um acordo contratual; e

(b) o acordo contratual estabelece o controlo conjunto.

Acordo Contratual

4. A existência de um acordo contratual distingue entre interesses que envolvam controlo conjunto proveniente de investimentos em associadas em que o investidor tenha influência significativa (ver a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas). As actividades que não tenham acordo contratual para estabelecer controlo conjunto não são empreendimentos conjuntos para os fins desta Norma.

5. O acordo contratual pode ser evidenciado de várias maneiras; por exemplo, por um contrato entre os empreendedores ou por actas de reuniões entre os empreendedores. Nalguns casos, o acordo é incorporado nos artigos ou outro clausulado do empreendimento conjunto. Qualquer que seja a sua forma, o acordo contratual é geralmente escrito e trata de assuntos tais como:

(a) a actividade, duração e obrigações de relato do empreendimento conjunto;

(b) a nomeação do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente do empreendimento conjunto e os direitos de voto dos empreendedores;

(c) contribuições de capital pelos empreendedores; e

(d) a participação dos empreendedores no output, nos rendimentos, nos gastos ou nos resultados do empreendimento conjunto.

6. O acordo contratual estabelece o controlo conjunto sobre o empreendimento conjunto. Tal requisito assegura que nenhum empreendedor esteja por si só em posição de controlar unilateralmente a actividade. O acordo identifica as decisões em áreas essenciais aos objectivos do empreendimento conjunto que necessitem do consentimento de todos os empreendedores e as decisões que possam exigir o consentimento de uma maioria especificada dos empreendedores.

7. O acordo contratual pode identificar um empreendedor como o operador ou o gestor do empreendimento conjunto. O operador não controla o empreendimento mas actua adentro das políticas operacionais e financeiras que tenham sido acordadas pelos empreendedores conforme o acordo contratual e delegadas no operador. Se o operador tiver o poder de gerir as políticas operacionais e financeiras da actividade económica, ele controla o empreendimento e o empreendimento é uma subsidiária do operador e não um empreendimento conjunto.

OPERAÇÕES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS

8. O funcionamento de alguns empreendimentos conjuntos envolve o uso de activos e de outros recursos dos empreendedores e não a formação de uma sociedade, parceria ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor utiliza os seus próprios activos fixos e dispõe dos seus próprios inventários. Também incorre nos seus próprios gastos e passivos e procura os seus próprios financiamentos, que representam as suas próprias obrigações. As actividades do empreendimento conjunto podem ser levadas a efeito pelos empregados do empreendedor ao mesmo tempo que as actividades similares deste. O acordo de empreendimento conjunto proporciona geralmente um meio pelo qual são partilhados entre os empreendedores o rédito da venda da produção conjunta e quaisquer gastos incorridos em comum.

9. Um exemplo de uma operação conjuntamente controlada dá-se quando dois ou mais empreendedores combinam as suas operações, recursos e perícia afim de fabricar, comercializar e distribuir conjuntamente um produto particular, tal como uma aeronave. As diferentes partes do processo de fabrico são levadas a efeito por cada um dos empreendedores. Cada empreendedor suporta os seus próprios custos e obtém uma parte do rédito da venda do avião, sendo tal partilha determinada segundo o acordo contratual.

10. ***Com respeito aos seus interesses em operações conjuntamente controladas, um empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras individuais e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas:***

    (a) ***os activos que controla e os passivos em que incorre; e***

    (b) ***os gastos em que incorre e o seu quinhão do rédito que obtém proveniente da venda de bens ou serviços pelo empreendimento conjunto.***

11. Dado que os activos, passivos, réditos e gastos estão já reconhecidos nas demonstrações financeiras individuais do empreendedor, e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas, nenhuns ajustamentos ou outros procedimentos de consolidação são necessários com respeito a estes elementos quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

12. Podem não ser exigidos registos contabilísticos separados para o próprio empreendimento conjunto e podem não ser preparadas demonstrações financeiras para o empreendimento conjunto. Porém, os empreendedores podem preparar contas de gestão de forma que possam avaliar o desempenho do empreendimento conjunto.

ACTIVOS CONJUNTAMENTE CONTROLADOS

13. Alguns empreendimentos conjuntos envolvem o controlo conjunto, e muitas vezes a posse conjunta, pelos empreendedores de um ou mais activos contribuídos para, ou adquiridos com a finalidade de, o empreendimento conjunto e destinados aos fins do mesmo. Os activos são usados para a obtenção de benefícios para os empreendedores. Cada empreendedor pode ficar com um quinhão do produto obtido a partir dos activos e cada um suporta um quinhão acordado dos gastos incorridos.

14. Estes empreendimentos conjuntos não envolvem a fundação de uma sociedade organizada, parceria ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores. Cada um dos empreendedores tem controlo sobre a sua parte dos benefícios económicos futuros através do seu quinhão nos activos conjuntamente controlados.

15. Muitas actividades nas indústrias de extracção de petróleo, gás e minérios envolvem activos conjuntamente controlados; por exemplo, um dado número de companhias de produção de petróleo pode controlar conjuntamente e explorar um «*pipeline*» de petróleo. Cada um dos empreendedores utiliza o «*pipeline*» para o transporte dos seus próprios produtos em retorno do qual suporta uma proporção acordada dos gastos de operar o «*pipeline*». Um outro exemplo de um activo conjuntamente controlado é quando duas empresas controlam conjuntamente uma propriedade, cada uma obtendo um quinhão das rendas recebidas e suportando um quinhão dos gastos.

16. ***Com respeito aos seus interesses em activos conjuntamente controlados, um empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras individuais e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas:***

    (a) ***o seu quinhão dos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos;***

    (b) ***quaisquer passivos em que tenha incorrido;***

(c) ***o seu quinhão de quaisquer passivos incorridos juntamente com os outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;***

(d) ***qualquer rendimento proveniente da venda ou uso do seu quinhão do output do empreendimento conjunto, juntamente com o seu quinhão de quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto; e***

(e) ***quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto.***

17. Com respeito ao seu interesse nos activos conjuntamente controlados, cada um dos empreendedores inclui nos seus registos contabilísticos e reconhece nas suas demonstrações financeiras individuais e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas:

(a) o seu quinhão dos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos e não como um investimento. Por exemplo, um quinhão de um pipeline conjuntamente controlado é classificado como activo fixo tangível;

(b) quaisquer passivos em que tenha incorrido, por exemplo, os incorridos no financiamento do seu quinhão dos activos;

(c) o seu quinhão de quaisquer passivos conjuntamente incorridos com outros empreendedores com relação ao empreendimento conjunto;

(d) quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte do output do empreendimento conjunto, juntamente com o seu quinhão de quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto; e

(e) quaisquer gastos que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto, como por exemplo, os relacionados com o financiamento dos interesses do empreendedor nos activos e com a venda do seu quinhão do *output*.

Dado que os activos, passivos, rendimentos e gastos estão já reconhecidos nas demonstrações financeiras individuais do empreendedor, e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas, nenhuns ajustamentos ou outros procedimentos de consolidação são necessários com respeito a estes elementos quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

18. O tratamento de activos conjuntamente controlados reflecte a substância e a realidade económica e geralmente, a forma legal do empreendimento conjunto. Os registos contabilísticos individuais do próprio empreendimento conjunto podem ser limitados aos gastos incorridos em comum pelos empreendedores conforme as participações acordadas entre si. Podem não ser preparadas demonstrações financeiras pelo empreendimento conjunto, embora os empreendedores possam preparar contas de gestão afim de que possam avaliar o desempenho do empreendimento conjunto.

ENTIDADES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS

19. Uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse. A entidade opera da mesma maneira que outras empresas, excepto que um acordo contratual entre os empreendedores estabelece controlo conjunto sobre a actividade económica da entidade.

20. Uma entidade conjuntamente controlada controla os activos do empreendimento conjunto, incorre em passivos e gastos e obtém rendimentos. Pode fazer contratos em seu próprio nome e obter fundos para os fins da actividade do empreendimento conjunto. Cada um dos empreendedores tem direito a um quinhão dos resultados da entidade conjuntamente controlada, se bem que nalgumas entidades conjuntamente controladas também haja envolvimento no quinhão do output do empreendimento conjunto.

21. Um exemplo vulgar de uma entidade conjuntamente controlada é quando duas empresas combinam as suas actividades numa linha particular de negócios através da transferência dos activos e passivos relevantes para uma entidade conjuntamente controlada. Um outro exemplo surge quando uma empresa começa um negócio num país estrangeiro em conjunto com o governo ou outro departamento nesse país, por meio do estabelecimento de uma entidade separada que é conjuntamente controlada pela empresa e pelo governo ou departamento.

22. Muitas entidades conjuntamente controladas são em substância semelhantes aos empreendimentos conjuntos referidos como operações conjuntamente controladas. Por exemplo, os empreendedores podem transferir um activo conjuntamente controlado, tal como um «*pipeline*» de petróleo para uma entidade conjuntamente controlada, por razões fiscais ou outras. De forma semelhante, os empreendedores podem contribuir para uma entidade conjuntamente controlada com activos que serão operados conjuntamente. Algumas operações conjuntamente controladas também envolvem a criação de uma entidade conjuntamente controlada para tratar de aspectos particulares da actividade, como por exemplo, a concepção, a comercialização, distribuição ou serviço pós-venda do produto.

23. Uma entidade conjuntamente controlada tem os seus próprios registos contabilísticos e prepara e apresenta demonstrações financeiras da mesma maneira que outras empresas em conformidade com os requisitos nacionais apropriados e com as Normas Internacionais de Contabilidade.

24. Cada empreendedor contribui geralmente com dinheiro ou com outros recursos para a entidade conjuntamente controlada. Estas contribuições são incluídas nos registos contabilísticos do empreendedor e reconhecidas nas demonstrações financeiras individuais como um investimento na entidade conjuntamente controlada.

Demonstrações Financeiras Consolidadas de um Empreendedor

Tratamento de Referência — Consolidação Proporcional

25. ***Nas suas demonstrações financeiras consolidadas, um empreendedor deve relatar o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando um dos dois formatos de relato da consolidação proporcional.***

26. Quando se relata nas demonstrações financeiras consolidadas um interesse numa entidade conjuntamente controlada, é essencial que um empreendedor reflicta a substância e realidade económica do acordo, e não a estrutura particular ou forma do empreendimento conjunto. Numa entidade conjuntamente controlada, um empreendedor tem controlo sobre o seu quinhão dos benefícios económicos futuros através do seu quinhão dos activos e passivos do empreendimento. Esta substância e realidade económica são reflectidas nas demonstrações financeiras do empreendedor quando o empreendedor relata os seus interesses nos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada usando um dos dois formatos de relato para a consolidação proporcional descritos no parágrafo 28.

27. A aplicação da consolidação proporcional significa que o balanço consolidado do empreendedor inclui o seu quinhão nos activos que conjuntamente controla e o seu quinhão nos passivos pelos quais está conjuntamente responsável. A demonstração consolidada dos resultados do empreendedor inclui o seu quinhão nos rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação da consolidação proporcional são semelhantes aos procedimentos para a consolidação de investimentos em subsidiárias, que estão indicados na IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias.

28. Podem ser usados formatos diferentes de relato para levar a efeito a consolidação proporcional. O empreendedor pode combinar o seu quinhão em cada um dos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada com os itens semelhantes nas suas demonstrações financeiras consolidadas numa base linha a linha. Por exemplo, pode combinar o seu quinhão nos inventários da entidade conjuntamente controlada com os inventários do grupo consolidado e o seu quinhão nos activos fixos conjuntamente controlados com os mesmos itens do grupo consolidado. Alternativamente, o empreendedor pode incluir nas suas demonstrações financeiras consolidadas itens em linhas separadas relativos à sua parte nos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Por exemplo, pode mostrar o seu quinhão dos activos correntes da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos activos correntes do grupo consolidado; pode mostrar o seu quinhão dos activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada de forma separada como parte dos activos fixos tangíveis do grupo consolidado. Ambos os formatos de relato fazem com que resultem quantias de relato idênticas de rendimento líquido e de cada uma das principais classificações de activos, passivos, rendimentos e gastos; ambos os formatos são aceitáveis para os fins desta Norma.

29. Qualquer que seja o formato usado para levar a efeito a consolidação proporcional, é inapropriado compensar quaisquer activos ou passivos com a dedução de outros passivos ou activos ou quaisquer rendimentos ou gastos com a dedução de outros gastos ou rendimentos, a menos que exista um direito legal de compensação e a compensação represente a expectativa quanto à realização do activo ou à liquidação do passivo.

30. ***Um empreendedor deve descontinuar o uso da consolidação proporcional a partir da data em que cesse de ter controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada.***

31. Um empreendedor descontinua o uso da consolidação proporcional a partir da data em que cessa de quinhoar no controlo de uma entidade conjuntamente controlada. Isto pode acontecer, por exemplo, quando o empreendedor aliena o seu interesse ou quando se colocam restrições externas à entidade conjuntamente controlada de tal modo que deixe de poder atingir os seus objectivos.

Tratamento Alternativo Permitido — Método da Equivalência Patrimonial

32. ***Nas suas demonstrações financeiras consolidadas, um empreendedor deve relatar os seus interesses numa entidade conjuntamente controlada pelo uso do método da equivalência patrimonial.***

33. Alguns empreendedores relatam os seus interesses nas entidades conjuntamente controlados usando o método da equivalência patrimonial, como descrito na IAS 28, Contabilização dos Investimentos em Associadas. O uso do método da equivalência patrimonial é apoiado por aqueles que argumentam que é inapropriado combinar itens controlados com itens conjuntamente controlados e por aqueles que crêem que os empreendedores têm influência significativa, e não controlo conjunto, numa entidade conjuntamente controlada. Esta Norma não recomenda o uso do método da equivalência patrimonial porque a consolidação proporcional reflecte melhor a substância e realidade económicas do interesse de um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, isto é, o controlo sobre a parte do empreendedor nos benefícios económicos futuros. Contudo, esta Norma permite o uso do método da equivalência patrimonial como um tratamento alternativo permitido, quando se relatam interesses nas entidades conjuntamente controladas.

34. ***Um empreendedor deve descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que cesse de ter controlo conjunto sobre, ou ter influência significativa em, uma entidade conjuntamente controlada.***

Excepções aos Tratamentos de Referência e Alternativo Permitido

35. ***Um empreendedor deve contabilizar os interesses seguintes de acordo com a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração:***

(a) ***um interesse numa entidade conjuntamente controlada que seja adquirida e exclusivamente detida com vista à sua subsequente alienação no futuro próximo; e***

(b) ***um interesse numa entidade conjuntamente controlada que opere sob severas restrições a longo prazo que diminuam significativamente a sua capacidade de transferir fundos para o empreendedor.***

36. O uso quer da consolidação proporcional quer do método da equivalência patrimonial é inapropriado quando o interesse numa entidade conjuntamente controlada é adquirido e exclusivamente detido com vista à sua alienação subsequente no futuro próximo. É também inapropriado quando a entidade conjuntamente controlada opere sob restrições severas a longo prazo que significativamente diminuam a sua capacidade de transferir fundos para o empreendedor.

37. ***Um empreendedor, a partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torne uma subsidiária de um empreendedor, contabiliza o seu interesse de acordo com a IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias.***

Demonstrações Financeiras Individuais de um Empreendedor

38. Em muitos países são apresentadas demonstrações financeiras individuais por um empreendedor afim de satisfazer requisitos legais ou outros. Tais demonstrações financeiras individuais são preparadas afim de ir ao encontro de uma variedade de necessidades com a consequência de estarem em uso diferentes práticas de relato em diferentes países. Por conseguinte, esta Norma não indica preferência por qualquer tratamento particular.

TRANSACÇÕES ENTRE UM EMPREENDEDOR E UM EMPREENDIMENTO CONJUNTO

39. ***Quando um empreendedor contribuir ou vender activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer parcela de um ganho ou de uma perda na transacção deve reflectir a substância da transacção. Enquanto os activos forem retidos pelo empreendimento conjunto, e desde que o empreendedor tenha transferido os riscos significativos e vantagens de posse, o empreendedor deve somente reconhecer a parcela do ganho que seja atribuível aos interesses dos outros empreendedores*** [1]***. O empreendedor deve reconhecer a quantia total de qualquer perda quando a contribuição ou venda proporcione evidência de uma redução no valor realizável líquido de activos correntes ou uma perda por imparidade.***

40. ***Quando um empreendedor comprar activos de um empreendimento conjunto, o empreendedor não deve reconhecer o seu quinhão dos lucros do empreendimento conjunto derivados da transacção até que revenda os activos a um terceiro independente. Um empreendedor deve reconhecer o seu quinhão das perdas resultantes destas transacções da mesma maneira que os lucros excepto que as perdas devem ser reconhecidas imediatamente quando representem uma redução no valor realizável líquido de activos correntes ou uma perda por imparidade.***

41. Para estimar se uma transacção entre um empreendedor e um empreendimento conjunto proporciona prova de perda de imparidade por um activo, o empreendedor determina a quantia recuperável do activo segundo a IAS 36, Imparidade de Activos. Ao determinar o valor de uso, os futuros fluxos de caixa provenientes do activo são estimados com base no uso continuado do activo e na sua alienação final pelo empreendimento conjunto.

RELATO DE INTERESSES EM EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE UM INVESTIDOR

42. ***Um investidor num empreendimento conjunto, que não tenha controlo conjunto, deve relatar nas suas demonstrações financeiras consolidadas o seu interesse num empreendimento conjunto de acordo com a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, ou, se tiver uma influencia significativa no empreendimento conjunto, de acordo com a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas. Nas demonstrações financeiras individuais de um investidor que emita demonstrações financeiras consolidadas, pode também relatar o investimento ao custo.***

OPERADORES DE EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS

43. ***Os operadores ou gestores de um empreendimento conjunto devem contabilizar quaisquer remunerações de acordo com a IAS 18, Rédito.***

44. Um ou mais empreendedores podem actuar como o operador ou o gestor de um empreendimento conjunto. Aos operadores é geralmente paga uma remuneração de gestão por tais deveres. As remunerações são contabilizadas pelo empreendimento conjunto como um gasto.

DIVULGAÇÃO

45. ***Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos passivos contingentes seguintes, a menos que a probabilidade de perda seja remota, separadamente da quantia de outros passivos contingentes:***

    (a) ***quaisquer passivos contingentes em que o empreendedor tenha incorrido em relação aos seus interesses em empreendimentos conjuntos e o seu quinhão em cada um dos passivos contingentes que tenham sido incorridos juntamente com outros empreendedores;***

    (b) ***o seu quinhão dos passivos contingentes dos próprios empreendimentos conjuntos pelos quais esteja contingentemente responsável; e***

    (c) ***os passivos contingentes que surjam porque o empreendedor está contingentemente responsável pelos passivos dos outros empreendedores de um empreendimento conjunto.***

---

[1] Ver também a SIC-13: Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não-Monetárias por Empreendedores.

46. ***Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos seguintes compromissos com respeito aos seus interesses em empreendimentos conjuntos separadamente de outros compromissos:***

(a) ***quaisquer compromissos de capital do empreendedor em relação com os seus interesses em empreendimentos conjuntos e o seu quinhão nos compromissos de capital que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores; e***

(b) ***o seu quinhão dos compromissos de capital dos próprios empreendimentos conjuntos.***

47. ***Um empreendedor deve divulgar uma listagem e descrição de interesses em empreendimentos conjuntos significativos e a proporção de interesse de posse detida em entidades conjuntamente controladas. Um empreendedor que relate os seus interesses em entidades conjuntamente controladas usando o formato de relato linha a linha na consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial deve divulgar as quantias agregadas de cada um dos activos correntes, dos activos a longo prazo, dos passivos correntes, dos passivos a longo prazo, dos rendimentos e dos gastos relacionados com os seus interesses em empreendimentos conjuntos.***

48. ***Um empreendedor que não emita demonstrações financeiras consolidadas, porque não tem subsidiárias, deve divulgar a informação requerida nos parágrafos 45, 46 e 47.***

49. É apropriado que um empreendedor que não prepare demonstrações financeiras consolidadas em empreendimentos conjuntos porque não tem subsidiárias proporcione a mesma informação acerca dos seus interesses que os empreendedores que emitem demonstrações financeiras consolidadas.

DATA DE EFICÁCIA

50. ***Excepto quanto aos parágrafos 39, 40, e 41, 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 1992.***

51. ***Os parágrafos 39, 40 e 41 tornam-se operacionais quando a IAS 36 se tornar operacional — 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 mais antigos.***

52. Os parágrafos 39 e 40 desta Norma foram aprovados em Julho de 1998 para substituir os parágrafos 39 e 40 da IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos, reformatada em 1994. O parágrafo 41 desta Norma foi acrescentado em Julho de 1998 entre os parágrafos 40 e 41 da IAS 31 reformatada em 1994.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 33

Resultados por Acção

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Janeiro de 1997 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998.

Em 1999, o parágrafo 45 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.

A seguinte Interpretação SIC relaciona-se com a IAS 33:

— SIC-24: Resultados Por Acção — Instrumentos Financeiros e Outros Contratos que Possam Ser Liquidados em Acções.

IAS 33

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-5
Empresas Cujas Acções sejam Publicamente Negociadas	1-3
Empresas Cujas Acções não sejam Publicamente Negociadas	4-5
Definições	6-9
Mensuração	10-42
Resultados por Acção Básicos	10-23
Resultados — Básicos	11-13
Por Acção — Básicos	14-23
Resultados por Acção Diluídos	24-42
Resultados — Diluídos	26-28
Por Acção — Diluídos	29-37
Potenciais Acções Ordinárias Diluidoras	38-42
Reexpressão	43-46
Apresentação	47-48
Divulgação	49-52
Data de Eficácia	53

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever princípios para a determinação e apresentação de resultados por acção que melhorarão as comparações de desempenho entre diferentes empresas no mesmo período e entre períodos contabilísticos diferentes para a mesma empresa. O foco desta Norma está no denominador do cálculo dos resultados por acção. Mesmo que os dados dos resultados por acção tenham limitações por causa das diferentes políticas contabilísticas usadas para determinar «resultados», um denominador determinado consistentemente melhora o relato financeiro.

ÂMBITO

Empresas Cujas Acções sejam Publicamente Negociadas

1. ***Esta Norma deve ser aplicada por empresas cujas acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias sejam publicamente negociadas e por empresas que estejam no processo de emitir acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias em mercados de títulos subscritos pelo público.***

2. ***Quando sejam apresentadas demonstrações financeiras da empresa mãe e consolidadas, a informação pedida para esta Norma necessita ser apresentada somente na base da informação consolidada.***

3. Os utentes das demonstrações financeiras de uma empresa mãe estão geralmente preocupados com, e necessitam ser informados acerca de, os resultados das operações do grupo como um todo.

Empresas Cujas Acções não sejam Publicamente Negociadas

4. ***Uma empresa que não tenha acções ordinárias nem potenciais acções ordinárias que sejam publicamente negociadas, mas que divulgue resultados por acção, deve calcular e divulgaros resultados por acção de acordo com esta Norma.***

5. Não é exigido que uma empresa que não tenha nem acções ordinárias nem potenciais acções ordinárias que sejam publicamente negociadas divulgue resultados por acção. Porém, a comparabilidade no relato financeiro entre empresas é mantida se qualquer empresa que escolha divulgar resultados por acção calcule resultados por acção de acordo com os princípios desta Norma.

DEFINIÇÕES

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

Uma acção ordinária é um instrumento de capital próprio que está subordinado a todas as outras classes de instrumentos de capital próprio.

Uma potencial acção ordinária é um instrumento financeiro ou outro contrato que dá ao seu detentor o direito a acções ordinárias.

Warrants ou opções são instrumentos financeiros que dão ao detentor o direito de comprar acções ordinárias.

7. As acções ordinárias somente participam nos lucros líquidos do período após outros tipos de acções tais como acções preferenciais. Uma empresa pode ter mais do que uma classe de acções ordinárias. As acções ordinárias da mesma classe terão os mesmos direitos a receberem dividendos.

8. São exemplos de potenciais acções ordinárias:

(a) instrumentos de dívida ou de capital próprio, incluindo acções preferenciais, que sejam convertíveis em acções ordinárias;

(b) warrants e opções de acções;

(c) planos de empregados que permitam aos empregados receber acções ordinárias como parte da sua remuneração e outros planos de compra de acções; e

(d) acções que seriam emitidas após o cumprimento de certas condições resultantes de acordos contratuais tais como a compra de uma empresa ou de outros activos.

9. ***Os termos seguintes são usados com os significados especificados na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação:***

Um instrumento financeiro é qualquer contrato que dê origem tanto a um activo financeiro de uma empresa como a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra empresa.

Um instrumento de capital próprio é qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos activos de uma empresa após dedução de todos os seus passivos.

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

MENSURAÇÃO

Resultados por Acção Básicos

10. ***Os resultados por acção básicos devem ser calculados dividindo o resultado líquido do período atribuível a accionistas ordinários pela quantidade média ponderada de acções ordinárias em circulação durante o período.***

Resultados — Básicos

11. ***Para a finalidade de calcular resultados por acção básicos, o resultado líquido do período atribuível a accionistas ordinários deve ser o resultado líquido do período após dedução dos dividendos preferenciais.***

12. Todos os itens de rendimentos e de gastos que sejam reconhecidos num período, incluindo gastos de impostos, itens extraordinários e interesses minoritários, são incluídos na determinação do resultado líquido período (ver a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas). A quantia de resultado líquido atribuível a acções preferenciais, incluindo dividendos preferenciais do período, é deduzida do resultado líquido do período (ou adicionado ao prejuízo líquido do período) a fim de calcular o resultado líquido do período atribuível a acções ordinárias.

13. A quantia de dividendos preferenciais que é deduzida do resultado líquido do período é:

(a) a quantia de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais não cumulativas declarados com respeito ao período; e

(b) a quantia total dos dividendos preferenciais necessários das acções preferenciais cumulativas do período quer os dividendos tenham ou não sido declarados. A quantia de dividendos preferenciais do período não inclui a quantia de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais cumulativas pagos ou declarados durante o período corrente com respeito a períodos anteriores.

Por Acção — Básicos

14. ***Para a finalidade de calcular resultados básicos por acção, o número de acções ordinárias deve ser a número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período.***

15. O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período reflecte o facto de a quantia de capital dos accionistas poder ter variado durante o período como resultado do maior ou menor número de acções que estão em circulação em qualquer momento. É o número de acções ordinárias em circulação no início do período ajustado pelo número de acções ordinárias recompradas ou emitidas durante o período multiplicada por um factor ponderador de tempo. O factor de tempo é a quantidade de dias que as acções específicas estão em circulação como proporção da quantidade total de dias do período; uma aproximação razoável da média ponderada é adequada em muitas circunstâncias.

Exemplo — Número Médio Ponderado de Acções

		Acções Emitidas	Acções Próprias	Acções em Circulação
1 Janeiro 20X1	Saldo no início do ano	2 000	300	1 700
31 Maio 20X1	Emissão de novas acções pagas a dinheiro	800	—	2 500
1 Dezembro 20X1	Compra de acções próprias a dinheiro	—	250	2 250
31 Dezembro 20X1	Saldo no fim do ano	2 800	550	2 250

Cálculo da média ponderada:
(1 700 × 5/12) + (2 500 × 6/12) + (2 250 × 1/12) = 2 146 acções ou
(1 700 × 12/12) + (800 × 7/12) – (250 × 1/12) = 2 146 acções

IAS 33

16. Na maior parte dos casos, as acções são incluídas no número médio ponderado de acções desde a data em que a retribuição seja recebível (que é geralmente a data da sua emissão), por exemplo:

(a) as acções ordinárias emitidas em troca de dinheiro são incluídas quando o dinheiro seja recebível;

(b) as acções ordinárias emitidas por reinvestimento voluntário de dividendos em acções ordinárias ou preferenciais são incluídas na data dos pagamentos de dividendos;

(c) as acções ordinárias emitidas em resultado da conversão de um instrumento de dívida em acções ordinárias são incluídas à data em que o juro cessa de acrescer;

(d) as acções ordinárias emitidas em lugar de juros ou de capital de outros instrumentos financeiros são incluídas na data em que o juro cessa de acrescer;

(e) as acções ordinárias emitidas em troca da liquidação de um passivo da empresa são incluídos à data da liquidação;

(f) as acções ordinárias emitidas como compensação da aquisição de um activo que não seja dinheiro são incluídas à data em que aquisição seja reconhecida; e

(g) as acções ordinárias emitidas em troca da prestação de serviços à empresa são incluídas logo que os serviços sejam prestados.

Nestes e noutros casos a tempestividade da inclusão de acções ordinárias é determinada pelos termos específicos e condições ligadas à sua emissão. Deve ser dada importância à substância de qualquer contrato associado à emissão.

17. As acções ordinárias emitidas como parte da retribuição da compra de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição são incluídas no número médio ponderado de acções à data da aquisição porque a adquirente incorpora o resultado das operações da adquirida nas suas demonstrações dos resultados à data da aquisição. As acções ordinárias emitidas como parte de uma concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses são incluídas no cálculo do número médio ponderado de acções de todos os períodos apresentados porque as demonstrações financeiras da empresa concentrada são preparadas como se a entidade concentrada sempre tivesse existido. Por isso, o número de acções ordinárias usadas para o cálculo dos resultados básicos por acção na concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses é o agregado do número médio ponderado de acções das empresas concentradas ajustada às acções equivalentes da empresa cujas acções estejam em circulação após a concentração.

18. Quando sejam emitidas acções ordinárias de forma parcialmente paga, estas acções são tratadas como uma fracção de uma acção ordinária até ao ponto em que elas tenham o direito de participar nos dividendos relativos a uma acção ordinária inteiramente paga durante o período financeiro.

19. As acções ordinárias que sejam de emitir após cumprimento de certas condições (acções contingentemente emissíveis) são consideradas em circulação e incluídas no cálculo dos resultados básicos por acção desde a data em que todas as condições necessárias tenham sido satisfeitas. As acções ordinárias em circulação que sejam contingentemente retornáveis (que sejam sujeitas a recompra) são tratadas como acções contingentemente emissíveis.

20. ***O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período e para todos os períodos apresentados deve ser ajustado aos acontecimentos, que não sejam a conversão de potenciais acções ordinárias, que tenham alterado o número de acções ordinárias em circulação sem a correspondente alteração nos recursos.***

21. As acções ordinárias podem ser emitidas ou o número de acções em circulação pode ser reduzido, sem a correspondente alteração nos recursos. São exemplos:

(a) uma emissão de capitalização ou de bónus (conhecida em alguns países como um dividendo em acções);

(b) um elemento de bónus em qualquer outra emissão, por exemplo um elemento de bónus numa emissão de direitos aos accionistas existentes;

(c) um desdobramento de acções; e

(d) um desdobramento de acções inverso (consolidação de acções).

22. Numa emissão de capitalização ou de bónus ou num desdobramento de acções, são emitidas acções ordinárias para os accionistas existentes sem nenhuma retribuição adicional. Por isso, o número de acções ordinárias em circulação é aumentado sem um aumento nos recursos. O número de acções ordinárias em circulação antes do acontecimento é ajustado quanto à alteração proporcional na quantidade de acções ordinárias em circulação como se o acontecimento tivesse ocorrido no começo do período mais antigo relatado. Por exemplo, numa emissão de bónus de duas para uma, o número de acções em circulação anterior à emissão é multiplicado pelo factor de três para obter a nova quantidade total de acções ou por um factor de dois para obter o número adicional de acções.

23. Com referência a 21 (b) atrás, a emissão de acções ordinárias no momento de exercer ou converter potenciais acções ordinárias não dará geralmente origem a um elemento de bónus, desde que as potenciais acções ordinárias tenham sido geralmente emitidas pelo seu valor inteiro, resultando numa alteração proporcional nos recursos disponíveis da empresa. Numa emissão de direitos, o preço de exercício é muitas vezes menor do que o justo valor das acções. Por isso tal emissão de direitos inclui um elemento de bónus. O número de acções ordinárias a usar ao calcular os resultados básicos por acção de todos os períodos anteriores à emissão de direitos é o número de acções ordinárias em circulação anteriores à emissão multiplicado pelo factor seguinte:

$$\frac{\text{Justo valor por acção imediatamente anterior ao exercício de direitos}}{\text{Justo valor por acção teórico ex-direitos}}$$

O justo valor por acção ex-direitos teóricos é calculado pela adição do justo valor agregado das acções imediatamente anterior ao exercício dos direitos aos proventos obtidos pelo exercício dos direitos e dividendos pela quantidade de acções em circulação após o exercício dos direitos. Quando os próprios direitos sejam publicamente negociados separadamente das acções anteriores à data do exercício, o justo valor para as finalidades deste cálculo e estabelecido no fecho do último dia em que as acções sejam negociadas juntamente com os direitos.

Exemplo — Emissão de Bónus

Lucro Líquido de 20X0	180
Lucro Líquido de 20X1	600
Acções ordinárias em circulação até 30/9/20X1	200
Emissão de bónus 1/10/20X1	2 acções ordinárias por cada acção ordinária em circulação em 30/9/20X1 200 × 2 = 400
Resultados por acção em 20X1	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1{,}00$
Resultados ajustados por acção em 20X0	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0{,}30$

Uma vez que a emissão de bónus é uma emissão sem retribuição, a emissão é tratada como se tivesse ocorrido antes do começo de 20X0, o período relatado mais antigo.

Exemplo — Emissão de Direitos

Resultados Líquidos	20X0: 1 100; 20X1: 1 500; 20X2: 1 800
Acções em circulação antes da emissão de direitos	500 acções
Emissão de direitos	Uma nova acção por cada 5 em circulação (100 novas acções no total) Preço de exercício: 5,00 Última data de exercício de direitos: 1 Março 20X1
Justo valor de uma acção ordinária imediatamente anterior ao exercício em 1 de Março 20X1	11,00

Cálculo do valor teórico por acção ex-direitos

$$\frac{\text{Justo valor de todas as acções em circulação + a quantia total recebida do exercício de direitos}}{\text{Número de acções em circulação antes do exercício + número de acções emitidas no exercício}}$$

$$\frac{(11{,}00 \times 500 \text{ acções}) + (5{,}00 \times 100 \text{ acções})}{500 \text{ acções} + 100 \text{ acções}}$$

Valor teórico dos ex-direitos por acção = 10,00

Cálculo do factor de ajustamento

$$\frac{\text{Justo valor por acção anterior ao exercício de direitos}}{\text{Justo valor por acção teórica ex-direitos}} \quad \frac{11{,}00}{10{,}00} = 1{,}1$$

Cálculo dos resultados por acção (EPS)

	20X0	20X1	20X2
20X0 EPS como originalmente relatado: 1 100/500 acções	2,20		
20X0 EPS reexpresso pela emissão de direitos: 1 100/ /(500 acções × 1,1)	2,00		
20X1 EPS incluindo os efeitos de emissão de direitos $\frac{1\,500}{(500 \times 1{,}1 \times 2/12) + (600 \times 10/12)}$		2,54	
20X2 EPS 1 800/600 acções			3,00

Resultados por Acção Diluídos

24. ***Para a finalidade de calcular resultados por acção diluídos, o lucro atribuível aos accionistas ordinários, e o número médio ponderado de acções em circulação devem ser ajustados perante os efeitos de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras*** [1]**.**

25. O cálculo de resultados por acção diluídos é consistente com o cálculo de resultados básicos por acções desde que considere todas as potenciais acção ordinárias distribuídas que estejam em circulação durante o período, isto é:

(a) o lucro líquido do período atribuível às acções ordinárias é aumentado pela quantia de dividendos após impostos e juros reconhecidos no período com respeito às potenciais acções ordinárias diluidoras e ajustado por quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras.

[1] Ver tambéma SIC-24: Resultados por Acção — Instrumentos Financeiros e Outros Contratos que Possam ser Liquidados em Acções.

(b) o número médio ponderado de acções ordinárias em circulação é aumentado pelo número médio ponderado de potenciais acções ordinárias que estariam em circulação assumindo a conversão de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras.

Resultados — Diluídos

26. ***Para a finalidade de calcular resultados diluídos por acção, a quantia de resultado líquido do período atribuível a accionistas ordinários, como calculado de acordo com o parágrafo 11, deve ser ajustada pelo efeito após-impostos:***

(a) ***quaisquer dividendos de potenciais acções ordinárias diluidoras que tenham sido deduzidos para chegar ao lucro líquido atribuível a accionistas ordinários como calculados de acordo com o parágrafo 11;***

(b) ***juros reconhecidos, no período, das potenciais acções ordinárias diluidoras; e***

(c) ***quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras.***

27. Após as potenciais acções ordinárias serem convertidas em acções ordinárias, os dividendos, juros e outros rendimentos ou gastos associados com essas potenciais acções ordinárias deixarão de ser incorridos. Em lugar disso, as novas acções ordinárias terão direito a participar no lucro líquido atribuível a accionistas ordinários. Por isso, o lucro líquido do período atribuível a accionistas ordinários calculados de acordo com o parágrafo 11 é aumentado pela quantia de dividendos, juros e outros rendimentos ou gastos que serão poupados na conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras em acções ordinárias. Os gastos associados com as potenciais acções ordinárias incluem honorários e descontos ou prémios que sejam tomadosem conta como ajustamentos de rendimento (yield) (ver a IAS 32). As quantias de dividendos, juros e outros rendimentos ou gastos são ajustados por quaisquer impostos, suportados pela empresa, que lhes sejam atribuíveis.

Exemplo — Obrigações Convertíveis

Lucro líquido	1 004
Acções ordinárias em circulação	1 000
Resultados básicos por acção	1,0
Obrigações convertíveis	100
Cada bloco de 10 obrigações é convertível em 3 acções ordinárias	
Gasto de juros do ano corrente relacionados com o componente passivo da obrigação convertível	10
Imposto corrente e diferido relacionado com esse gasto de juros	4

(Nota: O gasto de juros inclui amortização do desconto proveniente do reconhecimento inicial do componente passivo (ver a IAS 32))

Lucro líquido ajustado	1 004 + 10 – 4 = 1 010
Número de acções ordinárias resultantes da conversão de obrigações	30
Número de acções ordínárias usadas para calcular resultados diluídos por acções	1 000 + 30 = 1 030
Resultados por acção diluídos	$\frac{1\,000}{1\,030} = 0{,}98$

28. A conversão de algumas potenciais acções ordinárias pode conduzir aconsequentes alterações noutros rendimentos ou gastos. Por exemplo, a redução de gasto de juros relacionada com as potenciais acções ordinárias e com o aumento resultante nos lucros líquidos do período pode conduzir a um aumento nos gastos relacionados com um plano de participação nos lucros por empregados não discricionário. Para a finalidade de calcular resultados por acção diluídos, o resultado líquido do período é ajustado por tais alterações consequentes nos rendimentos ou gastos.

Por Acção — Diluídos

29. ***Para a finalidade de calcular resultados por acção diluídos, o número de acções ordinárias deve ser o número médio ponderado de acções ordinárias calculado de acordo com os parágrafos 14 e 20, mais o número médio ponderado de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras em acções ordinárias. As potenciais acções ordinárias diluidoras devem-se considerar como tendo sido convertidas em acções ordinárias no início do período ou, se mais tarde, na data da emissão das potenciais acções ordinárias.***

30. O número de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de potenciais acções ordinárias diluidoras é determinado a partir dos termos das acções ordinárias potenciais. O cálculo presume a taxa de conversão mais vantajosa ou o preço de exercício do ponto de vista do detentor das potenciais acções ordinárias.

31. Tal como no cálculo dos resultados básicos por acção, as acções ordinárias cuja emissão seja contingente pela ocorrência de certos acontecimentos devem ser consideradas em circulação e incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos se as condições tiverem sido satisfeitas (os acontecimentos ocorreram). As acções a emitir contingentemente devem ser incluídas à data do começo do período (ou à data do acordo inerente às acções contigentes, se posterior). Se as condições não tiverem sido satisfeitas, o número de acções emitidas contingentemente incluídos no cálculo dos resultados por acção diluídos é baseado na quantidade de acções que seriam emitidas se o fim do período de relato fosse o fim do período de contingência. A reexpressão não é permitida se as condições não foram satisfeitas quando se extinguir o período de contingência. As disposições deste parágrafo aplicam-se igualmente às potenciais acções ordinárias que sejam emissíveis após satisfação de certas condições (potenciais acções ordinárias contingentemente emissíveis).

32. Uma subsidiária, um empreendimento conjunto ou uma associada pode emitir potenciais acções ordinárias que sejam convertíveis ouem acções ordinárias da subsidiária, empreendimento conjunto ou associada, ouem acções ordinárias da empresa que relata. Se estas potenciais acções ordinárias da subsidiária, associada ou empreendimento conjunto tiverem um efeito de diluição nos resultados básicos por acção consolidados da empresa que relata, são incluídos no cálculo dos resultados diluídos por acção.

33. ***Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma empresa deve assumir o exercício das opções diluidoras e de outras potenciais acções ordinárias diluidoras da empresa. Os proventos assumidos destas emissões devem ser considerados como sendo recebidos a partir da emissão de acções ao justo valor. A diferença entre o número de acções emitidas e o número de acções que teriam sido emitidas ao justo valor deve ser tratada como uma emissão de acções ordinárias sem nenhuma retribuição.***

34. O justo valor para esta finalidade é calculado na base do preço médio das acções ordinárias durante o período.

35. As opções e outros acordos de compra de acções são diluidoras quando resultarem na emissão de acções ordinárias por menos do que o justo valor. A quantia diluidora é o justo valor menos o preço de emissão. Por isso, a fim de calcular os resultados por acção diluídos, cada um de tais acordos é tratado como consistindo de:

(a) um contrato para emitir um certo número de acções ordinárias pelo seu justo valor médio durante o período. As acções a serem emitidas são justamente apreçadas e pressupõe-se não serem nem diluidoras nem anti-diluidoras. São ignoradas no cálculo de resultados diluídos por acção; e

(b) um contrato para emitir as acções ordinárias remanescentes sem qualquer retribuição. Tais acções ordinárias não geram proventos e não têm efeitos no lucro líquido atribuível das acções ordinárias em circulação. Por isso, tais acções são diluidoras e são adicionadas ao número de acções ordinárias em circulação no cálculo de resultados diluídos por acção.

Exemplo — Efeitos de Opções de Acções em Resultados por Acção Diluídos

Lucro líquido do ano 20X1	1 200 000		
Número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o ano de 20X1	500 000 acções		
Justo valor médio de uma acção ordinária durante o ano 20X1	20,00		
Número médio ponderado de acções sob opção durante o ano 20X1	100 000 acções		
Preços de exercício para acções sob opção durante o ano 20X1	15,00		
Cálculo de resultados por acção			
	Por Acção	Resultados	Acções
Lucro líquido do ano 20X1		1 200 000	
Acções médias ponderadas em circulação durante 20X1			500 000
Resultados básicos por acção	2,40		
Número de acções sob opção			100 000
Número de acções que teriam sido emitidas pelo justo valor:			
(100 000 × 15,00)/20,00		(*)	(75 000)
Resultados por acção diluídos	2,29	1 200 000	525 000

(*) Os resultados não foram aumentados porque o número total das acções somente foi aumentado pelo número de acções (25 000) consideradas para a finalidade do cálculo ter sido emitido sem retribuição (ver 35 b) acima).

36. Este método de calcular o efeito de opções e outros acordos de compra de acções produz o mesmo resultado que o método de compra de acções próprias que é usado em muitos países. Isto não implica que a empresa tenha entrado numa transacção de compra das suas próprias acções, que pode não ser praticável em certascircunstâncias oulegalmente em algumas jurisdições.

37. Na medida em que acções pagas parcialmente não tenham o direito de participar nos dividendos durante o período financeiro elas são consideradas o equivalente de warrants ou opções.

Potenciais Acções Ordinárias Diluidoras

38. ***Potenciais acções ordinárias devem ser tratadas como diluidoras quando, e somente quando, a sua conversão para acções ordinárias diminua o lucro líquido por acção proveniente de operações ordinárias em continuação.***

39. Uma empresa usa o lucro líquido de actividades ordinárias em continuação como «o número de controlo» que é usado para estabelecer se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou anti-diluidoras. O lucro líquido das actividades ordinárias em continuação é o lucro líquido das actividades ordinárias (como definido na IAS 8) após dedução dos dividendos preferenciais e após a exclusão de itens relacionados com as operações descontinuadas; por isso, exclui itens extraordinários e os efeitos de alterações de políticas contabilísticas e de correcções de erros fundamentais.

IAS 33

40. As potenciais acções ordinárias são anti-diluidoras quando a sua conversão para acções ordinárias aumentariam os resultados por acção das operações ordinárias em continuação ou diminuiriam o prejuízo por acção das operações ordinárias em continuação. Os efeitos das potenciais acções ordinárias anti-diluidoras são ignorados no cálculo dos resultados por acção diluídos.

41. Ao considerar se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou anti-diluidoras, cada emissão ou séries de potenciais acções ordinárias são consideradas separadamente e não agregadamente. A sequência em que as potenciais acções ordinárias são consideradas pode afectar a qualificação como sendo diluidoras ou não. Por isso, a fim de maximizar a diluição de resultados básicos por acção, cada emissão ou série de potenciais acções ordinárias são consideradas em sequência a partir da mais diluidora para a menos diluidora.

Exemplo — Determinação da Ordem em Que Incluir Títulos de Diluição no Cálculo do Número Médio Ponderado de Acções

---

Resultados — Lucro líquido atribuível a accionistas ordinários	10 000 000
Acções ordinárias em circulação	2 000 000
Justo valor médio de uma acção ordinária durante o ano	75,00
Potenciais Acções Ordinárias	
Opções	100 000 com preço de exercício de 60
Acções Preferenciais Convertíveis	800 000 acções com direito a um dividendo de 8 por acção. Cada acção preferencial é convertível para 2 acções ordinárias
Obrigações Convertíveis de 5 %	Quantia nominal de 100 000 000. Cada 1 000 obrigações são convertíveis para 20 acções ordinárias. Não há amortização de prémios ou descontos que afectem a determinação de gastos de juros
Taxa de imposto	40 %

Aumento nos Resultados Atribuíveis aos Accionistas Ordinários na Conversão de Potenciais Acções Ordinárias

	Aumento de Resultados	Aumento no Número de Acções Ordinárias	Resultado por Acção Incremental
Opções			
Aumento nos resultados	Nulo		
Acções incrementais emitidas sem retribuição 100 000 × (75 – 60)/75		20 000	Nulo
Acções Preferenciais Convertíveis			
Aumentos no lucro líquido 8 × 800 000	6 400 000		
Acções incrementais 2 × 800 000		1 600 000	4,00
Obrigações Convertíveis de 5 %			
Aumento no lucro líquido 100 000 000 × 0,05 × (1 – 0,4)	3 000 000		
Acções incrementais 100 000 × 20		2 000 000	1,50

Cálculo de Resultados por Acção Diluídos

	Lucro Líquido Atribuível	Acções Ordinárias	Por Acção
Conforme relatado Opções	10 000 000	2 000 000	5,00
		20 000	
	10 000 000	2 020 000	4,95 Diluidor
Obrigações Convertíveis de 5 %	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 020 000	3,23 Diluidor
Acções preferenciais convertíveis	6 400 000	1 600 000	
	19 400 000	5 620 000	3,45 Anti-diluidor

Desde que os resultados por acção diluídos sejam aumentados quando são tomadas em consideração as acções preferenciais convertíveis (de 3.23 a 3.45) as acções preferenciais convertíveis são anti-diluidoras e são ignoradas no cálculo de resultados por acção diluídos. Por isso, os resultados por acção diluídos são 3.23.
Este exemplo não ilustra a classificação de instrumentos financeiros convertíveis entre passivos e capital próprio ou a classificação dos respectivos juros e divididos entre gastos e capital próprio segundo a IAS 32.

42. As potenciais acções ordinárias são ponderadas no período em que estejam em circulação. As potenciais acções ordinárias que foram canceladas ou cujo prazo expirou durante o período de relato são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos somente para a parte do período durante o qual estiveram em circulação. As potenciais acções ordinárias que tenham sido convertidas em acções ordinárias durante o período de relato são incluídas no cálculo dos resultados diluídos por acção desde o começo do período até à data da conversão; a partir da data da conversão, as acções ordinárias resultantes estão incluídas tanto nos resultados básicos como nos diluídos por acção.

REEXPRESSÃO

43. ***Se o número de acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias em circulação aumentar como resultado de uma capitalização ou emissão de bónus ou do desdobramento de acções ouainda diminuir como resultado de um desdobramento de acções inverso, o cálculo dos resultados básicos e diluídos por acção em todos os períodos apresentados deve ser ajustado retrospectivamente. Se estas alterações ocorrerem após a data de balanço mas antes da emissão das demonstrações financeiras, os cálculos por acção daquelas e de quaisquer demonstrações financeiras de períodos anteriores apresentadas devem ser baseados no novo número de acções. Quando os cálculos por acção reflectirem tais alterações na quantidade de acções, esse facto deve ser divulgado. Adicionalmente, os resultados por acção básicos e diluídos de todos os períodos apresentados devem ser ajustados pelos:***

(a) ***efeitos de erros fundamentais, e ajustamentos resultantes de alterações nas políticas contabilísticas, tratados de acordo com o tratamento de referência da IAS 8; e***

(b) ***efeitos de uma concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses.***

44. Uma empresa não reexpressa os resultados por acção diluídos de quaisquer períodos anteriores apresentados devido a alterações nos pressupostos usados ou pela conversão de potenciais acções ordinárias em acções ordinárias em circulação.

45. Uma empresa é encorajada a divulgar uma descrição de transacções de acções ordinárias ou de transacções de potenciais acções ordinárias, que não sejam emissões de capitalização e desdobramento de acções, que ocorram após a data do balanço quando sejam de importância tal que a não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras fazerem as avaliações devidas e tomar decisões (ver a IAS 10, Acontecimentos após a Data do Balanço). São exemplos de tais transacções:

(a) a emissão de acções a dinheiro;

(b) a emissão de acções quando os proventos sejam para reembolsar dívidas ou acções preferenciais em circulação à data do balanço;

(c) a remição de acções ordinárias em circulação;

(d) a conversão ou exercício de potenciais acções ordinárias, em circulação à data do balanço, em acções ordinárias;

(e) a emissão de warrants, opções ou títulos convertíveis; e

(f) a consecução de condições que resultariam na emissão de acções contingentemente emissíveis.

46. As quantias de resultados por acção não são ajustadas devido a transacções que ocorram após a data do balanço porque tais transacções não afectam a quantia de capital usado para produzir o resultado líquido do período.

APRESENTAÇÃO

47. ***Uma empresa deve apresentar resultados por acção básicos e diluídos na face da demonstração dos resultados para cada classe de acções ordinárias que tenham direitos diferentes de participação no lucro líquido do período. Uma empresa deve apresentar resultados por acção básicos e diluídos com igual proeminência para todos os períodos apresentados.***

48. ***Esta Norma exige que uma empresa apresente resultados por acção básicos e diluídos mesmo se as quantias divulgadas forem negativas (um prejuízo por acção).***

DIVULGAÇÃO

49. ***Uma empresa deve divulgar o seguinte:***

(a) ***as quantias usadas como numeradores no cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos e uma reconciliação dessas quantias com o resultado líquido do período; e***

(b) ***os números médios ponderados de acções ordinárias usados comoo denominador no cálculo dos resultados por acção básicos diluídos e uma reconciliação destes denominadores uns com os outros.***

50. Os instrumentos financeiros e outros contratos que gerem potenciais acções ordinárias podem incorporar termos e condições que afectem a mensuração de resultados por acção básicos e diluídos. Estes termos e condições podem determinar se quaisquer potenciais acções ordinárias são ou não diluidoras e, em caso afirmativo, o efeito sobre o número médio ponderado de acções em circulação e quaisquer consequentes ajustamentos ao lucro líquido atribuível aos accionistas ordinários. Quer a divulgação dos termos e condições seja ou não exigida pela IAS 32 tal divulgação é encorajada por esta Norma.

51. ***Se uma empresa divulgar, adicionalmente aos resultados por acção básicos e diluídos, quantias por acção utilizando um componente relatado de lucro líquido que não seja o resultado líquido do período atribuível aos accionistas ordinários, tais quantias devem ser calculadas usando o número médio ponderado de acções ordinárias determinados de acordo com esta Norma. Se um componente de lucro líquido for usado que não seja relatado como item numa linha da demonstração dos resultados, deve ser proporcionada uma reconciliação entre o componente usado e a linha do item que seja relatado na demonstração dos resultados. As quantias por acção básicas e diluídas devem ser divulgadas com proeminência igual.***

52. Uma empresa pode desejar divulgar mais informações do que é exigido nesta Norma. Tal informação pode ajudar os utentes a avaliar o desempenho da empresa e pode tomar a forma de quantias por acção para vários componentes do lucro líquido. Tais divulgações são encorajadas. Porém, quando tais quantias sejam divulgadas, os denominadores são calculados de acordo com esta Norma a fim de assegurar a comparabilidade das quantias por acção divulgadas.

DATA DE EFICÁCIA

53. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998. É encorajada a aplicação mais cedo.***

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 34

Relato Financeiro Intercalar

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Fevereiro de 1998 e entrou em vigor para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

Em Abril de 2000, o parágrafo 7 do apêndice C foi emendado pela IAS 40, Propriedades de Investimento.

INTRODUÇÃO

1. Esta Norma («IAS 34») trata de relato financeiro intercalar, um assunto não coberto poruma Norma Internacional de Contabilidade anterior. A IAS 34 entra em vigor para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

2. Um relatório financeiro intercalar é um relatório financeiro que contém quer um conjunto completo quer um conjunto condensado de demonstrações financeiras relativas a um período mais curto do que um ano financeiro completo de uma empresa.

3. Esta Norma não diz que empresas devem publicar relatórios financeiros intercalares, quão frequentemente, ou quão breve após o fim de um período intercalar. No pensamento do IASC, esses assuntos devem ser decididos pelos governos nacionais, reguladores de valores mobiliários, bolsas e organizações contabilísticas. Esta Norma aplica-se se uma empresa for designada ou lhe seja exigido que publique um relatório financeiro intercalar de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.

4. Esta Norma:

   (a) define o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar, incluindo divulgações; e

   (b) identifica os princípios contabilísticos de reconhecimento e de mensuração que devam ser aplicados num relatório financeiro intercalar.

5. O conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar é um balanço condensado, uma demonstração dos resultados condensada, uma demonstração de fluxos de caixa condensada, uma demonstração condensada que mostre as alterações no capital próprio, e notas explicativas seleccionadas.

6. No pressuposto de que alguém que leia um relatório intercalar de uma empresa terá também acesso ao seu relatório anual mais recente, virtualmente nenhuma das notas às demonstrações financeiras anuais são repetidas ou actualizadas no relatório intercalar. Em vez disso, as notas intercalares incluem primordialmente uma explicação dos acontecimentos e alterações que sejam significativos para a compreensão das alterações na posição financeira e no desempenho da empresa desde a última data do relatório anual.

7. Uma empresa deve aplicar as mesmas políticas contabilísticas no seu relatório financeiro intercalar que as que são aplicadas nas suas demonstrações financeiras anuais, excepto para as alterações de política contabilística feitas após a data das mais recentes demonstrações financeiras anuais que devam ser reflectidas nas próximas demonstrações financeiras anuais. A frequência de relato de uma empresa — anual, semestral, ou trimestral — não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais. Para atingir esse objectivo, as mensurações para finalidades de relato intercalar são feitas na base desde o início do ano até à data.

IAS 34

8. Um apêndice a esta Norma proporciona orientação para aplicar os princípios básicos de reconhecimento e de mensuração em datas intercalares a vários tipos de activos, passivos, rendimentos e gastos. O gasto de impostos sobre o rendimento para um período intercalar é baseado numa taxa efectiva de imposto sobre o rendimento médio anual estimado, consistente com a avaliação anual de impostos.

9. Ao decidir como reconhecer, classificar ou divulgar um item para finalidades de relato financeiro intercalar, deve ser avaliada a materialidade em relação aos dados do período financeiro intercalar, não dados anuais previstos.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-3
Definições	4
Conteúdo de um Relatório Financeiro Intercalar	5-25
Componentes Mínimos de um Relatório Financeiro Intercalar	8
Forma e Conteúdo de Demonstrações Financeiras Intercalares	9-14
Notas Explicativas Seleccionadas	15-18
Divulgação de Conformidade com IAS's	19
Períodos em que se Exige que as Demonstrações Financeiras Intercalares sejam Apresentadas	20-22
Materialidade	23-25
Divulgação nas Demonstrações Financeiras Anuais	26-27
Reconhecimento e Mensuração	28-42
As Mesmas Políticas Contabilísticas que as Anuais	28-36
Réditos Recebidos Sazonal, Cíclica ou Ocasionalmente	37-38
Custos Incorridos não Linearmente durante o Ano Financeiro	39
Aplicação dos Princípios de Reconhecimento e Mensuração	40
Uso de Estimativas	41-42
Reexpressão de Períodos Intercalares Anteriormente Relatados	43-45
Data de Eficácia	46

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar e de prescrever os princípios de reconhecimento e de mensuração em demonstrações financeiras completas ou condensadas para um período intercalar. A tempestividade e fiabilidade do relato financeiro intercalar melhora a capacidade dos investidores, credores e de outros para compreender a capacidade de uma empresa gerar resultados e fluxos de caixa e a sua situação financeira e liquidez.

ÂMBITO

1. Esta Norma não define a que empresas deve ser exigido que publiquem relatórios financeiros intercalares, qual a frequência, qual o prazo após o final de um período intercalar. Porém, os governos, os reguladores de valores mobiliários, as bolsas de valores e as organizações contabilísticas exigem muitas vezes que as empresas cuja dívida ouvalores mobiliários de capital próprio sejam publicamente negociados, publiquem relatórios financeiros intercalares. Esta Norma aplica-se se a uma empresa for exigido, ou designada para publicar um relatório financeiro intercalar de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade. International Accounting Standards Committee (IASC) encoraja as empresas, cujos títulos sejam publicamente negociados, a proporcionar relatórios financeiros intercalares que se conformem com o reconhecimento, mensuração e divulgação dos princípios estabelecidos nesta Norma. Especificamente, as empresas cujos valores mobiliários sejam publicamente negociados são encorajadas a:

   (a) proporcionar relatórios financeiros intercalares pelo menos no fim da primeira metade do seu ano financeiro; e

   (b) tornar os seus relatórios financeiros intercalares disponíveis não mais tarde do que 60 dias após o fim do período intercalar.

2. Cada relatório financeiro, anual ou intercalar, é avaliado por si próprio quanto à conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade. O facto de que uma empresa possa não ter proporcionado relatórios financeiros intercalares durante um particular ano financeiro ou possa ter proporcionado relatórios financeiros intercalares que não se conformem com esta Norma, não evita que as demonstrações financeiras anuais da empresa não se conformem com as Normas Internacionais de Contabilidade se de outra forma não o estiverem.

3. Se um relatório financeiro intercalar for descrito como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade, então tem de conformar-se com todos os requisitos desta Norma. O parágrafo 19 exige certas divulgações a este respeito.

DEFINIÇÕES

4. ***São usados os termos seguintes nesta Norma com os sentidos especificados:***

   Período intercalar é um período de relato financeiro mais curto do que um ano financeiro completo.

   Relatório financeiro intercalar significa um relatóriofinanceiro contendo quer um conjunto completo de demonstrações financeiras (como descrito na IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras) ou um conjunto de demonstrações financeiras condensadas (como descrito nesta Norma) para um período intercalar.

CONTEÚDO DE UM RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR

5. A IAS 1 define um conjunto completo de demonstrações financeiras como um que inclua as componentes seguintes:

   (a) balanço;

   (b) demonstração dos resultados;

   (c) uma demonstração mostrando quer (i) todas as alterações no capital próprio, quer (ii) alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com os detentores e distribuições a detentores;

   (d) demonstração de fluxos de caixa; e

   (e) políticas contabilísticas e notas explicativas.

IAS 34

6. No interesse de considerações de tempestividade e de custo e para evitar repetição de informação previamente relatada, pode ser exigido a uma empresa, ou esta pode ser designada, para proporcionar menos informação em datas intercalares do que em comparação com as suas demonstrações financeiras anuais. Esta Norma define o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar como o que inclui demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas. Pretende-se que o relatório financeiro intercalar proporcione uma actualização do último conjunto de demonstrações financeiras anuais. Nessa conformidade, ele dá ênfase a novas actividades, acontecimentos e circunstâncias mas não duplica informação previamente relatada.

7. Nada nesta Norma pretende proibir ou desencorajar uma empresa de publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras (como descrito na IAS 1) no seu relatório financeiro intercalar, e não nas demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas. Nem esta Norma proíbe ou desencoraja uma empresa de incluir nas demonstrações financeiras condensadas mais do que as linhas de itens seleccionadas ou notas explicativas mínimas como estabelecido nesta Norma. As orientações de reconhecimento e de mensuração nesta Norma aplicam-se também a demonstrações financeiras completas de um período intercalar e tais demonstrações devem incluir todas as divulgações exigidas por esta Norma (particularmente as divulgações de notas seleccionadas do parágrafo 16) assim como as exigidas por outras Normas Internacionais de Contabilidade.

Componentes Mínimos de um Relatório Financeiro Intercalar

8. ***Um relatório financeiro intercalar deve incluir, como mínimo, os componentes seguintes:***

   (a) ***balanço condensado;***

   (b) ***demonstração condensada dos resultados;***

   (c) ***demonstração condensada mostrando ou (i) todas as alterações no capital próprio, ou (ii) alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com detentores e distribuições a detentores;***

   (d) ***demonstração condensada de fluxos de caixa; e***

   (e) ***notas explicativas seleccionadas.***

Forma e Conteúdo de Demonstrações Financeiras Intercalares

9. ***Se uma empresa publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras no seu relatório financeiro intercalar, a forma e conteúdo dessas demonstrações devem conformar-se com os requisitos da IAS 1 relativos a um conjunto completo de demonstrações financeiras.***

10. ***Se uma empresa publicar um conjunto de demonstrações financeiras condensadas no seu relatório financeiro intercalar, essas demonstrações condensadas devem incluir, como mínimo, cada um dos títulos e subtotais que foram incluídos nas suas demonstrações financeiras anuais mais recentes e as notas explicativas seleccionadas como exigido por esta Norma. Devem ser incluídoslinhas de itens adicionais ou outros se a sua omissão fizer com que as demonstrações financeiras condensadas intercalares fiquem enganosas.***

11. ***Os resultados por acção básicos e diluídos devem ser apresentados na face da demonstração dos resultados, completa ou condensada, relativas a um período intercalar.***

12. A Norma 1 proporciona orientação sobre a estrutura das demonstrações financeiras e inclui um apêndice, «Estrutura Ilustrativa de Demonstrações Financeiras», que proporcione orientação adicional sobre os principais títulos e subtotais.

13. Se bem que a Norma 1 exija que uma demonstração que mostre as alterações no capital próprio seja apresentada como uma componente separada das demonstrações financeiras de uma empresa, ela permite que informação acerca das alterações no capital próprio provenientes de transacções de capital com detentores e distribuição a detentores seja mostrada ou na face da demonstração ou, alternativamente, nas notas. Uma empresa segue o mesmo formato nas suas demonstrações intercalares mostrando as alterações no capital próprio, como mostrou nas suas mais recentes demonstrações anuais.

14. Um relatório financeiro intercalar será preparado numa base consolidada se as mais recentes demonstrações financeiras anuais da empresa tenham sido demonstrações consolidadas. As demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe não são consistentes ou comparáveis com as demonstrações consolidadas no mais recente relatório financeiro anual. Se um relatório financeiro anual de uma empresa incluiu as demonstrações financeiras individuais da empresa mãe adicionalmente às demonstrações financeiras consolidadas, esta Norma nem exige nem proíbe a inclusão das demonstrações individuais da detentora no relatório financeiro intercalar da empresa.

15. Um utente de um relatório financeiro intercalar de uma empresa terá também acesso ao relatório financeiro anual mais recente dessa empresa. É desnecessário, por isso, que as notas a um relatório financeiro intercalar proporcionemactualizações relativamente insignificantes à informação que já foi relatada nas notas no relatório anual mais recente. Numa data intercalar, é mais útil uma explicação de acontecimentos e transacções que sejam significativos para uma compreensão das alterações na posição financeira e do desempenho da empresa desde o último relatório anual.

16. ***Uma empresa deve incluir a informação que se segue, como mínimo, nas notas às demonstrações financeiras intercalares, se materiais e se não divulgadas noutro local no relatório financeiro intercalar. A informação deve normalmente ser relatada na base financeiradesde o início do ano até à data. Porém, a empresa deve também divulgar quaisquer acontecimentos ou transacções que sejam materiais para uma compreensão do período intercalar corrente:***

(a) ***uma declaração de que as mesmas políticas contabilísticas e métodos de cálculo são seguidos nas demonstrações financeiras intercalares quando comparadas com as mais recentes demonstrações financeiras anuais ou, se essas políticas ou métodos tiverem sido alterados, uma descrição da natureza e efeitos da alteração;***

(b) ***comentários explicativos acerca da sazonabilidade ou do ciclo das operações intercalares;***

(c) ***a natureza e quantia de itens que afectem activos, passivos, capital próprio, resultados líquidos ou fluxos de caixa que sejam não usuais por causa da sua natureza, dimensão ou incidência;***

(d) ***a natureza e quantia de alterações em estimativas de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente ou alterações em estimativas de quantias relatadas nos anos financeiros anteriores, se essas alterações tiverem um efeito material no período intercalar corrente;***

(e) ***emissões, recompras e reembolsos de valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio;***

(f) ***dividendos pagos (agregados ou por acção) separadamente de acções ordinárias e de outras acções;***

(g) ***réditos por segmentos e resultados por segmentos de segmentos de negócio ou segmentos geográficos, quaisquer que seja a base primária da empresa de relatar por segmentos (apenas é exigida divulgação de dados por segmentos no relatório financeiro intercalar de uma empresa se a IAS 14, Relato por Segmentos, exigir que a empresa divulgue dados por segmentos nas suas demonstrações financeiras anuais);***

(h) ***acontecimentos materiais subsequentes ao fim do período intercalar que não tenham sido reflectidos nas demonstrações financeiras do período intercalar;***

(i) ***o efeito de alterações na composição da empresa durante o período intercalar, incluindo concentrações de actividades empresariais, aquisição ou alienação de subsidiárias e investimentos financeiros de longo prazo, reestruturações e operações em descontinuação; e***

(j) ***alterações em passivos contingentes ou activos contingentes desde a data doúltimo balanço anual.***

17. São dados abaixo exemplos das espécies de divulgações que são exigidas pelo parágrafo 16. As Normas Internacionais de Contabilidade individuais proporcionam orientação com respeito a divulgações para muitas destes itens.

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

(b) o reconhecimento de uma perda por imparidade de activos fixos tangíveis, activos intangíveis de ou outros activos e a reversão de tal perda por imparidade;

(c) a reversão de quaisquer provisões relativas a custos de restruturação;

(d) aquisições e alienações de rubricas de activo fixo tangível;

(e) compromissos de compra de activos fixos tangíveis;

(f) liquidações de litígios;

(g) correcções de erros fundamentais em dados financeiros anteriormente relatados;

(h) itens extraordinários;

(i) qualquer falha de pagamento de dívidas ou qualquer quebra de um convénio de dívida que não tenha sido subsequentemente corrigido; e

(j) transacções com partes relacionadas.

18. Outras Normas Internacionais de Contabilidade especificam divulgações que devem ser feitas em demonstrações financeiras. Nesse contexto, demonstrações financeiras significam conjuntos completos de demonstrações financeiras do tipo normalmente incluído num relatório financeiro anual e algumas vezes incluído noutros relatórios. As divulgações exigidas por essas outras Normas Internacionais de Contabilidade não são exigidas se o relatório financeiro intercalar de uma empresa incluir somente demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas em vez de um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Divulgação de Conformidade com IAS's

19. ***Se o relatório financeiro intercalar de uma empresa estiver em conformidade com esta Norma Internacional de Contabilidade, esse facto deve ser divulgado. Um relatório financeiro intercalar não deve ser descrito como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade a menos que se conforme com todos os requisitos de cada Norma aplicável e de cada Interpretação aplicável do Standing Interpretations Committee.***

Períodos em que se Exige que as Demonstrações Financeiras Intercalares sejam Apresentadas

20. ***Os relatórios intercalares devem incluir demonstrações financeiras intercalares (condensadas ou completas) relativamente a períodos como se segue:***

(a) ***balanço no fim do período intercalarcorrente e um balanço comparativo no fim do ano financeiro imediatamente precedente;***

(b) ***demonstração dos resultados para o período intercalar corrente e cumulativamente para o ano financeiro correntedesde o início até à data, com demonstrações de resultados comparativas para os períodos intercalares comparáveis (corrente e desde o início até à data), do ano financeiro imediatamente precedente;***

(c) ***demonstração que mostre alterações no capital próprio cumulativamente para o ano financeiro correntedesde o início até à data, com uma demonstração comparativa para o período comparável desde o início do ano até à data, do ano financeiro imediatamente precedente; e***

(d) ***demonstração dos fluxos de caixa cumulativamente para o ano financeiro corrente até à data, com uma demonstração comparativa para o período comparáveldesde o início do ano até à data, do ano financeiro imediatamente precedente.***

21. Para uma empresa cujo negócio seja altamente sazonal, pode ser útil informação financeira para os doze meses que findam na data do relato intercalar e informação comparativa para o período anterior de doze meses. Nessa conformidade, as empresas cujo negócio seja altamente sazonal são encorajadas a considerar relatar tal informação adicionalmente à informação pedida no parágrafo precedente.

22. O Apêndice A ilustra os períodos exigidos a serem apresentados por uma empresa que relate semestralmente e uma empresa que relate trimestralmente.

Materialidade

23. ***Ao decidir como reconhecer, mensurar, classificar ou divulgar um item para finalidades de relato financeiro intercalar, a materialidade deve ser avaliada com relação aos dados financeiros do período intercalar. Ao se fazerem avaliações da materialidade, deve ser reconhecida que mensurações intercalares podem contar com estimativas numa extensão mais vasta do que as mensurações de dados financeiros anuais.***

24. O Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade diz que «não se pretende que as Normas Internacionais de Contabilidade se apliquem a rubricas imateriais.» A Estrutura Conceptual diz que «a informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras». A IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, exige divulgação separada de itens extraordinários materiais, itens ordinários não usuais, operações descontinuadas, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas. A IAS 8 não contém orientação quantificada quanto à materialidade.

25. Enquanto que é sempre exigido julgamento ao avaliar a materialidade para finalidades de relato financeiro, esta Norma baseia a decisão de reconhecimento e de divulgação nos dados do próprio período intercalar por razões de compreensibilidade dos números intercalares. Por conseguinte, por exemplo, itens não usuais ou extraordinários, alterações nas políticas contabilísticas ou nas estimativas, e erros fundamentais são reconhecidos e baseados na materialidade com relação aosdados do período intercalar para evitar inferências enganosas que poderiam resultar da não divulgação. O objectivo primordial é o de assegurar que um relatório financeiro intercalar inclua toda a informação que seja relevante para a compreensão da posição financeira de uma empresa e do seu desempenho durante o período intercalar.

DIVULGAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ANUAIS

26. ***Se uma estimativa de uma quantia relatada num período intercalar for significativamente alterada durante o período intercalar final do ano financeiro mas um relatório financeiro separado não for publicado para esse período intercalar final, a natureza e quantia dessa alteração na estimativa deve ser divulgada numa nota às demonstrações financeiras anuais para esse ano financeiro.***

27. A IAS 8 exige divulgação da natureza e (se praticável) da quantia de uma alteração na estimativa que ou tenha um efeito materialmente relevante no período corrente, ou se espere que tenha um efeito materialmente relevante em períodos subsequentes. O parágrafo 16 (d) desta Norma exige divulgação semelhante num relatório financeiro intercalar. Os exemplos incluem alterações na estimativa no período intercalar final relacionadas com reduções na quantia do inventário, com reestruturação ou perdas por imparidade que tenham sido relatadas num período intercalar anterior do ano financeiro. A divulgação exigida pelo parágrafo precedente é consistente com as exigências da IAS 8 e pretende-se que sejam de âmbito limitado — que se relacionem somente com a alteração na estimativa. Não se exige que uma empresa inclua nas suas demonstrações financeiras anuais informação financeira adicional dos períodos intercalares.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

As Mesmas Políticas Contabilísticas que as Anuais

28. ***Uma empresa deve aplicar as mesmas políticas contabilísticas nas suas demonstrações financeiras intercalares que as que sejam aplicadas nas suas demonstrações financeiras anuais, excepto quanto a alterações de políticas contabilísticas feitas após a data das mais recentes demonstrações financeiras anuais que devam ser reflectidas nas próximas demonstrações financeiras anuais. Porém, a frequência do relato de uma empresa (anual, semestral ou trimestral) não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais. Para conseguir esse objectivo, as mensurações para finalidades de relato intercalar devem ser feitas na base desde o início do ano até à data.***

IAS 34

29. A exigência de que uma empresa aplique as mesmas políticas contabilísticas nas suas demonstrações financeiras intercalares como nas suas demonstrações anuais pode parecer sugerir que as mensurações do período intercalar sejam feitas como se cada período intercalar seja considerado como um período de relato independente. Porém, ao dispor que a frequência de relato de uma empresa não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais, o parágrafo 28 reconhece que um período intercalar é uma parte do ano financeiro maior. A mensuração actualizada pode envolver alterações na estimativa de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente. Mas os princípios de reconhecimento de activos, passivos, rendimentos e gastos dos períodos intercalares são os mesmos que nas demonstrações financeiras anuais.

30. Para exemplificar:

(a) os princípios de reconhecimento e de mensuração de perdas por reduções nas quantias de inventários, reestruturações ou imparidades num período intercalar são os mesmos que os que uma empresa seguiria se somente fossem preparadas demonstrações financeiras anuais. Porém, se tais rubricas forem reconhecidas e mensuradas num único período intercalar e a estimativa se altera num período intercalar subsequente desse ano financeiro, a estimativa original é alterada num período intercalar subsequente quer por acréscimo de uma quantia adicional de perdas quer por reversão da quantia previamente reconhecida;

(b) um custo que não satisfaça a definição de activo no fim de um período intercalar não é diferido no balanço quer para aguardar informação futura quanto a se satisfez a definição de activo quer para alisar resultados durante períodos intercalares dentro de um ano financeiro; e

(c) os gastos de impostos sobre o rendimento são reconhecidos em cada período intercalar baseados na melhor estimativa da taxa média ponderada anual de imposto sobre o rendimento esperados para o ano financeiro inteiro. As quantias associadas de gastos de impostos sobre o rendimento associadas a um período intercalar podem ter de ser ajustadas num período intercalar subsequente desse ano financeiro se a estimativa da taxa anual do imposto sobre o rendimento se alterar.

31. Segundo a Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras (a estrutura conceptual), reconhecimento é o «processo de incorporar no balanço ou na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento». As definições de activos, passivos, rendimentos e gastos são fundamentais para o reconhecimento, tanto nas datas de relato anual como de relato intercalar.

32. Quanto a activos, os mesmos testes de benefícios económicos futuros aplicam-se tanto nas datas intercalares como no final do ano financeiro de uma empresa. Custos, que, pela sua natureza, se não se qualificarem como activos no final do ano financeiro, não se qualificarão da mesma forma em datas intercalares. Similarmente, um passivo numa data intercalar tem de representar uma obrigação existente nessa data, tal como tem na data de relato anual.

33. Uma característica essencial de rendimentos (réditos) e de gastos é a de que os influxos e exfluxos relacionados de activos e de passivos tenham já tido lugar. Se esses influxos ou exfluxos tiverem já acontecido, os réditos e os gastos são reconhecidos; de outro modo não são reconhecidos. A Estrutura Conceptual diz que «os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando uma diminuição nos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição de um activo ou um aumento de um passivo tenham surgido e que possam ser mensurados fiavelmente... [A] Estrutura Conceptual não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.»

34. Na mensuração de activos, passivos, rendimentos, gastos e fluxos de caixa relatados nas suas demonstrações financeiras, uma empresa que só relata anualmente está apta a tomar em consideração informação que se torne disponível durante o ano financeiro. As suas mensurações são feitas, com efeito, na base desde o início do ano até à data.

35. Uma empresa que relata semestralmente usa informação disponível no meio do ano ou perto dele, ao fazer as mensurações nas suas demonstrações financeiras para o primeiro período de seis meses e informação disponível no fim do ano ou próximo, para o período de doze meses. As mensurações de doze meses

reflectirão possíveis alterações nas estimativas de quantias relatadas para o primeiro período de seis meses. As quantias incluídas no relato financeiro intercalar para o primeiro período de seis meses não são ajustadas retrospectivamente, Os parágrafos 16 (d) e 26 exigem, porém, que sejam divulgadas a natureza e quantia de quaisquer alterações significativas nas estimativas.

36. Uma empresa que relate mais frequentemente do que semestralmente mensura os rendimentos e gastos na base desde o início do ano até à data para cada período intercalar ao usar informação disponível quando cada conjunto de demonstrações financeiras esteja sendo preparado. As quantias de rendimentos e gastos relatados no período intercalar corrente reflectirão quaisquer alterações nas estimativas de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro. As quantias relatadas em períodos intercalares anteriores não são retrospectivamente ajustadas. Os parágrafos 16 (d) e 26 exigem, porém, que sejam divulgadas a natureza e quantia de quaisquer alterações significativas nas estimativas.

Réditos Recebidos Sazonal, Cíclica ou Ocasionalmente

37. ***Os réditos que sejam recebidos sazonal, cíclica ou ocasionalmente dentro de um ano financeiro não devem ser antecipados ou diferidos numa data intercalar se a antecipação ou diferimento não for apropriada no fim do ano financeiro da empresa.***

38. Exemplos incluem o rédito de dividendos, de royalties e de subsídios governamentais. Adicionalmente, algumas empresas obtêm consistentemente mais réditos em certos períodos intercalares de um ano financeiro do que em outros períodos intercalares como, por exemplo, réditos sazonais de retalhistas. Tais réditos são reconhecidos quando ocorrerem.

Custos Incorridos não Linearmente durante o Ano Financeiro

39. ***Os custos que sejam incorridos não linearmente durante o ano financeiro de uma empresa devem ser antecipados ou diferidos para finalidades de relato intercalar se, e somente se, for também apropriado antecipar ou diferir esse tipo de custo no fim do ano financeiro.***

Aplicação dos Princípios de Reconhecimento e Mensuração

40. O Apêndice B proporciona exemplos de aplicação dos princípios gerais de reconhecimento e de mensuração estabelecidos nos parágrafos 28-39.

Uso de Estimativas

41. ***Os procedimentos de mensuração a serem seguidos num relatório financeiro intercalar devem ser concebidos para assegurar que a informação resultante seja fiável e que toda a informação financeira material que seja relevante para a compreensão da posição financeira ou do desempenho da empresa seja apropriadamente divulgada. Embora as mensurações tanto nos relatórios financeiros anuais como nos intercalares sejam muitas vezes baseadas em estimativas razoáveis, a preparação de relatórios financeiros intercalares exigirá geralmente um maior uso de métodos de estimativa do que os relatórios financeiros anuais.***

42. O Apêndice C proporciona exemplos do uso de estimativas em períodos intercalares.

REEXPRESSÃO DE PERÍODOS INTERCALARES ANTERIORMENTE RELATADOS

43. ***Uma alteração em políticas contabilísticas, com excepção daquela cuja transição seja especificada por uma nova Norma Internacional de Contabilidade, deve ser reflectida por:***

(a) ***reexpressar as demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente e dos períodos intercalares comparáveis de anos financeiros anteriores (ver parágrafo 20), se a empresa seguir o tratamento de referência segundo a IAS 8; ou***

(b) ***reexpressar as demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente, se a empresa seguir o tratamento alternativo permitido pela IAS 8. Neste caso, os períodos intercalares comparáveis de anos financeiros anteriores não são reexpressos.***

44. Um objectivo do princípio precedente é o de assegurar que uma política contabilística única seja aplicada a uma classe particular de transacções durante todo o ano financeiro. Pela IAS 8, uma alteração na política contabilística é reflectida por aplicação retrospectiva, com reexpressão de dados financeiros do períodos anterior, se praticável. Porém, se a quantia do ajustamento relacionado com os anos financeiros anteriores não for razoavelmente determinável, então pela IAS 8 a nova política é aplicada prospectivamente. Uma alternativa permitida é a de incluir o ajustamento total acumulado retrospectivo na determinação do resultado líquido do período em que a política contabilística seja alterada. O efeito do princípio incluído no parágrafo 43 é o de exigir que dentro do ano financeiro corrente qualquer alteração na política contabilística seja aplicada retrospectivamente ao começo do ano financeiro.

45. Permitir que políticas contabilísticas sejam reflectidas como de uma data intercalar dentro do ano financeiro daria lugar a que duas diferentes políticas contabilísticas fossem aplicadas a uma classe particular de transacções dentro de um único ano financeiro. O resultado seria dificuldades de imputação intercalar, resultados operacionais obscurecidos, e análises complicadas e incompreensibilidade de informação periódica intercalar.

DATA DE EFICÁCIA

46. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999. É encorajada aplicação mais temperã.***

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 35

Unidades Operacionais em Descontinuação

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Abril de 1998 e tornou-se eficaz nas demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

Esta Norma substitui os parágrafos 19-22 da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

Em 1999, o parágrafo 8 da Introdução, os parágrafos 20, 21, 29, 30 e 32 da Norma, e o parágrafo 4 do Apêndice 2, foram emendados para ficarem em conformidade com a terminologia usada na IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço e na IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

INTRODUÇÃO

1. Esta Norma (IAS 35) trata da apresentação e das divulgações relativas a unidades operacionais em descontinuação. A matéria foi tratada de forma relativamente abreviada nos parágrafos 19-22 da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. A IAS 35 substitui esses parágrafos da IAS 8. A IAS 35 entra em vigor para as demonstrações financeiras relativas aos períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999. Encoraja-se a aplicação mais cedo.

2. Os objectivos da IAS 35 são estabelecer uma base para separar informação acerca de uma unidade operacional importante que uma empresa esteja a descontinuar da informação acerca das unidades operacionais em continuação e especificar as divulgações mínimas acerca de uma unidade operacional em descontinuação. A distinção entre unidades operacionais em descontinuação e em continuação aumenta a capacidade de os investidores, credores e outros utentes de demonstrações financeiras fazerem projecções dos fluxos de caixa, da capacidade de gerar resultados e da posição financeira da empresa.

3. Uma unidade operacional em descontinuação é uma componente relativamente grande de uma empresa — tal como um segmento de negócio ou geográfico segundo a IAS 14 — Relato por Segmentos- que a empresa, no seguimento de um único plano, esteja a alienar substancialmente no seu todo ou esteja a deixar de operar por via do abandono ou da venda em fracções.

4. Esta Norma usa o termo «unidade operacional em descontinuação» em vez do tradicional «unidade operacional descontinuada» porque «unidade operacional descontinuada» (tempo passado) implica que o reconhecimento de uma descontinuação só é necessário em ou perto do final do processo de descontinuação da unidade operacional. Esta Norma exige que as divulgações acerca de uma unidade operacional em descontinuação comecem mais cedo do que isso — quando tiver sido adoptado e anunciado um plano formal pormenorizado para a alienação ou quando a empresa já tiver celebrado um contrato para a sua alienação.

5. Esta é uma Norma de apresentação e divulgação. Foca-se no modo de apresentar uma unidade operacional em descontinuação nas demonstrações financeiras de uma empresa e a informação que deve ser divulgada. Não estabelece quaisquer novos princípios para decidir quando e como reconhecer e mensurar os rendimentos, gastos, fluxos de caixa, e alterações nos activos e passivos relativos à unidade operacional em descontinuação. Ao invés, exige que as empresas sigam os princípios de reconhecimento e de mensuração de outras Normas Internacionais de Contabilidade.

6. Segundo esta Norma, a informação acerca de uma descontinuação planeada tem de ser inicialmente divulgada no primeiro conjunto de demonstrações financeiras emitidas por uma empresaapós (a) ter celebrado um acordo para vender substancialmente todos os activos da unidade operacional em descontinuação ou (b) o seu conselho de directores ou outro órgão de gestão similar ter não só aprovado mas também anunciado a descontinuação planeada. Os requisitos de divulgação incluem:

   — uma descrição da unidade operacional em descontinuação;

   — o(s) segmento(s) de negócio ou geográfico em que é relatado;

   — a data e a natureza do acontecimento de divulgação inicial;

   — a data da conclusão esperada;

   — as quantias escrituradas dos activos totais e dos passivos totais a serem alienados;

   — as quantiasescrituradas de rédito, gastos, e resultado líquido antes dos impostos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação e o respectivo gasto de imposto sobre o rendimento;

   — os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às actividades operacionais, de investimento e de financiamento da unidade operacional em descontinuação;

   — a quantia de qualquer ganho ou perda que seja reconhecida na alienação de activos ouna liquidação de passivos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação, e respectivo gasto de imposto sobre o rendimento; e

   — os preços de venda líquidos, apósos custos comaalienação, provenientes da venda desses activos líquidos relativamente aos quais a empresa tenha celebrado um ou mais acordos de venda vinculativos, assim como a respectiva data esperada, e as quantias escrituradas desses activos líquidos.

7. As demonstrações financeiras relativas aos períodos após a divulgação inicial tem de actualizar essas divulgações, incluindo uma descrição de quaisquer alterações significativas na quantia ouna data dos fluxos de caixa relativos aos activos e passivos a serem alienados ou liquidados e que as causas dessas alterações.

8. As divulgações ficariam feitas se fosse aprovado e publicamente anunciado um plano de alienação após o final do período de relato financeiro de uma empresa mas antes das demonstrações financeiras desse período serem autorizadas para emissão. As divulgações continuam até à conclusão da alienação.

9. A informação comparativa de períodos anteriores que seja apresentada em demonstrações financeiras preparadas após a divulgação inicial tem de ser reexpressas para segregar os activos, passivos, rendimentos, gastos de fluxos de caixa em continuação e em descontinuação. Ao separar retrospectivamente as unidades operacionais em continuação e em descontinuação, é melhorada a capacidade de um utente de demonstrações financeiras de fazer projecções.

IAS 35

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1
Definições	2-16
Unidade Operacional em Descontinuação	2-15
Acontecimento de Divulgação Inicial	16
Reconhecimento e Mensuração	17-26
Provisões	20-21
Perdas de Imparidade	22-26
Apresentação e Divulgação	27-48
Divulgação Inicial	27-30
Outras Divulgações	31-32
Actualização das Divulgações	33-37
Divulgação Separada para Cada Unidade Operacional em Descontinuação	38
Apresentação das Divulgações Exigidas	39-43
Face das Demonstrações Financeiras ou Notas	39-40
Não como um Item Extraordinário	41-42
Uso Restrito do Termo «Unidade Operacional em Descontinuação»	43
Divulgações Ilustrativas	44
Reexpressão de Períodos Anteriores	45-46
Divulgação em Relatórios Financeiros Intercalares	47-48
Data de Eficácia	49-50

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de estabelecer princípios para relatar informação acerca de unidades operacionais em descontinuação, aumentando assim a capacidade dos utentes de demonstrações financeiras de fazerem projecções de fluxos de caixa, da capacidade de gerar resultados e da posição financeira de uma empresa ao segregar informação acerca de unidades operacionais em descontinuação da de informação acerca de unidades operacionais.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma aplica-se a todos as unidades operacionais em descontinuação de todas as empresas.***

DEFINIÇÕES

Unidade Operacional em Descontinuação

2. ***Uma unidade operacional em descontinuação é um componente de uma empresa:***

   (a) ***em que esta, no seguimento de um plano único, esteja:***

      (i) ***a alienar substancialmente na sua totalidade, tal como por via da venda do componente numa única transacção, por cisão oupelo «spin-off» de propriedade do componente aos accionistas da empresa;***

      (ii) ***a alienar por fracções, tal como ao vender os activos de um componente e liquidar os seus passivos individualmente; ou***

      (iii) ***a encerrar por abandono;***

   (b) ***que represente uma importante e separadalinha de negócios ou área geográfica de operações; e***

   (c) ***que possa ser distinguida operacionalmente e para finalidades de relato financeiro.***

3. Pelo critério a) da definição (parágrafo 2a), uma unidade operacional em descontinuação pode ser alienada na sua totalidade ou em fracções, mas sempre no prosseguimento de um plano global para descontinuar o componente na sua totalidade.

4. Se uma empresa venderum componente substancialmente na sua totalidade, o resultado pode ser um ganho líquido ou uma perda líquida. Para tal descontinuação, há uma data única relativa à qual se celebra um acordo vinculativo de venda, embora a transferência real de posse e controlo da unidade operacional em descontinuação possa ocorrer numa data posterior. Também, os pagamentos ao vendedor podem ocorrer no momento de acordo, no momento da transferência ou durante um período futuro alargado.

5. Em vez de alienar um componente importante na sua totalidade, uma empresa pode descontinuar e alienar o componente vendendo os seus activos e liquidando os seus passivos em fracções (individualmente ou em pequenos grupos). Nas alienações em fracções, embora o resultado global possa ser um ganho líquido ou uma perda líquida, a venda de um activo individual oua liquidação de um passivo individual pode ter o efeito oposto. Para além disso, não há nenhuma data única em que se celebre um acordo geral de venda vinculativo. Em vez disso, as vendas de activos eas liquidações de passivos podem ocorrer durante um período de meses ou talvez mesmo mais tempo, e o final de um período de relato financeiro pode ocorrer em parte dentro o período de alienação. Para poder ser tratada como uma unidade operacional em descontinuação, a alienação tem que ser feita no âmbito de um só plano coordenado.

6. Uma empresa pode encerrar uma unidade operacional pormeio de abandono sem vendas substanciais de activos. Uma unidade operacional abandonada será uma unidade operacional em descontinuação se ela satisfizer os critérios da definição. Porém, a alteração do âmbito de uma unidade operacional ou da maneira como ela é conduzida não é um abandono porque essa unidade operacional, se bem que alterada, está em continuação.

7. As empresas comerciais frequentemente fecham instalações, abandonam produtos ou mesmo linhas de produtos e alteram a dimensão da sua força de trabalho em resposta às forças de mercado. Embora estas espécies de encerramentos não sejam geralmente, por si sós unidades operacionais em descontinuação tal como o termo é usado nesta Norma, elas podem ocorrer em ligação com uma unidade operacional em descontinuação.

8. Exemplos de actividades que necessariamente não satisfazem o critério a) do parágrafo 2, mas que podem satisfazê-lo em combinação com outras circunstâncias, incluem:

   (a) retirada gradual ou evolutiva de uma linha de produtos ou classe de serviço;

(b) descontinuação, mesmo se relativamente abrupta, de vários produtos adentro de uma linha continuada de negócios;

(c) mudança de algumas actividades de produção ou comercialização relativamente a uma dada linha de negócio de uma localização para outra;

(d) fecho de uma instalação para atingir melhorias de produtividade ou outras poupanças de custos; e

(e) vender uma subsidiária cujas actividades sejam semelhantes às da empresa mãe ou de outras subsidiárias.

9. Um segmento de negócio ou um segmento geográfico relatável como definido na IAS 14, Relato por Segmentos, satisfaria normalmente o critério b) da definição de uma unidade operacional em descontinuação (parágrafo 2 b), isto é, representaria uma importante linha de negócios separada maioritária ou uma importante área geográfica de operações separada. Uma parte de um segmento como definido na IAS 14 pode também satisfazer o critério b) da definição. Para uma empresa que opere num único segmento de negócios ou segmento geográfico e por isso não relate informação por segmentos, um produto ou linha de serviço importante pode também satisfazer os critérios da definição.

10. A IAS 14 permite, mas não exige, que estádios diferentes de unidades operacionais verticalmente integradas sejam identificados como diferentes segmentos de negócios. Tais segmentos de negócio verticalmente integrados podem satisfazer o critério b) da definição de uma unidade operacional em descontinuação.

11. Um componente pode ser distinguido operacionalmente e para finalidades de relato financeiro — critério c) da definição (parágrafo 2 c)) — se:

(a) os seus activos e passivos operacionais lhe puderem ser directamente atribuídos;

(b) os seus rendimentos (rédito bruto) lhe puderem ser directamente atribuídos; e

(c) pelo menos uma maioria dos seus gastos operacionais lhe puder ser directamente atribuída.

12. Os activos, passivos, rendimentos e gastos são directamente atribuíveis a um componente se eles forem eliminados quando o componente seja vendido, abandonado ou de qualquer outra maneira alienado. Os juros e outros custos de financiamento somente são atribuídos a um segmento operacional em descontinuação se a respectiva dívida for semelhantemente atribuída.

13. Como definido nesta Norma, espera-se que a descontinuação de unidades operacionais não ocorram de forma relativamente frequente. Algumas alterações que não sejam classificadas como unidades operacionais em descontinuação podem qualificar-se como reestruturações. (Ver a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes).

14. Também, alguns acontecimentos que ocorrem com pouca frequência e que não se qualificam quer como unidades operacionais em descontinuação quer como reestruturações podem resultar em itens de rendimentos ou de gastos que exijam divulgação separada no seguimento da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, porque a sua dimensão, natureza ou incidência torna-os relevantes para explicar o desempenho da empresa no período.

15. O facto de uma alienação de um componente de uma empresa ser classificada como uma unidade operacional em descontinuação segundo esta Norma não põe em questão, por si só, a capacidade da empresa de prosseguir como uma empresa em continuidade. A IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige a divulgação de incertezas relacionadas com a capacidade de uma empresa de prosseguir em continuidade e de qualquer conclusão de que uma empresa não é uma empresa em continuidade.

Acontecimento Inicial a Divulgar

16. ***Com respeito a uma unidade operacional em descontinuação o acontecimento inicial a divulgar é a ocorrência de um dos seguintes factos, conforme o que ocorrer mais cedo:***

(a) ***a empresa celebrou um acordo vinculativo para a venda de substancialmente todos os activos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação; ou***

(b) ***o conselho de direcção da empresa ou órgão de gestão semelhante tenha não só: i) aprovado um plano pormenorizado e formal para a descontinuação, mas também ii) feito um anúncio do plano.***

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

17. ***Uma empresa deve aplicar os princípios de reconhecimento e mensuração que estejam estabelecidos noutras Normas Internacionais de Contabilidade com a finalidade de decidir quando e como reconhecer e mensurar as alterações nos activos enos passivos e os rendimentos, custos e fluxos de caixa relacionados com uma unidade operacional em descontinuição.***

18. Esta Norma não estabelece quaisquer princípios de reconhecimento e mensuração. Pelo contrário, ela exige que uma empresa siga os princípios de reconhecimento e de mensuração estabelecidos noutras Normas. Duas Normas que provavelmente são relevantes a este respeito são:

    (a) IAS 36, Imparidade de Activos, e

    (b) IAS 36, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

19. Outras Normas que podem ser relevantes incluem a IAS 19, Benefícios de Empregados, com respeito ao reconhecimento de benefícios de cessação de emprego e IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, com respeito a alienações daquelas espécies de activos.

Provisões

20. Uma unidade operacional em descontinuação é uma reestruturação tal como esse termo está definido na IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. A IAS 37 proporciona orientações para alguns dos requisitos desta Norma, incluindo:

    (a) o que constitui um «plano pormenorizado e formal para a descontinuação» como o termo é usado no parágrafo 16 b) desta Norma; e

    (b) o que constitui um «anúncio do plano» tal como o termo é usado no parágrafo 16 b) desta Norma.

21. A IAS 37 define quando uma provisão deve ser reconhecida. Nalguns casos, o acontecimento que cria obrigações à empresa ocorre após o fim de um período de relato financeiro mas antes das demonstrações financeiras desse período terem sido autorizadas para emissão. Em tais casos o parágrafo 29 desta Norma exige divulgações acerca de uma unidade operacional em descontinuação.

Perdas de Imparidade

22. A aprovação eo anúncio de um plano de descontinuação é uma indicação de que os activos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação podem estar em imparidade ou que uma perda de imparidade previamente reconhecida para esses activos deve ser aumentada ou revertida. Por isso, de acordo com a IAS 36, Imparidade de Activos, uma empresa estima a quantia provável de cada activo da unidade operacional em descontinuação (o mais alto do preço líquido de venda e do seu valor de uso) e reconhece uma perda de imparidade oua reversão de uma perda de imparidade anterior, sea houver.

23. Ao ser aplicada a IAS 36 a uma unidade operacional em descontinuação, uma empresa determinará se a quantia recuperável de um activo de uma unidade operacional em descontinuação é avaliada em relação ao activo individual ou em relação à unidade geradora de caixa do activo (definida na IAS 36 como o mais pequeno grupo identificável de activos que incluam o activo em causa e que gera influxos de caixa provenientes do uso continuado que sejam largamente independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos). Por exemplo:

    (a) se a empresa vender a unidade operacional em descontinuação substancialmente na sua totalidade, nenhum dos activos da unidade operacional em descontinuação gera influxos de caixa independentemente de outros activos compreendidos na unidade operacional em descontinuação. Por isso, a quantia recuperável da unidade operacional em descontinuação é determinada como um todo e uma perda de imparidade, sea houver, é imputada entre os activos da unidade operacional em descontinuação de acordo com a IAS 36;

    (b) se a empresa alienar a unidade operacional em descontinuação de outras maneiras tais como vendas em frações, a quantia recuperável é determinada para os activos individuais, a menos que os activos sejam vendidos em grupos; e

    (c) se a empresa abandonar a unidade operacional em descontinuação, a quantia recuperável é determinada para os activos individuais como estabelecido na IAS 36.

IAS 35

24. Após o anúncio de um plano, as negociações com potenciais compradores da unidade operacional em descontinuação ouos acordos de venda vinculativos podem indicar que os activos da unidade operacional em descontinuação podem estar com imparidadeadicional ou que essas perdas de imparidade reconhecidas para estes activos em períodos anteriores podem ter diminuído. Como consequência, quando tais acontecimentos ocorram uma empresa reestima a quantia recuperável dos activos da unidade operacional em descontinuação e reconhece as resultantes perdas de imparidade ou reversões deperdas de imparidade de acordo com a IAS 36.

25. Um preço num acordo de venda vinculativo é a melhor prova de um preço líquido de venda de um activo (de uma unidade geradora de caixa) ou dos influxos de caixa estimados a partir da alienaçãofinal ao determinar o valor de uso de um activo (de uma unidade geradora de caixa).

26. A quantia escriturada (quantia recuperável) de uma unidade operacional em descontinuação inclui a quantia escriturada (quantia recuperável) de qualquer goodwill que possa ser imputado numa base razoável e consistente a essa unidade operacional em descontinuação.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

Divulgação Inicial

27. ***Uma empresa deve incluir a informação que se segue relacionada com uma unidade operacional em descontinuação nas suas demonstrações financeiras começando com as demonstrações financeiras do período em que o acontecimento de divulgação inicial (como definido no parágrafo 16) ocorra:***

(a) ***uma descrição da unidade operacional em descontinuação;***

(b) ***o(s) segmento(s) de negócio(s) ou geográfico(s) em que se relate de acordo com a IAS 14;***

(c) ***a data e a natureza do acontecimento de divulgação inicial;***

(d) ***a data ou período em que se espere que a descontinuação esteja concluída se conhecida ou determinável;***

(e) ***as quantias escrituradas, à da data do balanço, dos activos totais e dos passivos totais a serem alienados;***

(f) ***as quantias de rédito, gastos e resultado antes de impostos das actividades ordinárias atribuíveis à unidade operacional em descontinuação durante o período de relato financeiro, corrente e o gasto de imposto sobre o rendimento com elas relacionados como exigido pelo parágrafo 81 h) da IAS 12; e***

(g) ***as quantias de fluxos de caixa líquidos atribuíveis às actividades operacionais, de investimento e de financiamento da unidade operacional em descontinuação durante o período de relato financeiro corrente.***

28. Ao mensurar os activos, passivos, réditos, gastos, ganhos, perdas e fluxos de caixa de uma unidade operacional em descontinuação com a finalidade das divulgações exigidas por esta Norma, tais itens podem ser atribuídos a uma unidade operacional em descontinuação se eles forem alienados, liquidados, reduzidos ou eliminados quando a descontinuação estiver concluída. Até ao ponto em que tais elementos continuem após a conclusão da descontinuação eles não devem ser imputados à unidade operacional em descontinuação.

29. ***Se um acontecimento de divulgação inicial ocorrer após o fim do período de relato financeiro de uma empresa mas antes das demonstrações financeiras desse período serem autorizadas para emissão, essas demonstrações financeiras devem incluir as divulgações especificadas no parágrafo 27 para o período coberto por essas demonstrações financeiras.***

30. Por exemplo, o conselho de direcção de uma empresa cujo ano financeiro finda em 31 de Dezembro de 20X5 aprova um plano para a descontinuação de uma unidade operacional em 15 de Dezembro de 20X5 e anuncia esse plano em 10 de Janeiro de 20X6. O conselho autoriza as demonstrações financeiras de 20X5 em 20 de Março de 20X6. As demonstrações financeiras de 20X5 incluem as divulgações exigidas pelo parágrafo 27.

Outras Divulgações

31. ***Quando uma empresa alienar activos ou liquidar passivos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação ou celebrar acordos de venda vinculativos para a venda de tais activos ou a liquidação de tais passivos, deve incluir nas suas demonstrações financeiras a informação que se segue quando ocorrerem os acontecimentos:***

(a) ***para qualquer ganho ou perda que seja reconhecido na alienação de activos ou na iquidação de passivos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação, (i) a quantia de ganho ou perda antes de impostos e (ii) o gasto de imposto sobre o rendimento relacionados com o ganho ou perda, como exigido pelo parágrafo 81 h) da IAS 12; e***

(b) ***o preço líquido de venda ou o intervalo de preços (após dedução dos custos de alienação esperados) desses activos líquidos para os quais a empresa tenha celebrado um ou mais acordos de venda vinculativos, a data esperada do recebimento desses fluxos de caixa, e a quantia escriturada desses activos líquidos.***

32. As alienações de activos, as liquidações de passivos e os acordos de venda vinculativos referidos no parágrafo precedente podem ocorrer em simultâneo com o acontecimento de divulgação inicial ou no período em que ocorra o acontecimento de divulgação inicial ou num período posterior. De acordo com a IAS 10, Acontecimentos Após a Data do Balanço, se alguns dos activos atribuíveis a essa unidade operacional em descontinuação tiverem realmente sido vendidos ou sejam o objecto de um ou mais acordos de venda vinculativos celebrados após o fim do ano financeiro mas antes que o conselho aprove as demonstrações financeiras para emissão, as demonstrações financeiras incluem as divulgações exigidas pelo parágrafo 31 se a não divulgação afectar a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazer avaliações e tomar decisões apropriadas.

Actualização das Divulgações

33. ***Além das divulgações dos parágrafos 27 e 31, uma empresa deve incluir nas suas demonstrações financeiras dos períodos subsequentes àquele em que o acontecimento de divulgação inicial ocorra uma descrição de quaisquer alterações significativas na quantia ou tempestividade de fluxos de caixa relacionados com os activos e passivos a serem alienados ou liquidados e os acontecimentos que causaram essas alterações.***

34. Exemplos de acontecimentos e actividades que devem ser divulgados incluem a natureza e os termos de acordos vinculativos para a venda dos activos, uma cisão dos activos via spin-off de um título separado de capital próprio aos accionistas da empresa e aprovações legais ou reguladoras.

35. ***As divulgações exigidas pelos parágrafos 27-34 devem continuar nas demonstrações financeiras dos períodos até o período inclusive em que a descontinuação seja concluída. Uma descontinuação está concluída quando o plano estiver substancialmente concluído ou abandonado, se bem que os pagamentos do(s) comprador(es) ao vendedor possam não estar ainda concluídos.***

36. ***Se uma empresa abandonar ou retirar-se de um plano que foi previamente relatado como uma unidade operacional em descontinuação, esse facto e os seus efeitos devem ser divulgados.***

37. Para a finalidade da aplicação do parágrafo precedente, a divulgação do efeito inclui a reversão de qualquer perda de imparidadeanterior ou de provisão que tenha sido reconhecida com respeito à unidade operacional em descontinuação.

Divulgação Separada para Cada Unidade Operacional em Descontinuação

38. ***Quaisquer divulgações exigidas por esta Norma devem ser apresentadas separadamente para cada unidade operacional em descontinuação.***

IAS 35

Apresentação das Divulgações Exigidas

Face das Demonstrações Financeiras ou Notas

39. ***As divulgações exigidas pelos parágrafos 27-37 podem ser apresentadas quer nas notas às demonstrações financeiras quer na face das demonstrações financeiras excepto que a divulgação da quantia do ganho ou perda antes de impostos reconhecida na alienação de activos ou liquidação de passivos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação (parágrafo 31 a) deve ser mostrada na face da demonstração dos resultados.***

40. As divulgações exigidas pelo parágrafo 27 f) e 27 g) são encorajadas para que sejam apresentadas na face da demonstração dos resultados e da demonstração de fluxos de caixa, respectivamente.

Não Como um Item Extraordinário

41. ***Uma unidade operacional em descontinuação não deve ser apresentada como um item extraordinário.***

42. A IAS 8 define itens extraordinários como «rendimentos ou gastos que ocorram de acontecimentos ou transacções que sejam claramente distintos das actividades ordinárias da empresa eque, por isso, não se espera que recorram frequente ou regularmente». Os dois exemplos de itens extraordinários citados na IAS 8 são expropriações de activos e desastres naturais, em que ambos são tipos de acontecimentos que não estão sob o controlo da gerência da empresa. Como definido nesta Norma, uma unidade operacional em descontinuação tem de ser baseada num plano único pela gerência de uma empresa para vender ou de alguma forma alienar uma parte importante do negócio.

Uso Restrito do Termo «Unidade Operacional em Descontinuação»

43. ***Uma reestruturação, uma transacção ou um acontecimento que não satisfaça a definição de uma unidade operacional em descontinuação desta Norma não deve ser denominado uma unidade operacional em descontinuação.***

Divulgações Ilustrativas

44. O Apêndice A proporciona exemplos da apresentação e das divulgações exigidas por esta Norma.

Reexpressão de Períodos Anteriores

45. ***A informação comparativa de períodos anteriores que seja apresentada nas demonstrações financeiras preparadas após o acontecimento de divulgação inicial deve ser reexpressa para segregar activos, passivos, produtos, gastos e fluxos de caixa que continuam e descontinuam de uma maneira semelhante à exigida pelos parágrafos 27-43.***

46. O Apêndice B ilustra a aplicação do parágrafo precedente.

Divulgação em Relatórios Financeiros Intercalares

47. ***As notas de um relatório financeiro intercalar devem descrever quaisquer actividades ou acontecimentos significativos desde o fim do mais recenteperíodo do relatório anual relacionado com uma unidade operacional em descontinuação e quaisquer alterações significativas na quantia ou tempestividade de fluxos de caixa relacionados com os activos e passivos a serem alienados ou liquidados.***

48. Este princípio é consistente com a abordagem da IAS 34, Relato Financeiro Intercalar, no sentido de que as notas ao relato financeiro intercalar se destinam a explicar alterações significativas desde a data do último relato anual.

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 1999. Encoraja-se a aplicação mais cedo nas demonstrações financeiras dos períodos que findem após esta Norma ser publicada.***

50. Esta Norma substitui os parágrafos 19-22 da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 36

Imparidade de Activos

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Abril de 1998 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999.

Em Julho de 1998, a aprovação da IAS 38, Activos Intangíveis e da IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, resultou em alterações em referências cruzadas e em terminologia na Introdução e nos parágrafos 39, 40 e 110. Além disso, a IAS 38 acrescentou uma definição de «mercado activo» ao parágrafo 5. Finalmente, foi corrigida uma inconsistência menor de redacção nos parágrafos A47, A48 e A57 do Apêndice A.

Em Abril de 2000, a IAS 40, Propriedades de Investimento, emendou o parágrafo 1.

Em Janeiro de 2001, a IAS 41, Agricultura, emendou o parágrafo 1. Esta emenda torna-se operacional para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

INTRODUÇÃO

1. Esta Norma («IAS 36») prescreve a contabilização e divulgação para a imparidade de todos os activos. Substitui os requisitos para a recuperabilidade de um activo que estejam incluídos em:

   (a) IAS 16 (revista em 1993), Activos Fixos Tangíveis (ver a IAS 16 (revista em 1998));

   (b) IAS 22 (revista em 1993), Concentrações de Actividades Empresariais (ver a IAS 22 (revista em 1998));

   (c) IAS 28 (reformatada em 1994), Contabilização de Investimentos Financeiros em Associadas (ver a IAS 28 (revista em 1998)); e

   (d) IAS 31 (reformatada em 1994), Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos (ver a IAS 31 (revista em 1998)).

   As principais alterações de anteriores requisitos e explanações dos princípios da IAS 36 são estabelecidos numa separata, Bases das Conclusões.

2. A IAS 36 não cobre a imparidade de inventários, activos por impostos diferidos, activos provenientes de contratos de construção, activos provenientes de benefícios de empregados nem a maior parte de activos financeiros.

3. A IAS 36 exige que a quantia recuperável de um activo deve ser estimada quando haja uma indicação de que o activo possa estar com imparidade. Em casos específicos, a Norma Internacional de Contabilidade aplicável a um activo pode incluir exigências de revisões adicionais. Por exemplo, a IAS 38, Activos Intangíveis e a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, exige que a quantia recuperável de activos intangíveis e de goodwill que sejam amortizada para além de 20 anos deve ser estimada anualmente (ver parágrafo 15 abaixo).

4. A IAS 36 exige que uma perda por imparidade seja reconhecida (um activo está em imparidade) sempre que a quantia escriturada líquida de um activo exceda a sua quantia recuperável. Uma perda por imparidade deve ser reconhecida na demonstração dos resultados para os activos escriturados pelo custo e tratada como um decréscimo de revalorização para os activos escriturados por uma quantia revalorizada.

5. A IAS 36 exige que a quantia recuperável seja mensurada como a mais alta entre o preço de venda líquido e o valor de uso:

   (a) o preço de venda líquido é a quantia a obter pela venda de um activo numa transacção entre partes não relacionadas conhecedoras e dispostas a isso, após dedução de quaisquer custos directos adicionais com a alienação; e

   (b) o valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa estimados futuros que se espera que provenham do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil.

IAS 36

6. Na determinação do valor de uso de um activo, a IAS 36 exige que uma empresa deve usar, entre outras coisas:

   (a) projecções de fluxos de caixa baseadas em pressupostos razoáveis e suportáveis que:

      (i) reflictam o activo na sua condição corrente; e

      (ii) representem a melhor estimativa da gestão do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo; e

   (b) uma taxa de desconto antes de imposto que reflicta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do activo. A taxa de desconto não deve reflectir os riscos relativamente aos quais tenham sido ajustados futuros fluxos de caixa.

7. A quantia recuperável deve ser estimada para um activo individual. Se não for possível fazê-lo, a IAS 36 exige que uma empresa determine a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertença. Uma unidade geradora de caixa é o grupo mais pequeno identificável de activos que geram influxos de caixa derivados do uso continuado e que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. Porém, se o output produzido por um activo ou grupo de activos for comercializado num mercado activo, este activo ou grupo de activos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa separada, ainda que parte ou toda a produção deste activo ou grupo de activos seja usado internamente. O Apêndice A, Exemplos Ilustrativos, inclui exemplos de identificação de unidades geradoras de caixa.

8. Ao testar uma unidade geradora de caixa para determinar se está ou não com imparidade, a IAS 36 exige que devem ser considerados o goodwill e os activos «*corporate*» da empresa (tais como os activos da sede) que se relacionam com a unidade geradora de caixa. A IAS 36 especifica como isto deve ser feito.

9. Os princípios para reconhecer e mensurar as perdas por imparidade de uma unidade geradora de caixa são os mesmos para um activo individual. A IAS 36 especifica como determinar a quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa e como imputar uma perda por imparidade entre os activos da unidade.

10. A IAS 36 exige que uma perda por imparidade reconhecida em anos anteriores deve ser revertida se, e somente se, tiver havido uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Contudo, uma perda por imparidade somente é revertida até ao ponto em que não aumente a quantia escriturada de um activo acima da quantia escriturada de um activo que teria sido determinada para o activo (líquido de amortização ou depreciação) caso nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores. Uma reversão de uma perda por imparidade deve ser reconhecida na demonstração dos resultados para os activos assentados pelo custo e tratada como um excedente de revalorização dos activos escriturados pela quantia revalorizada.

11. A IAS 36 exige que uma perda por imparidade de goodwill não deve ser revertida a menos que:

   (a) a perda por imparidade tenha sido causada por um acontecimento externo especifico de natureza excepcional que não se espera que volte a ocorrer; e

   (b) acontecimentos externos subsequentes tenham revertido o efeito desse acontecimento.

12. Quando as perdas por imparidade sejam reconhecidas (revertidas), a IAS 36 exige que certas informações sejam divulgadas:

   (a) por classe de activos; e

   (b) por segmentos relatáveis baseados no formato principal da empresa (somente exigido se uma empresa aplicar a IAS 14, Relato por Segmentos).

   A IAS 36 exige divulgação adicional se as perdas por imparidade reconhecidas (revertidas) durante o período forem materiais para as demonstrações financeiras da empresa que relata como um todo.

13. Na primeira adopção, a IAS 36 somente deve ser aplicada numa base prospectiva. As perdas por imparidade reconhecidas (revertidas) devem ser tratadas segundo a IAS 36 e não segundo o tratamento de referência ou o alternativo permitido que tratam outras alterações nas políticas contabilísticas na IAS 8, Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

14. A IAS 36 torna-se eficaz para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. É encorajada a aplicação mais cedo.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-4
Definições	5
Identificação de um Activo que Possa Estar em Imparidade	6-14
Mensuração da Quantia Recuperável	15-56
Preço de Venda Líquido	21-25
Valor de Uso	26-56
Bases para Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros	27-31
Composição de Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros	32-46
Fluxos de Caixa Futuros de Moeda Estrangeira	47
Taxa de Desconto	48-56
Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Imparidade	57-63
Unidades Geradoras de Caixa	64-93
Identificação da Unidade Geradora de Caixa à qual Pertence um Activo	65-72
Quantia Recuperável e Quantia Escriturada de uma Unidade Geradora de Caixa	73-87
Goodwill	79-83
Activos «Corporate»	84-87
Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa	88-93
Reversão de uma Perda por Imparidade	94-112
Reversão de uma Perda por Imparidade de um Activo Individual	102-106
Reversão de uma Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa	107-108
Reversão de uma Perda por Imparidade de Goodwill	109-112
Divulgações	113-119
Disposições Transitórias	120-121
Data de Eficácia	122

IAS 36

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 os procedimentos que uma empresa aplica para assegurar que os seus activos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Um activo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou da venda do activo. Se este for o caso, o activo é descrito como estando em imparidade e a Norma exige que a empresa reconheça uma perda por imparidade. A Norma também especifica quando uma empresa deve reverter uma perda por imparidade e prescreve certas divulgações para activos em imparidade.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:***

   (a) ***inventários (ver a IAS 2, Inventários);***

   (b) ***activos provenientes de contratos de construção (ver a IAS 11, Contratos de Construção);***

   (c) ***activos por impostos diferidos (ver a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento);***

   (d) ***activos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados);***

   (e) ***activos financeiros que estejam incluídos no âmbito da IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação;***

   (f) ***propriedades de investimento que sejam mensuradas ao justo valor (ver a IAS 40, Propriedades de Investimento); e***

   (g) ***Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados ao justo valor menos custos estimados no ponto de venda (ver a IAS 41, Agricultura).***

2. Esta Norma não se aplica a inventários, a activos provenientes de contratos de construção, a activos por impostos diferidos ou activos provenientes de benefícios de empregados porque as Normas Internacionais de Contabilidade existentes aplicáveis a estes activos já contêm exigências específicas para o reconhecimento e mensuração destes activos.

3. Esta Norma aplica-se a:

   (a) subsidiárias, como definido na IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias;

   (b) associadas, como definido na IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas; e

   (c) empreendimentos conjuntos, como definido na IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos.

   Quanto à imparidade de outros activos financeiros, remete-se para a IAS 38, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

4. Esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados por quantias revalorizadas (justo valor) segundo outras Normas Internacionais de Contabilidade, tal como o tratamento alternativo permitido na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis. Porém, a identificação de se um activo revalorizado possa ser dado com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:

   (a) se o justo valor do activo for o seu valor de mercado, a única diferença entre o justo valor do activo e o seu preço de venda líquido são os custos directos adicionais para alienar o activo:

(i) se os custos com a alienação forem insignificantes, a quantia recuperável do activo revalorizado está necessariamente próxima de, ou maior do que, a sua quantia revalorizada (justo valor). Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, é improvável que o activo revalorizado esteja em imparidade e a quantia recuperável não necessita de ser estimada; e

(ii) se os custos com alienação não forem negligenciáveis, o preço de venda líquido do activo revalorizado é necessariamente menor do que o seu justo valor. Por isso, o activo revalorizado estará com imparidade se o seu valor de uso for menor do que a sua quantia revalorizada (justo valor). Neste caso, após os requisitos de valorização terem sido aplicados, uma empresa aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar em imparidade; e

(b) se o justo valor do activo for determinado numa base que não seja o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada (justo valor) pode ser maior ou menor do que a sua quantia recuperável. Daqui que, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, uma empresa aplica esta Norma para determinar se o activo pode ser tomado com imparidade.

DEFINIÇÕES

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

Quantia recuperável é a mais alta de entre o preço de venda líquido de um activo e do seu valor de uso.

Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Preço de venda líquido é a quantia a obter da venda de um activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com alienação.

Custos com a alienação são custos adicionais directamente atribuíveis à alienação de um activo, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

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

Quantia transportada é a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço após a dedução de qualquer depreciação (amortização) acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Depreciação (Amortização) é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil [1]***.***

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

Vida útil é ou:

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

(b) ***a quantidade de produção ou de unidades similares que se espera que sejam obtidas do activo pela empresa.***

Uma unidade geradora de caixa (dinheiro) é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa a partir do uso continuado e que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.

---

[1] No caso de um activo intangivel ou do goodwill, o termo «amortização» é geralmente usado em lugar de «depreciação». Ambos os termos têm o mesmo sentido.

Activos «corporate» são activos excepto goodwill que contribuam para os fluxos de caixa futuros quer da unidade geradora de caixa em causa quer de outras unidades geradoras de caixa.

Um mercado activo é um mercado em que se verifiquem todas as condições seguintes:

(a) ***os itens negociados dentro do mercado sejam homogéneos;***

(b) ***possam ser encontrados a qualquer momento compradores e vendedores dispostos a isso; e***

(c) ***os preços estejam disponíveis para o público.***

IDENTIFICAÇÃO DE UM ACTIVO QUE POSSA ESTAR EM IMPARIDADE

6. Os parágrafos 7 a 14 especificam quando a quantia recuperável deve ser determinada. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

7. Um activo está em imparidade quando a quantia escriturada do activo excede a sua quantia recuperável. Os parágrafos 9 a 11 descrevem algumas indicações de que uma perda por imparidade possa ter ocorrido: se qualquer dessas indicações estiver presente, exige-se que uma empresa faça uma estimativa formal da quantia recuperável. Se nenhuma indicação de uma perda por imparidade estiver presente, esta Norma não exige que uma empresa faça uma estimativa formal da quantia recuperável.

8. ***Uma empresa deve avaliar à data de cada balanço se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se qualquer indicação existir, a empresa deve estimar a quantia recuperável do activo.***

9. ***Ao avaliar se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma empresa deve considerar, como mínimo, as indicações seguintes:***

Fontes externas de informação

(a) ***durante o período, o valor de mercado de um activo diminuir significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou uso normal;***

(b) ***ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na empresa, ou terão lugar no próximo futuro, no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a empresa opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado;***

(c) ***taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno do investimento aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afectam a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuem materialmente a quantia recuperável do activo;***

(d) ***a quantia escriturada dos activos líquidos da empresa que relata é maior do que a sua capitalização de mercado;***

Fontes internas de informação

(e) ***está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um activo;***

(f) ***ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na empresa, na extensão em que, ou da maneira pela qual, um activo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional à qual pertence um activo ou para alienar um activo antes da data previamente esperada; e***

(g) ***existe disponível evidência através de relatórios internos que indique que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.***

10. A lista do parágrafo 9 não é exaustiva. Uma empresa pode identificar outras indicações de que um activo pode estar em imparidade e estas podem também exigir que a empresa determine a quantia recuperável do activo.

11. A evidência provenientes do relatórios internos que indica que um activo pode estar em imparidade inclui a existência de:

    (a) fluxos de caixa para a aquisição do activo, ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou manter o mesmo, que sejam significativamente mais altas do que os originariamente orçamentadas;

    (b) fluxos de caixa reais líquidos ou resultados operacionais que fluam do activo que sejam significativamente piores do que os orçamentados;

    (c) um declínio significativo nos fluxos de caixa líquidos orçamentados ou do lucro operacional, ou um aumento significativo em perdas orçamentadas, fluindo do activo; ou

    (d) perdas operacionais ou exfluxos de caixa líquidos relativos ao activo, quando números do período corrente são agregados com números orçamentados para o futuro.

12. O conceito de materialidade aplica-se para identificar se a quantia recuperável de um activo necessita de ser estimada. Por exemplo, se cálculos anteriores mostram que a quantia recuperável de um activo é significativamente maior do que a sua quantia escriturada, a empresa não necessita reestimar a quantia recuperável do activo se nenhuns acontecimentos tiverem ocorrido que eliminassem essa diferença. Semelhantemente, a análise anterior pode mostrar que a quantia recuperável de um activo não é sensível a uma (ou mais) das indicações listadas no parágrafo 9.

13. Como ilustração do parágrafo 12, se as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos tiverem aumentado durante o período, não é exigido a uma empresa que faça uma estimativa formal da quantia recuperável de um activo nos casos seguintes:

    (a) se for improvável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado. Por exemplo, os aumentos nas taxas de juro a curto prazo podem não ter um efeito material na taxa de desconto usada para um activo que tenha uma longa vida útil remanescente; ou

    (b) se for provável a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado mas as anteriores análises de sensibilidade da quantia recuperável mostrem que:

        (i) é improvável que haja um decréscimo na quantia recuperável porque os fluxos de caixa futuros provavelmente irão também aumentar. Por exemplo, nalguns casos, uma empresa pode ser capaz de demonstrar que ajusta os seus réditos para compensação de qualquer aumento nas taxas de mercado; ou

        (ii) é improvável que o decréscimo na quantia recuperável é improvável que resulte numa perda por imparidade material.

14. Se houver uma indicação de que um activo pode estar em imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo necessitam ser revistos e ajustados segundo a Norma Internacional de Contabilidade aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a esta activo.

MENSURAÇÃO DA QUANTIA RECUPERÁVEL

15. Esta Norma define quantia recuperável como a mais alta entre o preço de venda líquido e o valor de uso. Os parágrafos 16 a 56 estabelecem os requisitos de mensuração da quantia recuperável. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

16. Nem sempre é necessário determinar o preço de venda líquido e o seu valor de uso. Por exemplo, se qualquer destas quantias exceder a quantia escriturada do activo, o activo não está em imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

17. Pode ser possível determinar o preço de venda líquido do activo, mesmo se um activo não for negociado num mercado activo. Porém, algumas vezes não será possível determinar o preço de venda líquido porque não há qualquer base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas. Neste caso, a quantia recuperável do activo pode ser tomado como o seu valor de uso.

18. Se não houver qualquer razão para crer que o valor de uso de um activo exceda materialmente o seu preço de venda líquido, a quantia recuperável do activo pode ser tomada como o seu preço líquido de venda. Isto será muitas vezes o caso de um activo que seja detido para alienação. Isto porque o valor de uso de um activo detido para alienação consistirá principalmente dos proventos líquidos de alienação, dado que os fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo até à sua alienação são provavelmente insignificantes.

19. A quantia recuperável é determinada para um activo individual, a menos que o activo não consiga gerar influxos de caixa derivados do uso continuado que sejam em grande medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos. Se for este o caso, a quantia recuperável é determinada pela unidade geradora de caixa à qual o activo pertence (ver parágrafos 64 a 87), a não ser que ou:

(a) o preço de venda líquido do activo seja mais alto do que a sua quantia escriturada; ou

(b) se possa estimar que o valor de uso de um activo esteja próximo do seu preço líquido de venda e o preço líquido de venda possa ser determinado.

20. Em alguns casos, estimativas, médias e simplificações computacionais podem proporcionar uma aproximação razoável dos cálculos pormenorizados exemplificados nesta Norma para determinar o preço de venda líquido ou o valor de uso.

Preço de Venda Líquido

21. A melhor evidência do preço de venda líquido de um activo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado dos custos adicionais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo.

22. Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo for negociado num mercado activo, o preço de venda líquido é o preço de mercado do activo menos os custos com a alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço de oferta de compra. Quando os preços de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço de transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual pode ser estimado o preço de venda líquido, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstancias económicas entre a data da transacção e a data em que a estimativa é feita.

23. Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado activo para um activo, o preço de venda líquido é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma empresa pode obter, à data do balanço, para a alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com a alienação. Ao determinar esta quantia, uma empresa considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector. O preço de venda líquido não reflecte uma venda, forçada a menos que a gerência seja compelida a vender imediatamente.

24. Os custos de alienação, que não tenham sido já reconhecidos como passivos, são deduzidos na determinação do preço de venda líquido. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições de ser vendido. Porém, os benefícios de cessação de emprego (como definidos na IAS 19, Benefícios de Empregados) e custos associados com a redução ou reorganização de uma empresa seguintes à alienação de um activo não são custos adicionais directos para alienar o activo.

25. Algumas vezes, a alienação de um activo exigirá que o comprador assuma um passivo e somente está disponível um preço líquido único de venda quer para o activo quer para o passivo. O parágrafo 77 explica como tratar de tais casos.

Valor de Uso

26. A estimativa do valor de uso de um activo envolve os seguintes passos:

(a) estimar os influxos de caixa futuros a serem derivados do uso continuado do activo e da sua alienação final; e

(b) aplicar a taxa de desconto apropriada a estes fluxos de caixa futuros.

Bases para Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros

27. ***Ao mensurar o valor de uso:***

(a) ***as projecções de fluxos de caixa devem ser baseadas em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da gerência do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;***

(b) ***as projecções de fluxos de caixa devem ser baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pela gerência. As projecções baseadas nestes orçamentos/ /previsões devem cobrir um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado; e***

(c) ***as projecções de fluxos de caixa para além do período coberto pelos mais recentes orçamentos/ /previsões devem ser estimadas extrapolando as projecções baseadas nas orçamentos/previsões pelo uso de uma taxa de crescimento fixa ou degressiva para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada. Esta taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento a médio e longo prazo dos produtos, sectores ou país ou países em que a empresa opera, ou do mercado em que o activo seja utilizado, a menos que uma taxa mais alta possa ser justificada.***

28. Geralmente, não estão disponíveis orçamentos/previsões pormenorizados, explícitos e fiáveis de fluxos de caixa futuros para períodos maiores do que cinco anos. Por esta razão, as estimativas da gerência de fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para um máximo de cinco anos. A gerência pode usar projecções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos/previsões financeiros durante um período mais longo do que cinco anos se a gerência estiver confiante de que estas projecções são fiáveis e possa demonstrar a sua capacidade, baseada na experiência passada, de prever com rigor fluxos de caixa durante um período mais longo.

29. As projecções de fluxos de caixa até ao fim da vida útil de um activo são estimadas extrapolando as projecções de fluxos de caixa baseadas nos orçamentos/previsões financeiras usando uma taxa de crescimento para os anos subsequentes. Esta taxa é fixa ou degressiva, a menos que um aumento na taxa coincida com informação objectiva acerca de modelo durante o ciclo de vida de um produto ou de um sector. Se apropriado, a taxa de crescimento é zero ou negativa.

30. Quando as condições sejam muito favoráveis, existe a probabilidade de os concorrentes estarem provavelmente a entrar no mercado e a restringir o crescimento. Por isso, as empresas têm dificuldade em exceder a taxa histórica média de crescimento para o longo prazo (diga-se vinte anos) dos produtos, sectores industriais, ou país ou países em que a empresa opera, ou no mercado em que o activo seja usado.

31. Ao usar informação de orçamentos/previsões financeiros, uma empresa considera se a informação reflecte pressupostos razoáveis e suportáveis e representa a melhor estimativa da gerência do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo.

IAS 36

Composição das Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros

32. ***As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:***

(a) ***projecções de influxos de caixa derivados do uso continuado do activo;***

(b) ***projecções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente incorridos para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do activo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o activo para uso) e que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base consistente e razoável, ao activo; e***

(c) ***fluxos de caixa líquidos, se os houver, a serem recebidos (ou pagos) pela alienação do activo no fim da sua vida útil.***

33. As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto reflectem pressupostos consistentes acerca de aumentos de preços devidos à inflação geral. Por isso, se a taxa de desconto incluir o efeito de aumentos de preços devido à inflação geral, os fluxos futuros de caixa são estimados em termos nominais. Se as taxas de desconto excluírem o efeito de aumento de preços devido à inflação geral, os fluxos futuros de caixa são estimados em termos reais (mas incluem os futuros aumentos ou diminuições de preços específicos).

34. As projecções de exfluxos de caixa incluem gastos futuros que possam ser directamente atribuídos, ou imputados num critério razoável e consistente, ao uso do activo.

35. Quando a quantia escriturada de um activo ainda não incluir todos os exfluxos de caixa a serem incorridos antes de ele estar pronto para uso ou venda, a estimativa de exfluxos de caixa futuros inclui uma estimativa de quaisquer exfluxos de caixa adicionais que se esperem que sejam incorridos antes do activo estar pronto para uso ou venda. Por exemplo, este é o caso de um edifício em construção ou de um projecto ou desenvolvimento que ainda não esteja concluído.

36. Para evitar dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem:

(a) influxos de caixa de activos que gerem influxos de caixa provenientes do uso continuado que são em larga medida independentes dos influxos de caixa do activo em causa (por exemplo, activos financeiros tais como dívidas a receber); e

(b) exfluxos de caixa que se relacionem com obrigações que tenham já sido reconhecidas como passivos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões ou provisões).

37. ***Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o activo na sua condição corrente. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir os influxos ou exfluxos de caixa estimados que se esperem que surjam em resultado de:***

(a) ***uma reestruturação futura com a qual uma empresa ainda não esteja comprometida; ou***

(b) ***dispêndios futuros com activos fixos que melhorarão ou aumentarão o desempenho do activo para além do nível de desempenho originalmente avaliado.***

38. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados em relação ao activo na sua condição actual, o valor de uso não reflecte:

(a) exfluxos de caixa futuros ou poupanças de custos relacionados (por exemplo reduções nos custos de pessoal) ou benefícios que se esperam que surjam de uma reestruturação futura com a qual uma empresa ainda não esteja comprometida; ou

(b) dispêndios futuros com activos fixos que melhorarão ou aumentarão o nível de desempenho do activo para além do nível de desempenho originalmente avaliado ou os benefícios futuros relacionados provenientes destes dispêndios futuros.

39. Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e que altera materialmente quer o âmbito do negócio empreendido por uma empresa quer a maneira pela qual o negócio é conduzido. A IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, dá orientação quando uma empresa está comprometida com uma reestruturação.

40. Quando uma empresa fica comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns activos sejam afectados por esta reestruturação. Logo que a empresa esteja comprometida com a reestruturação:

(a) ao determinar o valor de uso, as estimativas dos influxos de caixa futuros e exfluxos de caixa reflectem as poupanças de custos e outros benefícios da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/ /previsões financeiras que tenham sido aprovados pela gerência); e

(b) estimativas de exfluxos de caixa futuros da reestruturação são tidos em consideração numa provisão para reestruturação segundo a IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

O Apêndice A, Exemplo 5, mostra o efeito de uma futura reestruturação sobre o calculo do valor de uso.

41. Até que uma empresa incorra em dispêndios em activos fixos que melhorem ou aumentam um activo para além do seu nível de desempenho originalmente avaliado, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam destes dispêndios (ver Apêndice A, Exemplo 6).

42. As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem futuros dispêndios em activos fixos necessários para manter ou sustentar um activo no seu nível de desempenho originalmente estimado.

43. ***As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:***

(a) ***influxos ou exfluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento; ou***

(b) ***recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.***

44. As estimativas de fluxos de caixa futuros reflectem pressupostos que sejam consistentes com a maneira por que seja determinada a taxa de desconto. A não ser assim, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Porque o valor temporal do dinheiro é considerado ao descontar os fluxos estimados de caixa futuros, estes fluxos de caixa excluem influxos ou exfluxos de caixa derivados das actividades de financiamento. Da mesma forma, uma vez que a taxa de desconto é determinada numa base antes de impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados numa base antes de impostos.

45. ***A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma empresa espera obter da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos estimados de alienação.***

46. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil é determinada de maneira semelhante ao preço de venda líquido de um activo, excepto que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

(a) uma empresa usa preços prevalecentes à data da estimativa de activos semelhantes que tenham atingido o fim da sua vida útil e que tenham sido usados em condições semelhantes aquelas em que o activo tenha sido usado; e

(b) esses preços são ajustados quer pelo efeito dos aumentos futuros derivados à inflação geral quer dos aumentos (diminuições) futuros dos preços específicos futuros. Contudo, se as estimativas dos fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo e da taxa de desconto excluírem o efeito da inflação geral, este efeito é também excluído da estimativa de fluxos de caixa líquidos da alienação.

Fluxos de Caixa Futuros de Moeda Estrangeira

47. Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda em que serão gerados e depois descontados usando uma taxa de desconto apropriada para essa moeda. Uma empresa transpõe o valor presente obtido usando a taxa de câmbio «*spot*» à data do balanço (descrita na IAS 21, Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio, como taxa de fecho).

IAS 36

Taxa de Desconto

48. ***A taxa (ou taxas) de desconto deve ser uma taxa (ou taxas) antes de impostos que reflicta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do activo. A(s) taxa(s) de desconto não deve(m) reflectir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.***

49. Uma taxa que reflicta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes aqueles que a empresa espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transacções correntes de mercado para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado de capital de uma empresa cotada em bolsa que tenha um único activo (ou uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos ao activo em causa.

50. Quando uma taxa de um activo específico não esteja directamente disponível a partir do mercado, uma empresa usa substitutos para estimar a taxa de desconto. A finalidade é estimar, tanto quanto possível, uma avaliação de mercado de:

(a) do valor temporal do dinheiro para os períodos até ao fim da vida útil do activo; e

(b) dos riscos de os fluxos de caixa futuros diferirem em quantia ou tempestividade das estimativas.

51. Como ponto de partida, a empresa pode tomar em consideração as taxas seguintes:

(a) o custo médio ponderado de capital da empresa determinado pelo uso de técnicas tais como o Modelo de Apreçamento de Activos Capitalizáveis (Capital Asset Pricing Model);

(b) a taxa adicional de empréstimos (obtidos pela empresa); e

(c) outras taxas de mercado de empréstimos obtidos.

52. Estas taxas são ajustadas:

(a) para reflectir a maneira por que o mercado avaliará os riscos específicos associados com os fluxos de caixa projectados; e

(b) para excluir riscos que não sejam relevantes para os fluxos de caixa projectados.

São tidos em consideração riscos tais como o risco de país, o risco de moeda, o risco de preço e o risco de fluxo de caixa.

53. Para evitar contagem duplicada, a taxa de desconto não reflecte os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas.

54. A taxa de desconto é independente da estrutura do capital da empresa e da maneira como a empresa financiou a compra do activo porque os fluxos de caixa futuros que se espera que surjam do activo não dependem da maneira como a empresa financiou a compra do activo.

55. Quando a base para a taxa é pós-impostos, essa base é ajustada para reflectir uma taxa antes de impostos.

56. Uma empresa usa normalmente uma taxa de desconto única para a estimativa do valor de uso de um activo. Porém, uma empresa usa taxas de desconto separadas para períodos futuros distintos quando o valor de uso é sensível a uma diferença de riscos distintos para períodos distintos ou para a estrutura de prazos das taxas de juro.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE

57. Os parágrafos 58 a 63 estabelecem os requisitos para o reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de um activo individual. O reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de uma unidade geradora de caixa são tratados nos parágrafos 88 a 93.

58. ***Se, e somente se, a quantia recuperável de um activo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.***

59. ***Uma perda por imparidade deve imediatamente ser reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados, a menos que o activo esteja assentado por quantia revalorizada segundo uma outra Norma Internacional de Contabilidade (por exemplo, segundo o tratamento alternativo na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um decréscimo de revalorização segundo essa outra Norma Internacional de Contabilidade.***

60. Uma perda por imparidade num activo revalorizado é reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados. Porém, uma perda por imparidade num activo revalorizado é directamente reconhecida contra qualquer excedente de revalorização do activo até ao ponto em que a perda por imparidade não exceder a quantia detida no excedente de revalorização do mesmo activo.

61. ***Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do activo com a qual se relaciona, uma empresa deve reconhecer um passivo se, e somente se, tal for exigido por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.***

62. ***Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o débito de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado nos períodos futuros de forma a imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.***

63. Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer respectivos activos ou passivos por impostos diferidos são determinados pela IAS 12, Impostos sobre o Rendimento, ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base para efeitos fiscais (ver Apêndice A, Exemplo 3).

UNIDADES GERADORAS DE CAIXA

64. Os parágrafos 65 a 93 estabelecem os requisitos para identificar a unidade geradora de caixa à qual um activo pertence e determinar a quantia escriturada das unidades geradoras de caixa, e reconhecer as perdas por imparidade.

Identificação da Unidade Geradora de Caixa à Qual Pertence um Activo

65. ***Se houver qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, a quantia recuperável do activo individual deve ser estimada. Se não for possível estimar a quantia recuperável do activo individual, uma empresa deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence (a unidade geradora de caixa do activo).***

66. A quantia recuperável de um activo individual não pode ser determinada se:

(a) o valor de uso do activo não puder ser estimado como estando próximo do seu preço líquido de venda (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo não puderem ser estimados como sendo insignificantes);

(b) o activo não gerar influxos de caixa provenientes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros activos. Em tais casos, o valor de uso e, por isso, a quantia recuperável, só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do activo.

Exemplo

Uma empresa mineira possui uma linha férrea privada para suportar as suas actividades mineiras. A linha férrea privada só podia ser vendida pelo valor de sucata e a linha férrea privada não gera influxos de caixa provenientes do uso continuado que sejam largamente independentes dos influxos de caixa de outros activos da mina.

Não é possível estimar a quantia recuperável da linha férrea privada porque o valor de uso dessa linha não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Por isso, a empresa estima a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual a linha férrea privada pertence, isto é, a mina como um todo.

67. Como definido no parágrafo 5, uma unidade geradora de caixa é o grupo mais pequeno de activos que inclui o activo e que gera influxos de caixa provenientes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. A identificação da unidade geradora de caixa de um activo envolve julgamento. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um activo individual, uma empresa identifica o menor agregado de activos que geram influxos de caixa provenientes do uso continuado que sejam em larga medida independentes.

Exemplo

Uma empresa de autocarros presta serviços sob contracto com um município que exige serviço mínimo em cada uma das cinco carreiras separadas. Os activos afectos a cada carreira e os fluxos de caixa de cada carreira podem ser identificados separadamente. Uma das carreiras opera com perdas significativas.

Dado que a empresa não tem a opção de encerrar qualquer carreira de autocarros, o nível mais baixo dos fluxos de caixa identificáveis derivados do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa provenientes de outros activos ou grupos de activos é o fluxo de caixa gerado pelas cinco carreiras conjuntamente. A unidade geradora de caixa para cada carreira é a empresa de autocarros no seu todo.

68. Os influxos de caixa provenientes do uso continuado são influxos de caixa e de equivalentes de caixa recebidos de parceiros independentes da empresa que relata. Ao identificar se os influxos de caixa de um activo (ou grupo de activos) são largamente independentes dos influxos de caixa de outros activos (ou grupos de activos), uma empresa considera vários factores incluindo a forma como a gerência monitora as unidades operacionais da empresa (tais como por linhas de produtos, por negócios, por locais individuais, áreas distritais ou regionais ou de qualquer outra maneira) ou de como a gerência toma decisões acerca da continuação ou alienação dos activos e unidades operacionais da empresa. O Apêndice A, Exemplo 1, dá exemplos de identificação de uma unidade geradora de caixa.

69. ***Se existir um mercado activo para o output produzido por um activo ou por um grupo de activos, este activo ou grupo de activos devem ser identificados como uma unidade geradora de caixa, mesmo se algum ou todos os output forem usados internamente. Se for este o caso, deve ser usada pela gerência a melhor estimativa dos preços futuros de mercado para o output:***

(a) ***ao determinar o valor de uso desta unidade geradora de caixa, aquando forem estimados os influxos de caixa futuros que se relacionem com o uso interno do output; e***

(b) ***ao determinar o valor de uso de outras unidades geradoras de caixa da empresa que relata, aquando forem estimados os exfluxos de caixa que se relacionem com o uso interno do output.***

70. Mesmo se parte ou todo o output produzido por um activo ou grupos de activos for usado por outras unidades da empresa que relata (por exemplo, produtos num estádio intermediário de um processo produtivo), este activo ou grupo de activos forma uma unidade geradora de caixa separada se a empresa puder vender este output num mercado activo. Isto é assim porque este activo ou grupo de activos podiam gerar influxos de caixa provenientes do uso continuado que seriam em grande medida independentes dos influxos de caixa

de outros activos ou grupo de activos. Ao usar informação baseada em orçamentos/previsões financeiros que se relacionem com tal unidade geradora de caixa, uma empresa ajusta esta informação se os preços internos de transferência não reflectirem a melhor estimativa da gerência de futuros preços de mercado para o output da unidade geradora de caixa.

71. ***As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas consistentemente de período para período para o mesmo activo ou tipos de activos, a menos que se justifique uma alteração.***

72. Se uma empresa determinar que um activo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente de períodos anteriores, ou que os tipos de activos agregados da unidade geradora de caixa do activo se alteraram, o parágrafo 117 exige certas divulgações acerca da unidade geradora de caixa se uma perda por imparidade for reconhecida ou revertida da unidade geradora de caixa e for material para as demonstrações financeiras da empresa que relata como um todo.

Quantia Recuperável e Quantia Escriturada de uma Unidade Geradora de Caixa

73. A quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é a mais alta de entre o preço líquido de venda da unidade geradora de caixa e o valor de uso. Para a finalidade da determinação da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa qualquer referência nos parágrafos 16 a 56 a «um activo» é lida como uma referência a «uma unidade geradora de caixa».

74. ***A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa deve ser determinada de modo consistente com a maneira como é determinada a quantia recuperável da unidade geradora de caixa.***

75. A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa:

(a) inclui somente a quantia escriturada dos activos que possam ser atribuídos directamente, ou imputados numa base razoável e consistente, à unidade geradora de caixa e que gerarão os influxos de caixa estimados ao determinar o valor de uso da unidade geradora de caixa; e

(b) não inclui a quantia escriturada de qualquer passivo reconhecido, a menos que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinada sem considerar este passivo.

Isto é assim porque o preço líquido de venda e o valor de uso de uma unidade geradora de caixa são determinados excluindo os fluxos de caixa que se relacionem com os activos que não sejam parte da unidade geradora de caixa e os passivos que tenham já sido reconhecidos nas demonstrações financeiras (ver os parágrafos 24 e 36).

76. Quando os activos sejam agrupados para avaliação da sua recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os activos que gerem a corrente relevante de influxos de caixa derivados do uso continuado. Se assim não for, a unidade geradora de caixa pode parecer que é totalmente recuperável quando de facto uma perda por imparidade ocorreu. Em alguns casos, se bem que certos activos contribuam para os fluxos futuros estimados de caixa de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser imputados à unidade geradora de caixa numa base razoável e consistente. Este pode ser o caso para o goodwill ou activos «*corporate*» tais como os activos da sede. Os parágrafos 79 a 87 explicam como tratar estes activos ao testar uma unidade geradora de caixa por imparidade.

77. Pode ser necessário considerar certos passivos reconhecidos a fim de determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa. Isto pode ocorrer se a alienação de uma unidade geradora de caixa exigir que o comprador tome posse de um passivo. Neste caso, o preço líquido de venda (ou o fluxo de caixa estimado da última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os activos da unidade geradora de caixa e o passivo conjuntamente, menos os custos com alienação. Afim de executar uma comparação com sentido entre a quantia escriturada da unidade geradora de caixa e a sua quantia recuperável, a quantia escriturada do passivo é deduzida na determinação quer do valor de uso da unidade geradora de caixa quer da sua quantia escriturada.

Exemplo

Uma empresa explora uma mina num país onde a legislação exige que o dono deve restaurar o local quando concluir a sua exploração da mina. O custo de restauração inclui a reposição da camada de terra que teve de ser removida antes do começo da exploração mineira. Uma provisão para os custos de reposição da camada de terra foi reconhecida à medida que a camada foi removida. A quantia proporcionada foi reconhecida como parte do custo da mina e tem sido depreciada durante a vida útil da mina. A quantia escriturada da provisão dos custos de restauração foi 500, que é igual ao valor presente dos custos de restauração.

A empresa está a testar a imparidade da mina. A unidade geradora de caixa da mina é a mina na sua totalidade. A empresa recebeu várias ofertas de compra da mina por um preço à volta de 800; este preço engloba o facto de que o comprador se encarregará da obrigação de restaurar a camada da terra. Os custos de alienação da mina são insignificantes. O valor de uso da mina é aproximadamente 1 200, excluindo os custos de restauração. A quantia escriturada da mina é 1 000.

O preço líquido de venda para a unidade geradora de caixa é 800. Esta quantia considera os custos de restauração que já foram provisionados. Como consequência, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauração e é estimada por 700 (1 200 menos 500). A quantia escriturada da unidade geradora de caixa é 500, que é a quantia escriturada da mina (1 000) menos a quantia escriturada da provisão de custos de restauração (500).

78. Por razões práticas, a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é algumas vezes determinada após tomar em consideração activos que não fazem parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, dívidas a receber ou outros activos financeiros) ou passivos que já tenham sido reconhecidos nas demonstrações financeiras (por exemplo, dívidas a pagar, pensões e outras provisões). Nestes casos, a quantia escriturada da unidade geradora de caixa é aumentada pela quantia escriturada desses activos e diminuída pela quantia escriturada desses passivos.

Goodwill

79. O goodwill proveniente de uma aquisição representa um pagamento feito por um adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros. Os benefícios económicos futuros podem resultar da sinergia entre os activos adquiridos identificáveis ou de activos que, individualmente, não se qualificam para o reconhecimento nas demonstrações financeiras. O goodwill não gera fluxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos, e por isso, a quantia recuperável do goodwill como um activo individual não pode ser determinada. Em consequência, se houver uma indicação de que o goodwill possa estar com imparidade, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa à qual o goodwill pertence. Esta quantia é então comparada com a quantia escriturada desta unidade geradora de caixa e qualquer perda por imparidade é reconhecida de acordo com o parágrafo 88.

80. ***Ao testar uma unidade geradora de caixa para efeitos de imparidade, uma empresa deve identificar se o goodwill que se relaciona com esta unidade geradora de caixa é reconhecido nas demonstrações financeiras. Se este for o caso, uma empresa deve:***

(a) ***executar um teste «de baixo para cima», isto é, a empresa deve:***

(i) ***identificar se a quantia escriturada de goodwill pode ser imputada numa base razoável e consistente à unidade geradora de caixa sob revisão; e***

(ii) ***então, comparar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa sob revisão com a sua quantia escriturada (incluindo a quantia escriturada do goodwill imputado, se houver) e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 88.***

A empresa deve executar o segundo passo do teste «de baixo para cima» mesmo se nada da quantia escriturada de goodwill puder ser imputada numa base razoável e consistente à unidade geradora de caixa sob revisão; e

(b) ***se, ao executar o teste «de baixo para cima», a empresa não puder imputar a quantia escriturada de goodwill numa base consistente e razoável à unidade geradora de caixa sob revisão, a empresa deve também executar um teste «de cima para baixo», isto é, a empresa deve:***

(i) ***identificar a mais pequena unidade geradora de caixa que inclua a unidade geradora de caixa sob revisão e à qual a quantia escriturada do goodwill possa ser imputado numa base consistente e razoável (a «maior» unidade geradora de caixa); e***

(ii) ***depois, comparar a quantia recuperável da maior unidade geradora de caixa com a sua quantia escriturada (incluindo a quantia escriturada de goodwill imputado) e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 88.***

81. Quando uma unidade geradora de caixa é testada para efeitos de imparidade, uma empresa considera qualquer goodwill que esteja associado os fluxos futuros de caixa a serem gerados pela unidade geradora de caixa. Se o goodwill puder ser imputado numa base razoável e consistente, uma empresa aplica somente o teste «de baixo para cima». Se não for possível imputar o goodwill numa base razoável e consistente, uma empresa aplica tanto o teste «de baixo para cima» como o teste «de cima para baixo» (ver Apêndice A, Exemplo 7).

82. O teste «de baixo para cima» assegura que uma empresa reconheça qualquer perda por imparidade que exista numa unidade geradora de caixa, incluindo goodwill que possa ser imputado numa base razoável e consistente. Quando sempre que for impraticável imputar goodwill numa base consistente e razoável no teste «de baixo para cima», a combinação dos testes «de baixo para cima» e «de cima para baixo» assegura que uma empresa reconheça:

(a) primeiro, qualquer perda por imparidade que exista na unidade geradora de caixa excluindo qualquer consideração de goodwill; e

(b) depois, qualquer perda por imparidade que exista no goodwill. Dado que uma empresa aplica primeiro o teste «de baixo para cima» todos os activos que possam estar com imparidade, qualquer perda por imparidade identificada para a maior unidade geradora de caixa no teste «de cima para baixo» relaciona-se somente com o goodwill imputado à maior unidade.

83. Se o teste «de cima para baixo» for aplicado, uma empresa determina formalmente a quantia recuperável da maior unidade geradora de caixa, a menos que haja evidência comprovada que não há nenhum risco de que a maior unidade geradora de caixa esteja com imparidade (ver parágrafo 12).

Activos «Corporate»

84. Os activos «*corporate*» incluem activos do grupo ou activos partilhados tais como o edifício de uma sede ou de uma divisão da empresa, equipamento de processamento de dados (EDP) ou um centro de pesquisa. A estrutura de uma empresa determina se um activo satisfaz a definição desta Norma de activos «*corporate*» para uma unidade geradora de caixa. As principais características de activos «*corporate*» são os de que eles não geram influxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e a sua quantia escriturada não pode ser inteiramente atribuída à unidade geradora de caixa sob revisão.

85. Porque os activos «*corporate*» não geram influxos de caixa isoladamente, a quantia recuperável de um activo «*corporate*» individual não pode ser determinada a não ser que a gerência tenha decidido alienar o activo. Consequentemente, se houver uma indicação de que um activo «*corporate*» possa estar com imparidade, a quantia recuperável é determinada pela unidade geradora de caixa à qual o activo «*corporate*» pertença, comparada com a quantia escriturada desta unidade geradora de caixa e qualquer perda por imparidade é reconhecida de acordo com o parágrafo 88.

IAS 36

86. ***Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma empresa deve identificar todos os activos «corporate» que se relacionem com a unidade geradora de caixa sob revisão. Para cada activo «corporate» identificado, uma empresa deve então aplicar o parágrafo 80, isto é:***

(a) ***se a quantia escriturada do activo «corporate» puder ser imputada numa base razoável e consistente à unidade geradora de caixa sob observação, uma empresa deve aplicar somente o teste de «baixo para cima»; e***

(b) ***se a quantia escriturada do activo «corporate» não puder ser imputada numa base consistente e razoável à unidade geradora de caixa sob revisão, numa empresa deve aplicar não só o teste de «baixo para cima» mas também o de «cima para baixo».***

87. Um exemplo de como tratar com os activos «*corporate*» pode ser encontrado no Apêndice A, Exemplo 8.

Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa

88. ***Uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser reconhecida se, e somente se, a sua quantia recuperável for menor do que a sua quantia escriturada. A perda por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos activos da unidade pela ordem que se segue:***

(a) ***primeiro, ao goodwill imputado à unidade geradora de caixa (se o houver);***

(b) ***depois, aos outros activos da unidade numa base pro-rata com base na quantia escriturada de cada activo da unidade.***

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos activos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 59.

89. ***Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 88, a quantia escriturada de um activo não deve ser reduzido abaixo do mais alto de:***

(a) ***o seu preço de venda líquido (se determinável);***

(b) ***o seu valor de uso (se determinável); e***

(c) ***zero.***

A quantia da perda por imparidade que de outra forma tivesse sido imputada ao activo deve ser imputada aos outros activos da unidade numa base pro-rata.

90. O goodwill imputado à unidade geradora de caixa é reduzido antes de reduzir a quantia escriturada dos outros activos da unidade dada a sua natureza.

91. Se não houver nenhuma maneira prática de estimar a quantia recuperável de cada activo individual de uma unidade geradora de caixa, esta Norma exige uma imputação arbitrária de uma perda por imparidade entre os activos dessa unidade, que não seja o goodwill, dado que todos os activos de uma unidade geradora de caixa funcionam conjuntamente.

92. Se a quantia recuperável de um activo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 66):

(a) é reconhecida uma perda por imparidade do activo se a sua quantia escriturada for maior do que o mais alto do seu preço de venda e as consequências dos procedimentos de imputação descritos nos parágrafos 88 e 89; e

(b) não é reconhecida qualquer perda por imparidade do activo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo quando o preço de venda líquido do activo for menor do que a sua quantia escriturada.

Exemplo

Uma máquina sofreu danos físicos mas está ainda a trabalhar, se bem que não tão bem como era hábito. O preço líquido de venda da máquina é menor do que a sua quantia escriturada. A máquina não gera influxos de caixa independentes provenientes do seu uso continuado. O mais pequeno grupo de activos mais pequeno identificável que inclui a máquina e que gera influxos de caixa provenientes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos é a linha de produção à qual pertence a máquina. A quantia recuperável da linha de produção mostra que a linha de produção tomada no seu todo não está com imparidade.

Pressuposto 1: orçamentos/previsões aprovados pela gerência não reflectem qualquer compromisso para substituir a máquina.

A quantia recuperável desta máquina sozinha não pode ser estimada uma vez que o valor de uso da máquina:

(a) pode diferir do seu preço líquido de venda; e

(b) somente pode ser determinada para a unidade geradora de caixa à qual a máquina pertence (a linha de produção).

A linha de produção não está com imparidade, por isso, nenhuma perda por imparidade é reconhecida na máquina. Contudo, a empresa pode necessitar reavaliar o período de depreciação ou o método de depreciação da máquina. Talvez, um período de depreciação mais curto ou um método de depreciação mais rápido seja exigido para reflectir a vida útil remanescente esperada da máquina ou o modelo em que os benefícios económicos sejam consumidos pela empresa.

Pressuposto 2: orçamentos/provisões aprovados pela gestão reflectem um compromisso da gestão para substituir a máquina e vendê-la no futuro próximo. Estima-se que os fluxos de caixa provenientes do uso continuado da máquina até à sua alienação são insignificantes.

O valor de uso da máquina pode ser estimado como estando próximo do seu preço de venda líquido. Por isso, a quantia recuperável da máquina pode ser determinada e não é atribuída nenhuma importância à unidade geradora de caixa à qual pertence a máquina (a linha de produção). Dado que o preço líquido de venda da máquina é menor do que a sua quantia escriturada, é reconhecida uma perda por imparidade na máquina.

93. ***Após os requisitos dos parágrafos 88 e 89 terem sido aplicados, deve ser reconhecido um passivo para qualquer quantia remanescente de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa se, e somente se, isso for exigido por outras Normas Internacionais de Contabilidade.***

REVERSÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE

94. Os parágrafos 95 a 101 estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida de um activo ou de uma unidade geradora de caixa em anos anteriores. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 102 a 106, para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 107 a 108 e para o goodwill nos parágrafos 109 a 112.

95. ***Uma empresa deve avaliar à data de cada balanço se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade de um activo reconhecida em anos anteriores deixe de existir ou possa ter diminuído. Se qualquer tal indicação existir, a empresa deve estimar a quantia recuperável desse activo.***

96. ***Ao avaliar se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade de um activo reconhecida em anos anteriores deixe de existir ou possa ter diminuído, uma empresa deve considerar, no mínimo, as indicações seguintes:***

Fontes externas de informação

(a) ***o valor de mercado do activo aumentou significativamente durante o período;***

(b) ***ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas, no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a empresa opera ou no mercado para o qual o activo é dedicado com um efeito favorável na empresa;***

(c) ***as taxas de juro do mercado ou outras taxas de mercado de retorno do investimento diminuiram durante o período, e essas diminuições afectaram provavelmente a taxa de desconto usada para calcular o valor de uso do activo e aumentar materialmente a quantia recuperável;***

Fontes Internas de Informação

(d) ***ocorreram durante o período, ou espera-se que irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na extensão em que, ou a maneira pela qual, o activo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem dispêndios de capital fixo que tenham sido incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o seu nível de desempenho originalmente avaliado ou um compromisso para descontinuar ou reestruturar a operação à qual pertença o activo; e***

(e) ***esteja disponível evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.***

97. As indicações de uma diminuição potencial de uma perda por imparidade no parágrafo 96 espelham principalmente as indicações de uma perda potencial por imparidade no parágrafo 9. O conceito de materialidade aplica-se na identificação de se uma perda por imparidade reconhecida num activo em anos anteriores pode necessitar ser revertida e a quantia recuperável do activo determinada.

98. Se houver uma indicação de que uma perda por imparidade reconhecida de um activo possa deixar de existir ou possa ter diminuído, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual podem necessitar de ser revistos e ajustados de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade aplicável ao activo, mesmo se nenhuma perda por imparidade do activo for revertida.

99. ***Uma perda por imparidade reconhecida de um activo em anos anteriores deve ser revertida se, e somente se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia recuperável do activo deve ser aumentada para a sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.***

100. Uma reversão de uma perda por imparidade reflecte um aumento no serviço potencial estimado do activo, seja por uso ou por venda, desde a última data em que uma empresa reconheceu uma perda por imparidade nesse activo. É exigido que uma empresa identifique a alteração nas estimativas que causaram o aumento no serviço potencial do activo. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:

(a) uma alteração na base da quantia recuperável (isto é, se a quantia recuperável é baseada no preço líquido de venda ou no valor de uso);

(b) se a quantia recuperável foi baseada no valor de uso: uma alteração na quantia ou tempestividade dos fluxos de caixa estimados ou na taxa de desconto; ou

(c) se a quantia recuperável foi baseada no preço líquido de venda: uma alteração na estimativa dos componentes do preço líquido de venda.

101. O valor de uso de um activo pode tornar-se maior do que a quantia escriturada do activo simplesmente porque o valor presente dos influxos de caixa futuros aumentam à medida que se tornam mais próximos. Porém, o serviço potencial do activo não aumentou. Por conseguinte, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do decurso do tempo (algumas vezes chamado o «desenrolar» do desconto) mesmo se a quantia recuperável do activo se tornar mais alta do que a sua quantia escriturada.

Reversão de uma Perda por Imparidade de um Activo Individual

102. ***A quantia escriturada aumentada de um activo devido a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.***

103. Qualquer aumento na quantia escriturada de um activo acima sobre a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida da amortização ou depreciação) caso não tivesse sido reconhecido qualquer perda por imparidade relativa nesse activo em anos anteriores é uma revalorização. Ao contabilizar tal revalorização, uma empresa aplica a Norma Internacional de Contabilidade aplicável a esse activo.

104. ***Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo deve ser imediatamente reconhecida como rendimento na demonstração dos resultados, a menos que o activo esteja escriturado por uma quantia revalorizada segundo uma outra Norma Internacional de Contabilidade (por exemplo, segundo o tratamento alternativo permitido na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis). Qualquer reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado deve ser tratada como um aumento de revalorização segundo essa outra Norma Internacional de Contabilidade.***

105. Uma reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado é creditada directamente ao capital próprio na conta sob o título excedentes de revalorização. Porém, até ao ponto em que uma perda por imparidade no mesmo activo revalorizado tivesse sido previamente reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados, uma reversão dessa perda por imparidade é reconhecida como resultado na demonstração dos resultados.

106. ***Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, o gasto de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.***

Reversão de uma Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa

107. ***Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada para aumentar a quantia escriturada dos activos da unidade pela ordem seguinte:***

(a) ***primeiro, aos activos excepto o goodwill numa base pro-rata baseada na quantia escriturada de cada activo da unidade; e***

(b) ***depois, ao goodwill imputado à unidade geradora de caixa (se a houver), se os requisitos do parágrafo 109 forem satisfeitos.***

Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade dos activos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 104.

108. ***Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa segundo o parágrafo 107, a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo:***

(a) ***da sua quantia recuperável (se determinável); e***

(b) ***da quantia escriturada que teria sido determinada (líquida amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.***

A quantia da reversão da perda por imparidade que de outra forma tivesse sido imputada ao activo deve ser imputada aos outros activos da unidade numa base pro-rata.

Reversão de uma Perda por Imparidade de Goodwill

109. ***Como excepção ao requisito do parágrafo 99, uma perda por imparidade reconhecida no goodwill não deve ser revertida num período subsequente a menos que:***

(a) ***a perda por imparidade seja causada por um acontecimento específico externo de natureza excepcional que não se espera se repita; e***

(b) ***acontecimentos externos subsequentes tenham ocorrido que revertam o efeito desse acontecimento.***

110. A IAS 38, Activos Intangíveis, proíbe o reconhecimento de goodwill gerado internamente. Qualquer aumento subsequente na quantia recuperável do goodwill é considerado um aumento no goodwill gerado internamente, a menos que o aumento se relacione claramente com a reversão do efeito de um acontecimento específico externo de natureza excepcional.

IAS 36

111. Esta Norma não permite que uma perda por imparidade de goodwill seja revertida por força de uma alteração nas estimativas (por exemplo, uma alteração na taxa de desconto ou na quantia e tempestividade de fluxos de caixa futuros da unidade geradora de caixa com a qual o goodwill se relaciona).

112. Um acontecimento específico externo é um acontecimento que esteja fora do controlo da empresa. Exemplos de acontecimentos externos de natureza excepcional incluem novos regulamentos que reduzam significativamente as actividades operacionais, ou diminuam a lucratividade, do negócio com o qual se relaciona o goodwill.

DIVULGAÇÕES

113. ***Para cada classe de activos, as demonstrações financeiras devem divulgar:***

(a) ***a quantia de perdas por imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são incluídas;***

(b) ***a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados durante o período e os componentes da linha da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são revertidas;***

(c) ***a quantia de perdas por imparidade reconhecida directamente no capital próprio durante o período; e***

(d) ***a quantia de reversão de perdas por imparidade reconhecidas directamente no capital próprio durante o período.***

114. Uma classe de activos é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhante nas operações da empresa.

115. A informação exigida no parágrafo 113 pode ser apresentada com outra informação divulgada para a classe de activos. Por exemplo, esta informação pode ser incluída numa reconciliação da quantia escriturada de activos fixos tangíveis, no início e no fim do período, como exigido pela IAS 16, Activos Fixos Tangíveis.

116. ***Uma empresa que aplique a IAS 14, Relato por Segmentos, deve divulgar em relação a cada segmento com base no formato principal de relato de uma empresa (como definido na IAS 14):***

(a) ***a quantia de perdas por imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados e directamente no capital próprio durante o período; e***

(b) ***a quantia de reversão de perdas por imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados e directamente no capital próprio durante o período.***

117. ***Se uma perda por imparidade de um activo individual ou de uma unidade geradora de caixa for reconhecida ou revertida durante o período e seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da empresa que relata no seu todo, uma empresa deve divulgar:***

(a) ***os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão de uma perda por imparidade;***

(b) ***a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida;***

(c) ***para um activo individual:***

(i) ***a natureza do activo; e***

(ii) ***o segmento ao qual o activo pertence, baseado no formato principal de relato da empresa (como definido na IAS 14, Relato por Segmentos, se a empresa aplicar a IAS 14);***

(d) ***para uma unidade geradora de caixa:***

(i) ***uma descrição da unidade geradora de caixa (tal como se fosse uma linha de produto, uma fábrica, uma unidade operacional de negócio, uma área geográfica, um segmento relatável como definido na IAS 14 ou outro);***

(ii) ***a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de activos e por segmento relatável baseada no formato principal da empresa (como definido na IAS 14, se a empresa aplicar a IAS 14); e***

(iii) ***se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável da unidade geradora de caixa (se a houver), a empresa deve descrever a maneira corrente e a anterior de agregação de activos e as razões da alteração da maneira em que é identificada a unidade geradora de caixa;***

(e) ***se a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) foi ou não o seu preço líquido de venda ou o seu valor de uso;***

(f) ***se a quantia recuperável for o preço líquido de venda, a base usada para determinar o preço líquido de venda (tal como se o preço de venda foi determinado com referência a um mercado activo ou nalguma outra maneira); e***

(g) ***se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.***

118. ***Se as perdas por imparidade reconhecidas (revertidas) durante o período forem no conjunto materiais para as demonstrações financeiras da empresa que relata no todo, uma empresa deve divulgar uma descrição breve do seguinte:***

(a) ***as principais classes de activos afectados por perdas por imparidade (reversões de perdas por imparidade) para as quais não seja divulgada qualquer informação segundo o parágrafo 117; e***

(b) ***os acontecimentos e circunstâncias principais que conduziram ao reconhecimento (reversão) destas perdas por imparidade para os quais não seja divulgada qualquer informação segundo o parágrafo 117.***

119. Uma empresa é encorajada a divulgar os principais pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de activos (unidades geradoras de caixa) durante o período.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

120. ***Esta Norma deve ser aplicada somente numa base prospectiva. As perdas por imparidade (reversões de perdas por imparidade, que resultem da adopção desta Norma Internacional de Contabilidade devem ser reconhecidas de acordo com esta Norma (isto é, na demonstração dos resultados a não ser que um activo seja escriturado por uma quantia revalorizada. Uma perda por imparidade (reversão de uma perda por imparidade) num activo revalorizado deve ser tratado como uma diminuição (aumento) de revalorização)).***

121. Antes da adopção desta Norma, várias Normas Internacionais de Contabilidade incluíam requisitos geralmente semelhantes aos incluídos nesta Norma para o reconhecimento e reversão de perdas por imparidade. Porém, podem haver alterações provenientes de avaliações anteriores porque esta Norma pormenoriza como mensurar a quantia recuperável e como considerar uma unidade geradora de caixa. Seria difícil determinar qual teria sido a estimativa da quantia recuperável retrospectivamente. Por isso, ao adoptar esta Norma uma empresa não aplica o tratamento de referência ou o tratamento alternativo em relação a outras alterações nas políticas contabilísticas da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

DATA DE EFICÁCIA

122. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. É encorajada a sua aplicação mais cedo. Se uma empresa aplicar esta Norma nas demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1999, a empresa deve divulgar esse facto.***

IAS 37

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 37

Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Julho de 1998 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 37 prescreve a contabilização e divulgação de todas as provisões, dos passivos contingentes edos activos contingentes, excepto:

   (a) os que resultem de instrumentos financeiros que sejam escriturados pelo justo valor;

   (b) os que resultem de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma das partes tenha cumprido, qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão;

   (c) os que surjam em empresas de seguros devido a contratos com os titulares de apólices (segurados); ou

   (d) os cobertos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.

Provisões

2. A Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Uma provisão deve ser reconhecida quando e somente quando:

   (a) uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

   (b) seja provável (isto é, mais propenso do que não) que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação; e

   (c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. A Norma faz notar que só em casos extremamente rarosé quenão será possível uma estimativa fiável.

3. A Norma define uma obrigação construtiva como uma obrigação que deriva das acções de uma empresa quando:

   (a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas oude uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

   (b) como consequência, a empresa tenha criado uma expectativaválida por parte dessas outras partes de que cumprirácom aquelas responsabilidades.

4. Em casos raros, por exemplo numa acção judicial, pode não ser claro se uma empresa tem uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em consideração toda a evidência disponível, é mais propenso que uma obrigação presenteexista à data do balanço do que não. Uma empresa reconhece uma provisão para essa obrigação presente se os outros critérios de reconhecimento descritos acima forem satisfeitos. Se for mais propenso que não exista nenhuma obrigação presente do que o contrário, a empresa um divulga passivo contingente, a menos queseja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

5. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço, por outras palavras, a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para transferi-la para um terceiro nesse momento.

6. A Norma exige que uma empresa deve, ao mensurar uma provisão:

   (a) tomar em consideração os riscos e incertezas. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliaçãodeliberada de passivos;

(b) descontar as provisões, quando o efeito do valor temporal do dinheiro for materialmente relevante, usando uma taxa (ou taxas) de desconto antes de imposto que reflicta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo que não tenham sido reflectidos na melhor estimativa do dispêndio. Quando seja usado o desconto, o aumento da provisão devido à passagem do tempo é reconhecido como um gasto com juros;

(c) tomar em consideração os acontecimentos futuros, tais como alterações na lei e alterações tecnológicas, quando houver uma prova objectivasuficiente de que ocorrerão; e

(d) não tomar em consideração ganhos da esperada alienaçãoesperada de activos, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão.

7. Uma empresa pode esperar o reembolso de uma parte ou da totalidade do dispêndio exigido para liquidar uma provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). Uma empresa deve:

(a) reconhecer um reembolso quando, e somente quando, esteja virtualmente certa de que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão; e

(b) reconhecer o reembolso como um activo separado. Na demonstração dos resultados líquidos, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.

8. As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

9. Só deve ser usada uma provisão para dispêndios relativamente aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

Provisões — Aplicações Específicas

10. A Norma explica como os requisitosgerais de reconhecimento e de mensuração das provisões devem ser aplicados em três casos específicos: perdas operacionais futuras; contratos onerosos; e reestruturações.

11. Não devem ser reconhecidasas provisões para perdas operacionais futuras. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos das operações podem estar com imparidade. Neste caso, uma empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.

12. Se uma empresa tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente ao abrigo do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão. Um contrato oneroso é aquele em que os custos inevitáveis à satisfação das obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera receber segundo ele.

13. A Norma define uma reestruturação como um programa que é planeado e controlado pela gerência, e altera materialmente quer:

(a) o âmbito de um negócio empreendido por uma empresa; ou

(b) a maneira pela qual esse negócio é conduzido.

14. Uma provisão para custos de restruturação somente é reconhecida quando forem satisfeitos os critérios gerais para o reconhecimento de provisões. Neste contexto, uma obrigação construtiva para reestruturar ocorre somente quando uma empresa:

(a) tenha um plano formal pormenorizado para reestruturação que identifique pelo menos:

(i) o negócio ou a parte de um negócio em causa;

(ii) as principais localizações afectadas;

(iii) a localização, função, e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela rescisão dos seus serviços;

(iv) os dispêndios que serão suportados; e

(v) quando será implementado o plano; e

(b) tenha criado uma expectativa válida naqueles que serão afectados de que levará a efeito a reestruturação ao iniciar a implementação desse plano ou ao anunciar as suas principais características às pessoas afectadas por ele.

15. Uma decisão da gestão ou da administração de reestruturar não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a empresa tenha, antes da data do balanço:

(a) começado a implementar o plano de reestruturação; ou

(b) comunicado o plano de reestruturação aos por ele afectados de uma maneira suficientemente específica que faça criar neles uma expectativa válida de que a empresa levará a efeito a reestruturação.

16. Quando uma reestruturação envolver a venda de uma empresa, nenhuma obrigação proveniente da venda surge até que a empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo a venda irrevogável.

17. Uma provisão de reestruturação deve somente incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam não só:

(a) necessariamente ligados à reestruturação; mas também

(b) não associados às actividades continuadas da empresa. Por conseguinte, uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como: os de retreinar ou relocalizar pessoal que continua; de marketing; ou de investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Passivos Contingentes

18. A Norma substitui as partes da IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço [1], que tratam de contingências. A Norma define um passivo contingente como:

(a) uma possível obrigação que surja proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa; ou

(b) uma obrigação presente que surja de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; ou

(ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

19. Uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente. Uma empresa deve divulgar um passivo contingente a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota.

Activos Contingentes

20. A Norma define um activo contingente como um possívelactivo que surja de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

21. Uma empresa não deve reconhecer um activo contingente. Um activo contingente deve ser divulgado quando um influxo de benefícios económicos seja provável.

22. Quando a realização de rendimentos seja virtualmente certa, então o respectivo activo não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

---

[1] A IAS-10: Contingências e Acontecimentos que Ocorram após e Data do Balanço, foi substituída pela IAS 10 (revista em 1999) Acontecimentos Após a Data do Balanço, em vigor em 1 de Janeiro de 2000.

Data de eficácia

23. A Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-9
Definições	10-13
Provisões e Outros Passivos	11
Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes	12-13
Reconhecimento	14-35
Provisões	14-26
Obrigação Presente	15-16
Acontecimentos Passados	17-22
Exfluxo Provável de Recursos que Incorporam Benefícios Económicos	23-24
Estimativa Fiável da Obrigação	25-26
Passivos Contingentes	27-30
Activos Contingentes	31-35
Mensuração	36-52
Melhor Estimativa	36-41
Riscos e Incertezas	42-44
Valor Presente	45-47
Acontecimentos Futuros	48-50
Alienações Esperadas de Activos	51-52
Reembolsos	53-58
Alterações em Provisões	59-60
Uso de Provisões	61-62
Aplicação das Regras das Reconhecimento e de Mensuração	63-83
Perdas Operacionais Futuras	63-65
Contratos Onerosos	66-69
Reestruturação	70-83
Divulgação	84-92
Disposições Transitórias	93-94
Data de Eficácia	95-96

IAS 37

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de assegurar quesejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas às demonstrações financeiras de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada por todas as empresas na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:***

   (a) ***os que resultem de instrumentos financeiros que sejam registados pelo justo valor;***

   (b) ***os que resultem de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso;***

   (c) ***os que surjam em empresas de seguros provenientes de contratos com segurados; e***

   (d) ***os que estejam cobertos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.***

2. Esta Norma aplica-se a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que não sejam escriturados pelo justo valor.

3. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Esta Norma não se aplica a contratos executórios a menos queeles sejam onerosos.

4. Esta Norma aplica-se a provisões, passivos contingentes e activos contingentes de empresas seguradoras, que não sejam os provenientes de contratos com segurados.

5. Quando uma outra Norma Internacional de Contabilidade tratar de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou activo contingente, uma empresa aplica essa Norma em lugar desta Norma. Por exemplo, certos tipos de provisões são também tratados em Normas sobre:

   (a) contratos de construção (ver a IAS 11, Contratos de Construção);

   (b) impostos sobre o rendimento (ver a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento);

   (c) locações (ver a IAS 17, Locações). Porém, como a IAS 17 não contem requisitos específicos para tratar locações operacionais que se tenham tornado onerosas, esta Norma aplica-se a tais casos; e

   (d) benefícios de empregados (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados).

6. Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rédito, por exemplo quando uma empresa dê garantias em troca de uma remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento do rédito. A IAS 18, Rédito, identifica as circunstâncias em que o rédito é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Esta Norma não altera os requisitos da IAS 18.

7. Esta Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Em alguns países o termo «provisão» é também usado no contexto de itens tais como depreciação, imparidade de activos e dívidas de cobrança duvidosa: estes são ajustamentos às quantias escrituradas de activos e não são tratados nesta Norma.

8. Outras Normas Internacionais de Contabilidade especificam se os dispêndios são tratados como activos ou como gastos. Estes assuntos não são tratados nesta Norma. Concordantemente, esta Norma nem proíbe nem exigea capitalização dos custos reconhecidos quando é feita uma provisão.

9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturação (incluindo unidades operacionais em descontinuação). Quando uma reestruturação satisfaz a definição de uma unidade operacional em descontinuação, podem ser exigidas divulgações adicionais pela IAS 35, Unidades Operacionais em Descontinuação.

DEFINIÇÕES

10. ***Os termos seguintes são usados nesta Norma com os sentidos especificados:***

Uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Um passivo é uma obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da empresa que incorporam benefícios económicos.

Um acontecimento que cria obrigações é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma empresa não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Uma obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

(a) ***um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);***

(b) ***legislação; ou***

(c) ***outra operação da lei.***

Uma obrigação construtiva é uma obrigação que decorre das acções de uma empresa em que:

(a) ***por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaraçãocorrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e***

(b) ***em consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirácom essas responsabilidades.***

Um passivo contingente é:

(a) ***uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa; ou***

(b) ***uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:***

(i) ***não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou***

(ii) ***a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.***

Um activo contingente é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa.

Um contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e altera materialmente:

(a) ***ou o âmbito de um negócio empreendido por uma empresa; ou***

(b) ***a maneira como o negócio é conduzido.***

IAS 37

Provisões e Outros Passivos

11. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e acréscimos comerciais porque há incerteza acerca da tempestividade ou da quantia do dispêndio futuros necessários para a sua liquidação. Por contraste:

(a) as contas a pagar comerciais são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido facturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

(b) os acréscimos são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas que não tenham sido pagos, facturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com pagamento acrescido de férias). Se bem quealgumas vezes seja necessário estimar a quantia ou tempestividade de acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os acréscimos são muitas vezes relatados como parte das contas a pagar comerciaise outras, enquanto que as provisões são relatadas separadamente.

Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes

12. Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, nesta Norma o termo «contingente» é usado para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. Adicionalmente, o termo «passivo contingente» é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Esta Norma distingue entre:

(a) provisões — que são reconhecidas como passivos (presumindo que possa ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações; e

(b) passivos contingentes — que não sejam reconhecidos como passivos porque são ou:

(i) obrigações possíveis, dado terem ainda de ser confirmados se a empresa tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos; ou

(ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque ou não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicospara liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação).

RECONHECIMENTO

Provisões

14. ***Uma provisão deve ser reconhecida quando***

(a) ***uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado*** [2]***;***

(b) ***seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e***

(c) ***possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.***

Se estas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

[2] Ver também SIC-6: Custos de Modificar Software Existente.

Obrigação Presente

15. ***Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, é mais provável do que não que uma obrigação presente existe à data do balanço.***

16. Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser discutido quer se certos eventos ocorreram quer se esses eventos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma empresa determina se uma obrigação presente existe à data do balanço ao ter em conta toda a evidência disponível incluindo por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço. Com base em tal evidência:

(a) quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e

(b) quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa a empresa divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver parágrafo 86).

Acontecimento Passado

17. Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a empresa não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo acontecimento. Este é o caso somente:

(a) quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente: ou

(b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o evento (que pode ser uma acção da empresa) crie expectativas válidas em terceiros de que a empresa cumprirá a obrigação.

18. As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da empresa no fim do seu período de relato e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para os custos que necessitam de ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma empresa são os que existam à data do balanço.

19. São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existem independentemente de acções futuras de uma empresa (isto é, a conduta futura dos seus negócios). Exemplos de tais obrigações as penalizações ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos sem atenção às futuras acções da empresa. Semelhantemente, uma empresa reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central eléctrica nuclear até ao ponto em que uma empresa seja obrigada a rectificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma empresa pode pretender ou precisar de levar a efeito dispêndios para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumo num certo tipo de fábricas). Dado que a empresa pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias acções por exemplo alterando o seu método de operar ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida nenhuma provisão.

20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida. É necessário, porém, saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida — na verdade a obrigação pode ser ao público em geral. Porque uma obrigação envolve sempre um compromissocom uma outra parte, isto implica que uma decisão de gerência ou de conselho de administração não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afectados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar nelas uma expectativa válida de que a empresa cumprirá as suas responsabilidades.

21. Um acontecimento que não dê origem imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto da empresa (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais sejam causados pode não haver nenhuma obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto de ter havido o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exigir que o dano existente seja rectificado ou quando a empresa publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.

22. Quando os pormenores de uma nova lei proposta tiverem ainda de ser ultimados, uma obrigação só se verifica quando se tiver virtualmente a certeza de que a legislação será decretada conforme proposta. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada com uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias que rodeiem a promulgação tornam impossível especificar um único acontecimento que tornará a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível ter-se virtualmente a certeza de que uma lei será decretada até que seja decretada.

Exfluxo Provável de Recursos Incorporando Benefícios Económicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma([3]), um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais provável do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, uma empresa divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver parágrafo 86).

24. Quando houver várias obrigações semelhantes (por ex. garantias de produtos ou contratos semelhantes) a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinado ao se considerar a classe de obrigações como um todo. Se bem que a probabilidade de exfluxo de qualquer item possa ser pequeno, pode bem ser possível que algum exfluxo de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se esse for o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

Estimativa Fiável da Obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Excepto em casos extremamente raros, uma empresa será capaz de determinar uma gama de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.

26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver parágrafo 86).

Passivos Contingentes

27. ***Uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente.***

28. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 86, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

29. Quando uma empresa estiver conjunta e solidariamente comprometida a uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente. A empresa reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.

30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são continuadamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

([3]) A interpretação de «provável» nesta Norma como «mais provável do que não» não se aplica necessariamente a outras Normas Internacionais de Contabilidade.

Activos Contingentes

31. ***Uma empresa não deve reconhecer um activo contingente.***

32. Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.

33. Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos quepossam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

34. Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 89, quando for provável um influxo de benefícios económicos.

35. Os activos contingentes são avaliados continuadamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o activo e o rendimento relacionado são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorra. Se um influxo de benefícios económicos se tornar provável, uma empresa divulga o activo contingente (ver parágrafo 89).

MENSURAÇÃO

A Melhor Estimativa

36. ***A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.***

37. A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação à data do balanço. Porém, a estimativa da quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo juízo da gerência da empresa, suplementada pela experiência de transacções semelhantes e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço.

39. As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolva uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para este método estatístico de estimativa é «o valor esperado». A provisão será por isso diferente dependendo de se a probabilidade de uma perda de uma dada quantia seja, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

Exemplo

Uma empresa vende bens com uma garantia ao abrigo da qual os clientes estão cobertos pelo custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se torna evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detectados defeitos menores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparar de 1 milhão. Se forem detectados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da empresa e as expectativas futuras indicam que, para o ano que vem, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o parágrafo 24, uma empresa avalia a probabilidade de um exfluxo para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é:

(75 % de nada) + (20 % de 1 000 000) + (5 % de 4 000 000) = 400 000

40. Quando uma única obrigação estiver a ser mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a empresa considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem ou maioritariamente mais altas ou maioritariamente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será uma quantia mais alta ou mais baixa. Por exemplo, se uma empresa tiver de rectificar uma avaria grave numa fábrica importante que tenha construído para um cliente, a consequência mais provável pode ser a reparação ter sucesso à primeira tentativa por um custo de 1 000, mas é feita uma provisão por uma quantia maior é feita se houver uma oportunidade significativa de que serão necessárias tentativas posteriores.

41. A posição é mensurada antes dos impostos, porque as consequências fiscais da provisão, e alterações na mesma, são tratadas pela IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

Riscos e Incertezas

42. ***Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.***

43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessária cautela ao fazer juízos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou activos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ouuma sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projectados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é então deliberadamente tratado como mais provável do que for realisticamente o caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44. A divulgação das incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio é feita de acordo com o parágrafo 85 b).

Valor Presente

45. ***Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.***

46. Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surgem mais tarde. As provisões são por isso descontadas, quando o efeito seja material.

47. ***A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes dos pré impostos que reflicta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo. A(s) taxa(s) de desconto não devem reflectir riscos relativamente aos quais as estimativas dos fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.***

Acontecimentos Futuros

48. ***Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.***

49. Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma empresa pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperados associados com experiência acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma empresa não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.

50. O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando evidência objectiva suficiente exista de que apromulgação da lei é virtualmente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um acontecimento único que proporcionará evidência subjectiva suficiente em todos os casos. É requerida evidência quer do que a legislação vai exigir quer de que a sua promulgação e a sua implementação são virtualmente certas. Em muitos casos evidência objectiva suficiente não existirá até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação Esperada de Activos

51. ***Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.***

52. Os ganhos na alienação esperada de activos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dê origem à provisão. Em vez disso, uma empresa reconhece ganhos nas alienações esperadas de activos no momento especificado pela Norma Internacional de Contabilidade que trata dos respectivos activos.

REEMBOLSOS

53. ***Quando se esperar que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja esperado ser reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um activo separado. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão.***

54. ***Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.***

55. Algumas vezes, uma empresa é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o dispêndio necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode quer reembolsar quantias pagas pela empresa quer pagar directamente as quantias.

56. Na maioria dos casos, a empresa permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão de forma que a empresa teria de liquidar a quantia inteira se a terceira parte deixou de efectuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, uma provisão é reconhecida para a quantia inteira do passivo e umactivo separado é reconhecido pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar o passivo.

57. Nalguns casos, a empresa não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efectuar o pagamento. Em tal caso a empresa não tem nenhum passivo por esses custos não sendo assim incluídos na provisão.

58. Como é dito no parágrafo 29, uma obrigação pela qual uma empresa esteja conjunta é solidariamente responsável é um passivo contingente até ao ponto em que seja esperado que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

ALTERAÇÕES EM PROVISÕES

59. ***As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futurospara liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.***

60. Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto com juros.

USO DE PROVISÕES

61. ***Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.***

62. Somente os dispêndios que se relacionem com a provisão original são contrabalançados com a mesma. Contrabalançar os dispêndios com uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois acontecimentos diferentes.

APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO

Perdas Operacionais Futuras

63. ***Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras.***

64. As perdas operacionais futuras não satisfazem a definição de passivo do parágrafo 10 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 14.

65. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos da unidade operacional podem estar em imparidade. Uma empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.

Contratos Onerosos

66. ***Se a empresa tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.***

67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executivos que não sejam onerosos caiem fora do âmbito desta Norma.

68. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.

69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma empresa reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a IAS 36, Imparidade de Activos).

Reestruturação

70. O que se segue são exemplos de acontecimentos que podem cair na definição de reestruturação:

(a) venda ou cessação de uma linha de negócios;

(b) o fecho de locais de negócio num país ou região ou a deslocalização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;

(c) alterações na estrutura de gerência, por exemplo, eliminar um nível de gestão; e

(d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da empresa.

71. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 14 sejam satisfeitos. Os parágrafos 72-83 estabelecem como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

72. ***Uma obrigação construtiva de reestruturar surge somente quando uma empresa:***

(a) ***tenha um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:***

(i) ***o negócio ou parte de um negócio em questão;***

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

(iii) ***a localização, função e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela cessação dos seus serviços;***

(iv) ***os dispêndios que serão levados a efeito; e***

(v) ***quando será implementado o plano; e***

(b) ***tenha criado uma expectativa válida nos afectados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afectados por ele.***

73. A evidência de que uma empresa tenha começado a implementar um plano de reestruturação será proporcionada, por exemplo, ao desmantelar a fabrica ou ao vender activos ou pelo anúncio público das principais características do plano. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturar somente constitui uma obrigação construtiva para reestruturar se ele for feito de tal maneira e em pormenor suficiente (isto é, estabelecendo as principais características do plano) que dê origem a expectativas válidas em outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a empresa levará a efeito a reestruturação.

74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afectados pelo mesmo, a sua implementação necessita ser planeada para começar logo que possível e ser completada segundo um calendário que torne improváveis alterações significativas ao plano. Se se esperar que haverá uma longa demora antes da reestruturação começar ou que a reestruturação levará um longo tempo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a empresa está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à empresa de alterar os seus planos.

75. Uma decisão da gerência ou do conselho de administração para reestruturar tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação construtiva à data daquela demonstração a menos que a empresa tenha, antes da data do balanço:

(a) começado a implementar o plano de reestruturação; ou

(b) anunciado as principais características do plano de reestruturação aos afectados por ele de uma maneira suficientemente específica para levantar neles expectativa válida de que a empresa levará a efeito a reestruturação.

Em alguns casos, uma empresa começa a implementar um plano de reestruturação ou anuncia as suas principais características aos afectados, somente após a data do balanço. A divulgação pode ser exigida pela IAS 10, Acontecimentos que Ocorram Após a Data de Balanço, se a reestruturação for de tal importância que a sua não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazer avaliações e decisões apropriadas.

76. Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão da gerência, uma obrigação pode resultar de outros eventos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de cessação de emprego, ou com compradores para a venda de uma unidade operacional podem ter sido concluídas sujeitos somente à aprovação do conselho. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a empresa tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 72 forem satisfeitas.

77. Em alguns países, a autoridade final está investida num conselho cujos membros incluem representantes de interesses que não sejam os da gerência (por exemplo, empregados) ou pode ser necessária notificação a tais representantesantes da decisão do conselho ser tomada. Porque uma decisão por tal conselho envolve comunicação a esses representantes, pode resultar numa obrigação construtiva de reestruturar.

78. ***Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.***

79. Mesmo quando uma empresa tenha tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela não pode estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e que haja um acordo vinculativo de venda. Até que haja um acordo vinculativo de venda, a empresa estará em condições de alterar a sua intenção e na verdade terá de tomar uma outra orientação se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for concebida como parte de uma reestruturação, os activos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a IAS 36, Imparidade de Activos. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, uma obrigação construtiva pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.

80. ***Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam quer:***

(a) ***necessariamente consequentes da reestruturação; quer***

(b) ***não associados com as actividades continuadas da empresa.***

81. Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como:

(a) retreinar ou deslocalizar pessoal que continua;

(b) comercialização; ou

(c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação à data do balanço. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

82. Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso como definido no parágrafo 10.

83. Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

DIVULGAÇÃO

84. ***Para cada classe de provisão, uma empresa deve divulgar:***

(a) ***a quantia escriturada no começo e no fim do período;***

(b) ***as provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;***

(c) ***as quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;***

(d) ***quantias não usadas revertidas durante o período; e***

(e) ***o aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.***

Não é exigida informação comparativa.

85. ***Uma empresa deve divulgar o seguinte para cada classe de provisão:***

(a) ***uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos resultantes;***

(b) ***uma indicação das incertezas acerca da quantia ou do momento de ocorrência desses exfluxos. Sempre que necessário para proporcionar informação adequada, uma empresa deve divulgar os principais pressupostos feitos com respeito a acontecimentos futuros, como tratado no parágrafo 48; e***

(c) ***a quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado.***

86. ***A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma empresa deve divulgar para cada classe de passivo contingente à data do balanço uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:***

(a) ***uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado segundo os parágrafos 36-52;***

(b) ***uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e***

(c) ***a possibilidade de qualquer reembolso.***

87. Ao determinar que provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza dos elementos é suficientemente semelhante para uma única demonstração acerca deles de modo a cumprir os requisitos dos parágrafos 85 a) e b) e 86 a) e b). Por conseguinte, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão, quantias relacionadas com garantias de produtos diferentes mas não seria apropriado tratar como uma classe única quantias relacionadas com garantias normais e quantias que estão sujeitas a processos judiciais.

88. Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma empresa faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 84-86 de uma maneira que eles mostrem a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

89. ***Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma empresa deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 36-52.***

90. É importante que as divulgações de activos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.

91. ***Quando qualquer da informação exigida pelos parágrafos 86 e 89 não estiver divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.***

92. ***Em casos extremamente raros, pode esperar-se que a divulgação de alguma ou toda a informação exigida pelos parágrafos 84-89 prejudique seriamente a posição da empresa numa disputa com outras partes nos assuntos sujeitos a provisão, passivo contingente ou activo contingente. Em tais casos, uma empresa não necessita de divulgar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da questão, juntamente com o facto de que, e a razão por que, a informação não foi divulgada.***

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

93. ***O efeito de adoptar esta Norma na sua data de eficácia (ou mais cedo) deve ser relatado como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos do período em que a Norma foi adoptada pela primeira vez. As empresas são encorajadas, mas não se lhes exige, a ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos do período mais cedo apresentado e de refazer a informação comparativa. Se a informação comparativa não for refeita, este facto deve ser divulgado.***

94. A Norma exige um tratamento diferente da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. A IAS 8 exige informação comparativa a (tratamento de referência) ou informação comparativa adicional pró-forma numa base reexpressa a ser divulgada (tratamento alternativo permitido) a menos que seja impraticável fazê-lo.

DATA DE EFICÁCIA

95. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada. Se uma empresa aplicar esta Norma para os períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1999, o facto deve ser divulgado.***

96. Esta Norma substitui as partes da IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço [4], que tratem de contingências.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 38

Activos Intangíveis

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Julho de 1998 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999.

Esta Norma substitui:

(a) a IAS 4, Contabilização de Depreciação, no que respeita à amortização (depreciação) de activos intangíveis; e

(b) a IAS 9, Custos de Pesquisa e Desenvolvimento.

Em Outubro de 1998, os técnicos do IASC publicaram em separado umas «Bases para Conclusões relativas à IAS 38, Activos Intangíveis e à IAS 22 (revista em 1998)». Estão disponíveis cópiasdestes documentos no Departamento de Publicações do IASC.

Em 1998, a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração emendou o parágrafo 2 f) da IAS 38 para substituir a referência à IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, por referência à IAS 39. O pé de página 1 foi também eliminado.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 38:

— SIC-6: Custos de Modificação do Software Existente.

— SIC-32: Activos Intangíveis — Custos com Web Sites.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 38 prescreve a contabilização e divulgação de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados em outras Normas Internacionais de Contabilidade. A IAS 38 não se aplica a activos financeiros, direitos mineiros e dispêndios sobre a exploração, ou desenvolvimento e extracção de, minérios, petróleo, gás natural e recursosnão- regenerativos similares e activos intangíveis que surjam em empresas de seguros a partir de contratos com os segurados. A IAS 38 aplica-se entre outras coisas, aos dispêndios nas actividades de publicidade, treino, arranque, e pesquisa e desenvolvimento.

2. Um activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para finalidades administrativas. Um activo é um recurso:

   (a) controlado por uma empresa em resultado de acontecimentos passados; e

   (b) a partir do qual se espera que fluam benefícios económicos para a empresa.

---

[4] A IAS-10: Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço, foi substituída pela IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, em vigor em 1 de Janeiro de 2000.

3. A IAS 38 exige que uma empresa reconheça um activo intangível (ao custo) se, e somente se:

   (a) for provável que benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao activo fluam para a empresa; e

   (b) o custo do activo possa ser mensurado com fiabilidade.

   Este requisito aplica-se quer um activo intangível seja adquirido externamente, quer seja originado internamente. A IAS 38 inclui critérios adicionais de reconhecimento para activos intangíveis originados internamente.

4. A IAS 38 especifica que o goodwill, as marcas, cabeçalhos, os títulos de publicações, as listas de clientes e itens similares em substância não devem ser reconhecidos como activos.

5. Se um activo intangível não satisfazer nem a definição nem os critérios para o reconhecimento de um activo intangível, a IAS 38 exige que o dispêndio neste item seja reconhecido como um gasto quando for incorrido. Porém, se o item for adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, este dispêndio (incluído no custo de aquisição) deve fazer parte da quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) à data de aquisição.

6. A IAS 38 exige que todo o dispêndio em pesquisa seja reconhecido como um gasto quando for incorrido. Exemplos de outros dispêndios que não darão origem a um activo intangível que possa ser reconhecido nas demonstrações financeiras incluem:

   (a) dispêndio no arranque de uma unidade operacional ou de um negócio (custos de arranque);

   (b) dispêndio em treino;

   (c) dispêndio em publicidade e/ou promoções; e

   (d) dispêndio em relocalização ou reorganização de parte ou de toda uma empresa.

   O dispêndio neste item é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

7. A IAS 38 exige que o dispêndio subsequente num activo intangível após a sua compra ou conclusão deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido salvo se:

   (a) for provável que este dispêndio habilitará o activo a gerar benefícios económicos futuros em excesso do seu padrão de desempenho originalmente estimado; e

   (b) o dispêndio possa ser mensurado e atribuído ao activo com fiabilidade.

   Se estas condições forem satisfeitas, o dispêndio subsequente deve ser adicionado ao custo do activo intangível

8. Se o dispêndio num item intangível foi reconhecido inicialmente como um gasto pela empresa que relata em anteriores demonstrações financeiras anuais ou em relatórios financeiros intercalares, a IAS 38 proíbe a empresa de reconhecer este dispêndio como parte do custo de um activo intangível numa data posterior.

9. Após o reconhecimento inicial, a IAS 38 exige que um activo intangível seja mensurado segundo um dos dois seguintes tratamentos:

   (a) tratamento de referência: custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas; ou

   (b) tratamento alternativo permitido: quantia revalorizada menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas de imparidade acumuladas subsequentes. A quantia revalorizada deve ser o justo valor do activo. Porém, este tratamento é permitido se, e só se, o justo valor puder ser determinado por referência a um mercado activo para o activo intangível. Além disso, uma vez que a

empresa escolha este tratamento, a IAS 38 exige que se façam revalorizações com suficiente regularidade de forma que a quantia escriturada do activo intangível não difira materialmente da que seria determinada usando o justo valor à data do balanço. A IAS 38 também especifica como devem ser revalorizados os activos intangíveis e se um aumento (diminuição) de revalorização deve ser reconhecido na demonstração dos resultados ou directamente no capital próprio.

10. A IAS 38 exige que um activo intangível deve ser amortizado numa base sistemática de acordo com a melhor estimativa da sua vida útil. Existe um pressuposto refutável de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos a partir da data em que o activo esteja disponível para uso. A IAS 38 não permite que uma empresa atribua uma vida útil infinita a um activo intangível. A amortização deve principiar quando o activo estiver disponível para uso.

11. Em casos raros, pode haver prova convincente de que a vida útil de um activo intangível seja mais longo do que vinte anos. Nestes casos, a IAS 38 exige que uma empresa:

(a) amortize o activo intangível ao longo da melhor estimativa da sua vida útil;

(b) estime a quantia recuperável do activo intangível pelo menos anualmente para identificar se existe ou não qualquer perda de imparidade; e

(c) divulgue as razões porque o pressuposto de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos é refutado e o factor que desempenha um papel significativo na determinação da vida útil do activo intangível.

12. A IAS 38 exige que o método de amortização usado deve reflectir o padrão em que os benefícios económicos do activo são consumidos pela empresa. Se o padrão não puder ser estimado com fiabilidade, deve ser adoptado o método de linha recta. O débito de amortização deve ser reconhecido como um gasto salvo se outra Norma Internacional de Contabilidade permitir ou exigir que ele seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

13. A IAS 38 exige que o valor residual de um activo intangível seja assumido ser zero salvo se:

(a) existir um compromisso de que um terceiro participante compre o activo no final da sua vida útil; ou

(b) existir um mercado activo para esse tipo de activo e que seja provável que tal mercado existirá no final da vida útil do activo.

14. Para avaliar se um activo intangível pode estar sujeito a imparidade, uma empresa aplica a IAS 36, Imparidade de Activos. Também, a IAS 38 exige que uma empresa estime a quantia recuperável de um activo intangível que ainda não esteja disponível para uso pelo menos anualmente.

15. A IAS 38 é eficaz para os períodos contabilísticos que comecem em ou após de 1 de Julho de 1999. Encoraja-se asua aplicação mais cedo.

16. Na sua primeira aplicação, a IAS 38 inclui disposições transitórias que exigem aplicação retrospectiva:

(a) sempre que seja necessário eliminar um item que deixa de se qualificar para reconhecimento segundo a IAS 38; ou

(b) se a anterior mensuração de um activo intangível contraditava os princípios estabelecidos na IAS 38 (por exemplo, se um activo intangível não foi amortizado ou foi reavaliado mas não por referência a um mercado activo).

Em outros casos, a aplicação prospectiva dos requisitos de reconhecimento e amortização é ou exigida (por exemplo, a IAS 38 proíbe o reconhecimento de um activo intangível gerado internamente que não foi anteriormente reconhecido) ou permitida (por exemplo, a IAS 38 encoraja o reconhecimento de um activo intangível que foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que foi uma aquisição e que não foi anteriormente reconhecido).

IAS 38

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-6
Definições	7-17
Activos Intangíveis	8-17
Identificabilidade	10-12
Controlo	13-16
Benefícios Económicos Futuros	17
Reconhecimento e Mensuração Inicial de um Activo Intangível	18-55
Aquisição Separada	23-26
Aquisição como Parte de uma Concentração de Actividades Empresariais	27-32
Aquisição por Meio de um Subsídio do Governo	33
Trocas de Activos	34-35
Goodwill Gerado Internamente	36-38
Activos Intangíveis Gerado Internamente	39-55
Fase de Pesquisa	42-44
Fase de Desenvolvimento	45-52
Custo de um Activo Intangível Gerado Internamente	53-55
Reconhecimento de um Gasto	56-59
Gastos Passados que não são Reconhecidos como um Activo	59
Dispêndios Subsequentes	60-62
Mensuração Subsequente a Reconhecimento Inicial	63-78
Tratamento de Referência	63
Tratamento Alternativo Permitido	64-78
Amortização	79-96
Período de Amortização	79-87
Método de Amortização	88-90
Valor Residual	91-93
Revisão do Período de Amortização e do Método de Amortização	94-96

IAS 38

Recuperabilidade da Quantia Escriturada — Perdas de Imparidade	97-102
Retiradas e Alienações	103-106
Divulgações	107-117
Geral	107-112
Activos Intangíveis Escriturados Segundo o Tratamento Alternativo Permitido	113-114
Dispêndio de Pesquisa e Desenvolvimento	115-116
Outra Informação	117
Disposições Transitórias	118-121
Data de Eficácia	122-123

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas Internacionais de Contabilidade. Esta Norma exige que uma empresa reconheça um activo intangível se, e somente se, certos critérios forem satisfeitos. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de activos intangíveis e exige certas divulgações acerca de activos intangíveis.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada por todas as empresas na contabilização de activos intangíveis, excepto:***

   (a) ***activos intangíveis que estejam abrangidos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade:***

   (b) ***activos financeiros, como definidos na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação;***

   (c) ***direitos mineiros e dispêndios na exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes; e***

   (d) ***activos intangíveis que surjam em empresas de segurosa partir de contratos com detentores de apólices (segurados).***

2. Se uma outra Norma Internacional de Contabilidade tratar um tipo específico de activo intangível, uma empresa aplica essa Norma em vez desta Norma. Por exemplo, esta Norma não se aplica a:

   (a) activos intangíveis detidos por uma empresa para venda no decorrer ordinário do negócio (ver a IAS 2, Inventários, e IAS 11, Contratos de Construção);

   (b) activos por impostos diferidos (ver a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento);

   (c) locações que caiam dentro do âmbito da IAS 17, Locações;

   (d) activos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados);

(e) goodwill proveniente de uma concentração de actividades empresariais (ver a IAS 22, Concentração de Actividades Empresariais); e

(f) activos financeiros como definidos na IAS 32, Instrumentos Financeiros; Divulgação e Apresentação. O reconhecimento e mensuração de alguns activos financeiros são abrangidos pelas: IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias; IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas; IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos; e IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

3. Alguns activos intangíveis podem estar contidos em ou sobre uma substancia física tal como um disco compacto (no caso de software de computadores), documentação legal (no caso de uma licença ou patente) ou filme. Ao determinar se um activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado pela IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, ou como um activo intangível segundo esta Norma, é necessário julgamento, para avaliar que elemento é mais significativo. Por exemplo, o software de computador de uma máquina ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse software específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. O mesmo aplica-se ao sistema operativo de um computador. Quando o software não seja uma parte integrante do hardware respectivo, o software do computador é tratado como um activo intangível.

4. Esta Norma aplica-se, entre outras coisas, a dispêndios em publicidade, em treino, em arranque, eem actividades de pesquisa e desenvolvimento. As actividades de pesquisa e desenvolvimento são dirigidas ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas actividades possam resultar num activo com substância física (por exemplo, num protótipo) o elemento físico do activo é secundário em relação ao seu componente intangível, que é o conhecimento incorporado no mesmo.

5. No caso de uma locação financeira, o activo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário trata um activo intangível, detido sob uma locação financeira, segundo esta Norma. Os direitos protegidos por acordos de licenciamento de elementos tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e copyrights são excluídos do âmbito da IAS 17 e caiem dentro do âmbito desta Norma.

6. As exclusões do âmbito de uma Norma Internacional de Contabilidade podem ocorrer se certas actividades ou transacções forem tão especializadas que dêem origem a assuntos contabilísticos que podem necessitar ser tratados de uma maneira diferente. Tais assuntos surgem nos dispêndios na exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, petróleo, gás e depósitos minerais em indústrias extractivas e no caso de contratos entre empresas seguradoras e os seus segurados. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios em tais actividades. Porém, esta Norma aplica-se a outros activos intangíveis usados (tais como software de computador) e a outros dispêndios (tais como custos de arranque), em indústrias extractivas ou por empresas seguradoras.

DEFINIÇÕES

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

Um activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendar a outros, ou para finalidades administrativas.

Um activo é um recurso:

(a) ***controlado por uma empresa como resultado de acontecimentos passados; e***

(b) ***do qual se esperam que fluam benefícios económicos futuros para a empresa.***

Activos monetários são dinheiros detidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

Pesquisa é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.

Desenvolvimento é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos de substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

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

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

Vida útil é ou:

(a) ***o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja utilizado por uma empresa; ou***

(b) ***a quantia de produção ou unidades semelhantes que se esperam que sejam obtidas de um activo por uma empresa.***

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

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

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

Um mercado activo é um mercado onde todas as seguintes condições existam:

(a) ***sejam homogéneos os elementos negociados adentro do mercado.***

(b) ***possam ser encontrados compradores e vendedores dispostos a negociar em qualquer momento; e***

(c) ***os preços estejam disponíveis ao público.***

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

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

Activos Intangíveis

8. As empresas gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoramento de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Os exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o software de computadores, patentes, copyrights, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franchises, relacionamentos de clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

9. Nem todos os itens descritos no parágrafo 8 satisfarão a definição de activo um intangível, que é, identificabilidade, controlo sobre o recurso e existência de benefícios económicos futuros. Se um item abrangido por esta Norma não satisfizer a definição de um activo intangível, o dispêndio para adquiri-lo ou gerá-lo internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Porém, se o item for adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, ele faz parte do goodwill reconhecido à data da aquisição (ver parágrafo 56).

Identificabilidade

10. A definição de um activo intangível exige que um activo intangível seja identificável para distingui-lo claramente do goodwill. O goodwill proveniente de uma concentração de actividades empresariais que seja uma 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 pelos quais o adquirente está preparado para fazer um pagamento na aquisição.

11. Um activo intangível pode ser claramente distinguido do goodwill se o activo for separável. Um activo é separável se a empresa puder arrendá-lo, vendê-lo, trocá-lo ou distribuir os benefícioseconómicos futuros específicos atribuíveis ao activo sem também dispor dos benefícios económicos futuros que fluem de outros activos usados na mesma actividade geradora de réditos.

12. A separabilidade não é uma condição necessária para a identificabilidade desde que uma empresa possa ser capaz de identificar um activo de alguma qualquer outra maneira. Por exemplo, se um activo intangível for adquirido com um grupo de activos, a transacção pode envolver a transferência de direitos legais que façam com que uma empresa identifique o activo intangível. Semelhantemente, se um projecto interno pretende criar direitos legais para a empresa, a natureza destes direitos pode ajudar a empresa na identificação de um activo intangível subjacente gerado internamente. Também, mesmo se umactivo gerar benefícios económicos futuros somente em combinação com outros activos, o activo é identificável se a empresa puder identificar os benefícios económicos futuros que fluirão do activo.

Controlo

13. Uma empresa controla um activo se a empresa tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e também puder restringir o acesso de outros a esses benefícios. A capacidade de uma empresa controlar os benefícios económicos futuros de um activo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam de fazer cumprir por um tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária de controlo desde que uma empresa seja capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma outra maneira.

14. O mercado e o conhecimento técnico podem dar origem a benefícios económicos futuros. Uma empresa controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento estiver protegido por direitos legais tais como copyrights, uma restriçãode acordos de comércio (quando permitido) ou por deveres legais sobre empregados de manterem confidencialidade.

15. Uma empresa pode ter uma equipa de pessoal habilitado e pode ser capaz de identificar capacidades incrementais do pessoal que conduzam a benefícios económicos futuros derivados do treino. A empresa pode também esperar que o pessoal continuará a pôr as suas capacidades ao dispor da empresa. Porém, geralmente uma empresa tem controlo insuficiente sobre os benefícios económicos futuros provenientes de uma equipe de pessoal habilitado e do treino para considerar que estes elementos satisfarão a definição de um activo intangível. Por razões semelhantes, é improvável que a gestão específica ou talento técnico satisfaçam a definição de activo intangível, a menos que estejam protegidos por direitos legais para usá-los e de obter os benefícios económicos futuros deles esperados e que também satisfaçam as outras partes da definição.

16. Uma empresa pode ter uma carteira de clientes ou uma quota de mercado e esperar que, devido aos seus esforços em criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a empresa. Porém, na ausência de direitos legais para proteger, ou de outras maneiras de controlar, o relacionamento com clientes ou a sua fidelidade para com a empresa, a empresa geralmente tem controlo insuficiente sobre os benefícios económicos derivados do relacionamento e fidelização dos clientes, para considerar que tais elementos (carteira de clientes, quotas de mercado, relacionamento com clientes, fidelidade de clientes) satisfazem a definição de activos intangíveis.

IAS 38

Benefícios Económicos Futuros

17. Os benefícios económicos futuros que fluem de um activo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela empresa. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir oscustos de produção futuros e não o aumento de réditos futuros.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO INICIAL DE UM ACTIVO INTANGÍVEL

18. O reconhecimento de um item como um activo intangível exige que uma empresa demonstre que esse item satisfaça:

(a) a definição de activo intangível (ver parágrafos 7-17); e

(b) os critérios de reconhecimento estabelecidos nesta Norma (ver parágrafos 19-55).

19. ***Um activo intangível deve ser reconhecido se, e somente se:***

(a) ***for provável que os benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao activo fluirão para a empresa; e***

(b) ***o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.***

20. ***Uma empresa deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros usando pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da gerência do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do activo.***

21. Uma empresa usa o julgamento para avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento, inicial dando maior peso à evidência externa.

22. ***Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.***

Aquisição Separada

23. Se um activo intangível for adquirido separadamente, o custo do activo intangível pode geralmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente assim quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros activos monetários.

24. O custo de um activo intangível compreende o seu preço de compra, incluindo quaisquer direitos de importação e impostos de compra não reembolsáveis e quaisquer dispêndios directamente atribuíveis para preparar o activo para o seu uso pretendido. Os dispêndios directamente atribuíveis incluem, por exemplo, os honorários profissionais de serviços legais. Quaisquer descontos comerciais e abatimentos são deduzidos para se chegar ao custo.

25. Se o pagamento de um activo intangível for diferido para além das condições normais de crédito, o seu custo é o equivalente ao preço a pronto; a diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito a menos que seja capitalizada segundo o tratamento alternativo da IAS 23, Custo de Empréstimos Obtidos.

26. Se um activo intangível for adquirido em troca de instrumentos de capital próprio da empresa que relata, o custo do activo é o justo valor dos instrumentos de capital próprio emitidos, que é igual ao justo valor do activo.

Aquisição como Parte de uma Concentração de Actividades Empresariais

27. Segundo a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, se um activo intangível for adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, o custo desse activo intangível é baseado no seu justo valor à data da aquisição.

28. É necessário julgamento para determinar se o custo (isto é, o justo valor) de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser mensurado com suficiente fiabilidade para a finalidade de reconhecimento separado. Os preços de mercado cotados num mercado activo proporcionam a mensuração mais fiável do justo valor (ver também o parágrafo 67). O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta. Se os preços correntes de oferta não estiverem disponíveis, o preço da transacção semelhante mais recente pode proporcionar um critério do qual se pode derivar o justo valor, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data pela qual o justo valor do activo seja estimado.

29. Se nenhum mercado activo existir para um activo, o seu custo reflecte a quantia que a empresa teria de pagar, à data da aquisição, pelo activo numa transacção entre partes conhecedoras não relacionadas e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível. Ao determinar esta quantia, uma empresa considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes.

30. Certas empresas que estão regularmente envolvidas na compra e venda de activos intangíveis únicos têm desenvolvido técnicas de estimar os seus justos valores indirectamente. Estas técnicas podem ser usadas para a mensuração inicial de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição se o seu objectivo for o de estimar o justo valor como definido nesta Norma e se reflectirem transacções correntes do sector ao qual o activo pertença. Estas técnicas incluem, quando apropriado, aplicar múltiplos que reflictam transacções e práticas correntes de mercado, a certos indicadores que originem a rendibilidade do activo (tais como o rédito, quotas de mercado, lucro operacional, etc.) ou o desconto de fluxos de caixa líquidos futuros estimados derivados do activo.

31. De acordo com esta Norma e os requisitos da IAS 22 (revista em 1998) para o reconhecimento de activos e passivos identificáveis:

(a) uma adquirente reconhece um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento nos parágrafos 19 e 20, mesmo se esse activo intangível não tiver sido reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirida; e

(b) se o custo (isto é, o justo valor) de um activo intangível adquirido como parte de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição não puder ser mensurado com fiabilidade, esse activo não é reconhecido como um activo intangível separado mas é incluído no goodwill. (ver parágrafo 56.)

32. A menos que haja um mercado activo de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, a IAS 22 (revista em 1998) limita o custo inicialmente reconhecido de um activo intangível a uma quantia que não crie ou aumente qualquer goodwill negativo que surja à data da aquisição.

Aquisição por meio de um Subsídio do Governo

33. Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio do governo. Isto pode ocorrer quando um governo transfira ou impute a uma empresa activos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos. Segundo a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, uma empresa pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o activo intangível como o subsídio. Se uma empresa escolher não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, a empresa reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal (segundo o outro tratamento alternativo permitido pela IAS 20) mais qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

IAS 38

Trocas de Activos

34. Um activo intangível pode ser adquirido por troca ou parte por troca com um activo intangível dissemelhante ou outro activo. O custo de tal item é mensurado pelo justo valor do activo recebido, que é equivalente ao justo valor do activo cedido, ajustado pela quantia de qualquer dinheiro ou equivalente transferido.

35. Um activo intangível pode ser adquirido por troca de um activo semelhante que tenha um uso semelhante no mesmo ramo de actividade de negócio e que tenha um justo valor semelhante. Um activo intangível pode ser também vendido por troca de um interesse no capital próprio num activo semelhante. Em qualquer dos casos, desde que o processo de obtenção de resultados esteja incompleto, nenhum ganho ou perda é reconhecido na transacção. Em vez disso, o custo do novo activo é a quantia escriturada do activo cedido. Porém, o justo valor do activo recebido pode proporcionar evidência de uma perda de imparidade do activo cedido. Segundo estas circunstâncias uma perda de imparidade é reconhecida no activo dado e a quantia escriturada após a imparidade é atribuída ao novo activo.

Goodwill Gerado Internamente

36. ***O goodwill gerado internamente não deve ser reconhecido como um activo.***

37. Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como contribuindo para o goodwill gerado internamente. O goodwill gerado internamente não é reconhecido como um activo porque não é um recurso identificável controlado pela empresa e que possa serfiavelmente mensurado pelo custo.

38. As diferenças entre o valor de mercado de uma empresa e a quantia escriturada dos seus activos líquidos identificáveis em qualquer momento podem capturar uma série de factores que afectem o valor de uma empresa. Contudo, tais diferenças não podem ser consideradas como representando o custo de activos intangíveis controlados pela empresa.

Activos Intangíveis Gerados Internamente

39. É algumas vezes difícil avaliar se um activo intangível se qualifica para reconhecimento. É muitas vezes difícil:

(a) identificar se, e o momento em que, há um activo intangível que gerará prováveis benefícios económicos futuros; e

(b) determinar fiavelmente o custo do activo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o goodwill gerado internamente ou do decorrer operacional do dia a dia.

Por isso, adicionalmente a conformar-se com os requisitos gerais do reconhecimento e mensuração inicial de um activo intangível, uma empresa aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 40-55 abaixo indicados para todos os activos intangíveis gerados internamente.

40. Para avaliar se um activo intangível satisfaz os critérios de reconhecimento, uma empresa classifica a geração do activo em:

(a) uma fase de pesquisa; e

(b) uma fase de desenvolvimento.

Se bem que os termos «pesquisa» e «desenvolvimento» estejam definidos, os termos «fase de pesquisa» e «fase de desenvolvimento» têm um sentido mais amplo para a finalidade desta Norma.

41. Se uma empresa não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projecto interno para criar um activo intangível, a empresa trata os dispêndios nesse projecto como se fossem incorridos somente na fase de pesquisa.

Fase de Pesquisa

42. ***Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. Os dispêndios de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) devem ser reconhecidos como um gasto quando forem incorridos.***

43. Esta Norma segue o ponto de vista de que, na fase de pesquisa de um projecto, uma empresa não pode demonstrar que um activo intangível existe e que gerará prováveis benefícios económicos futuros. Por isso, estes dispêndios são sempre reconhecidos como gastos quando forem incorridos.

44. Exemplos de actividades de pesquisa são:

(a) actividades visando obtenção de novos conhecimentos;

(b) a procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;

(c) a procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

(d) a formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas dematerias, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de Desenvolvimento

45. ***Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e somente se, uma empresa puder demonstrar tudo o que se segue:***

(a) ***a viabilidade técnica de concluir o activo intangível afim de que esteja disponível para uso ou venda;***

(b) ***a intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;***

(c) ***a sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;***

(d) ***a forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a empresa deve demonstrar a existência de um mercado para o output do activo intangível ou do próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;***

(e) ***a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível; e***

(f) ***a sua capacidade para mensurar o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.***

46. Na fase de desenvolvimento de um projecto, uma empresa pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e demonstrar que o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Isto é assim porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

47. Exemplos das actividades de desenvolvimento são:

(a) a concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;

(b) a concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;

(c) a concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e

(d) a concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

IAS 38

48. Para demonstrar como um activo intangível gerará benefícios económicos futuros prováveis, uma empresa avaliará os futuros benefícios económicos a serem recebidos do activo usando os princípios da IAS 36, Imparidade de Activos. Se o activo somente gerar benefícios económicos somente em combinação com outros activos, a empresa aplica o conceito de unidades geradoras de caixa como estabelecido na IAS 36.

49. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um activo intangível pode ser demonstrada por, por exemplo, um plano empresarial que mostre os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da empresa em assegurar esses recursos. Em certos casos, uma empresa demonstra a disponibilidade de financiamento externo pela obtenção de uma indicação do mutuante da sua vontade em financiar o plano.

50. Os sistemas de custeio de uma empresa podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar copyrights ou licenças ou para desenvolver software de computadores.

51. ***As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis internamente gerados.***

52. Esta Norma segue o ponto de vista de que dispêndios em marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância não podem ser distinguidos dos custos de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como activos intangíveis internamente gerados.

Custo de um Activo Intangível Gerado Internamente

53. O custo de um activo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 22 é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 19-20 e 45. O parágrafo 59 proíbe a reimputação de dispêndios reconhecidos como gastos em demonstrações financeiras anteriores ou em relatórios financeiros intercalares.

54. O custo de um activo intangível gerado internamente compreende todos os dispêndios que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, para criar, produzir e preparar o activo para o seu uso pretendido. O custo inclui, se aplicável:

(a) dispêndios em materiais e serviços usados ou consumidos para gerar o activo intangível;

(b) os ordenados, salários e outros custos relacionados com o emprego de pessoal directamente contratado para gerar o activo;

(c) quaisquer dispêndios que sejam directamente atribuíveis para gerar o activo, tais como remunerações para registar um direito legal e a amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o activo; e

(d) gastos gerais que sejam necessários para gerar o activo, e que possam ser imputados num critério razoável e consistente ao activo (por exemplo, uma imputação da depreciação do activo fixo tangível, prémios de seguro e rendas). As imputações de gastos gerais são feitas em bases semelhantes às usadas na imputação de gastos gerais a inventários (ver a IAS 2, Inventários). A IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos, estabelece critérios para o reconhecimento de juros como um componente do custo de um activo intangível.

55. O que se segue não são componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:

(a) os gastos de vendas, gastos administrativos e outros gastos gerais a menos que estes gastos possam ser directamente atribuídos à preparação do activo para uso;

(b) ineficiências claramente identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes que um activo atinja o desempenho planeado; e

(c) dispêndios de treinar pessoal de apoio para operar o activo.

Exemplo Ilustrativo do Parágrafo 53

Uma empresa está a desenvolver um novo processo de produção. Durante 20X5, os dispêndios incorridos foram 1 000, dos quais 900 foram incorridos antes de 1 de Dezembro de 20X5 e 100 foram incorridos entre 1 de Dezembro de 20X5 e 31 de Dezembro de 20X5. A empresa é capaz de demonstrar que, em 1 de Dezembro de 20X5, o processo de produção satisfaz os critérios de reconhecimento como um activo intangível. A quantia recuperável do know-how incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimado que seja de 500.

No fim de 20X5, o processo de produção é reconhecido como um activo intangível por um custo de 100 (dispêndios incorridos desde a data em que os critérios de reconhecimento foram satisfeitos, isto é, 1 de Dezembro de 20X5). Os dispêndios de 900 incorridos antes de 1 de Dezembro de 20X5 foram reconhecidos como gastos porque os critérios de reconhecimento não foram satisfeitos até 1 de Dezembro de 20X5. Estes dispêndios nunca farão parte do custo do processo de produção reconhecido na demonstração de balanço.

Durante 20X6, os dispêndios incorridos são de 2 000. No fim de 20X6, a quantia recuperável de know-how incorporados no processo (incluindo exfluxos de caixa futuros de concluir o processo antes que esteja disponível para uso) é estimada em 1 900.

No fim de 20X6, o custo do processo de produção é de 2 100 (dispêndios de 100 reconhecidos no fim de 20X5 mais dispêndios de 2 000 reconhecidos em 20X6). A empresa reconhece uma perda de imparidade de 200 para ajustar a quantia escriturada do processo antes da perda de imparidade (2 100) à sua quantia recuperável (1 900). Esta perda de imparidade será revertida num período subsequente se os requisitos da IAS 36, Imparidade de Activos para a reversão de uma perda de imparidade, forem satisfeitos.

RECONHECIMENTO DE UM GASTO

56. ***Os dispêndios de um item intangível devem ser reconhecidos como um gasto quando sejam incorridos a menos que:***

(a) ***faça parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 18-55); ou***

(b) ***o item seja adquirido numa concentração de actividades empresariais que não seja uma aquisição e não possa ser reconhecido como um activo intangível. Se este for o caso, este dispêndio (incluído no custo de aquisição) deve fazer parte da quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) à data da aquisição (ver a IAS 22) — (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais.***

57. Em alguns casos, os dispêndios são incorridos para proporcionar benefícios económicos futuros a uma empresa, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, os dispêndios são reconhecidos como gastos quando forem incorridos. Por exemplo, os dispêndios em pesquisa são sempre reconhecidos como gastos quando forem incorridos (ver parágrafos 42). Exemplos de outros dispêndios que sejam reconhecidos como gastos quando forem incorridos incluem:

(a) os dispêndios de actividades iniciais (custos de arranque), a menos que estes dispêndios sejam incluídos no custo de um item de activos fixos tangíveis segundo a IAS 16. Os custos de arranque podem consistir de custos de estabelecimento tais como custos legais e de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir uma nova instalação ou negócio (custos de pré-abertura) ou dispêndios para começar novas operações ou lançar novos produtos ou processos (custos pré--operacionais);

(b) dispêndios em actividades de treinamento;

(c) dispêndios em actividades de publicidade e promocionais; e

(d) dispêndios em relocalizar ou reorganizar parte ou toda a empresa.

58. O parágrafo 56 não exclui reconhecer um pré-pagamento como um activo quando o pagamento pela entrega de bens ou serviços tenha sido feito adiantadamente à entrega de bens ou à prestação de serviços.

IAS 38

Gastos Passados a não serem Reconhecidos como um Activo

59. ***Os dispêndios de um activo intangível que tenham sido inicialmente reconhecidos como gastos por uma empresa que relatou em anteriores demonstrações financeiras anuais ou relatórios financeiros intercalares não devem ser reconhecidos como parte do custo de um activo intangível numa data posterior.***

DISPÊNDIOS SUBSEQUENTES

60. ***Os dispêndios subsequentes de um activo intangível após a sua compra ou a sua conclusão devem ser reconhecidos como gastos quando forem incorridos a menos que:***

(a) ***seja provável que estes dispêndios façam com que o activo gere benefícios económicos futuros em excesso do seu nível de desempenho originalmente avaliado; e***

(b) ***estes dispêndios possam ser fiavelmente mensurados e atribuídos ao activo.***

Se estas condições forem satisfeitas, os dispêndios subsequentes devem ser adicionados ao custo do activo intangível [1]***.***

61. Os dispêndios subsequentes de um activo intangível reconhecido são reconhecidos como gastos se estes dispêndios forem necessários para manter o activo no seu nível de desempenho originalmente avaliado. A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não é possível determinar se os dispêndios subsequentes provavelmente melhorarem ou mantenham os benefícios económicos que fluirão à empresa provenientes desses activos. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir tais dispêndios directamente a um activo intangível particular e não à empresa como um todo. Por isso, só raramente os dispêndios incorridos após o reconhecimento inicial de um activo intangível comprado ou após a conclusão de um activo intangível internamente gerado, resultarão em adições ao custo de um activo intangível.

62. Em consonância com o parágrafo 51, os dispêndios subsequentes em marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância (sejam externamente comprados ou internamente gerados) são sempre reconhecidos como gastos para evitar o reconhecimento de goodwill internamente gerado.

MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

Tratamento de Referência

63. ***Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser registado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.***

Tratamento Alternativo Permitido

64. ***Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser registado por uma quantia revalorizada que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequentemente e quaisquer perdas de imparidade acumuladas subsequentes. Para a finalidade de revalorizações segundo esta Norma, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado activo. As revalorizações devem ser feitas com regularidade suficiente tal que a quantia escriturada não difira materialmente da que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.***

65. O tratamento alternativo permitido não permite:

(a) a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos; ou

(b) o reconhecimento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o seu custo.

---

[1] Ver também SIC-6: Custos de Modificar Software Existente.

66. O tratamento alternativo permitido é aplicado após um activo ter sido inicialmente reconhecido pelo seu custo. Porém, se somente parte do custo de um activo intangível for reconhecido como um activo porque o activo só satisfez os critérios de reconhecimento até parte do seu processo de fabrico (ver parágrafo 53), o tratamento alternativo pode ser aplicado ao total desse activo. Também, o tratamento alternativo pode ser aplicado a um activo intangível que foi recebido por meio de um subsídio do governo e reconhecido por uma quantia nominal (ver parágrafo 33).

67. Não é vulgar que exista um mercado activo com as características descritas no parágrafo 7 para um activo intangível, se bem que isto possa ocorrer. Por exemplo, em certas jurisdições, pode existir um mercado activo para licenças de taxas livremente transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção. Contudo, pode não existir um mercado activo para marcas, cabeçalhos de jornais, direitos de editar músicas e filmes, patentes ou marcas comerciais, porque cada um de tais activos é único. Também, se bem que activos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais sendo as transacções relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um activo pode não proporcionar evidência suficiente do justo valor de um outro. Finalmente os preços não estão muitas vezes disponíveis publicamente.

68. A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos activos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessária uma revalorização adicional. Alguns activos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais. Tais frequentes revalorizações são desnecessárias para activos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.

69. Se um activo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização é ou:

(a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia bruta escriturada do activo de forma que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada; ou

(b) eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo e a quantia líquida reposta para a quantia revalorizada do activo.

70. ***Se um activo intangível for revalorizado, todos os outros activos na sua classe devem também ser revalorizados, a menos que não haja mercado activo para esses bens.***

71. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma empresa. Os itens adentro de uma classe de activos intangíveis são simultaneamente revalorizados afim de evitar revalorizações selectivas de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que representem uma mistura de custos e de valores em datas diferentes.

72. ***Se um activo intangível numa classe de activos intangíveis revalorizados não pode ser revalorizado porque não há nenhum mercado activo para ele, o activo deve ser registado pelo seu custo menos qualquer amortização e perdas de imparidade acumuladas.***

73. ***Se o justo valor de um activo intangível revalorizado não puder ser determinado com referência a um mercado activo, a quantia escriturada do activo deve ser a sua quantia revalorizada à data da última revalorização com referência ao mercado activo menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas de imparidade acumuladas subsequentes.***

74. O facto de que um mercado activo não exista jamais para um activo intangível revalorizado pode indicar que o activo pode estar com imparidade e que ele necessita ser testado segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.

75. Se o justo valor do activo puder ser determinado com referência a um mercado activo numa data de mensuração subsequente, o tratamento alternativo permitido é aplicado a partir dessa data.

IAS 38

76. ***Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio sob o título de excedentes de revalorização. Porém, um aumento de revalorização deve ser reconhecido como um rendimento até ao ponto em que ele inverta uma diminuição de revalorização do mesmo activo e essa diminuição de revalorização foi reconhecida anteriormente como um gasto.***

77. ***Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como um resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida como um gasto. Porém, uma diminuição de revalorização deve ser debitada directamente contra qualquer excedente de revalorização relacionado até ao ponto em que a diminuição não exceda a quantia mantida no excedente de revalorizaçãocom respeito a esse mesmo activo.***

78. O excedente de revalorização acumulado incluído no capital próprio só pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o excedente for realizado. O excedente total pode ser realizado pela retirada ou pela alienação do activo. Porém, algum do excedente pode ser realizado logo que o activo seja utilizado pela empresa; em tal caso, a quantia do excedente realizado é a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada valorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida baseada no custo histórico do activo. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através da demonstração de resultados.

AMORTIZAÇÃO

Período de Amortização

79. ***A quantia depreciável de um activo intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a melhor estimativa da sua vida útil. Há um pressuposto refutável de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos a partir da data em que o activo esteja disponível para uso. A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso.***

80. À medida que os benefícios económicos futuros incorporados num activo intangível sejam consumidos no tempo, a quantia escriturada do activo é reduzida para reflectir esse consumo. Isto é conseguido pela imputação sistemática do custo ou quantia revalorizada do activo, menos qualquer valor residual, como um gasto durante a vida útil do activo. A amortização é reconhecida quer tenha havido ou não um aumento, por exemplo, no justo valor do activo ou quantia recuperável. Muitos factores necessitam ser considerados na determinação da vida útil de um activo intangível incluindo:

(a) o uso esperado do activo pela empresa e se o activo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipe de gestão;

(b) os ciclos típicos de vida do produto do activo e informação pública nas estimativas de vidas úteis de tipos de activos semelhantes que sejam usados de uma maneira semelhante;

(c) obsolescência técnica, tecnológica ou de outros tipos;

(d) a estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo;

(e) acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;

(f) o nível de dispêndios de manutenção necessários para obter os benefícios económicos futuros esperados a partir do activo e a capacidadee intenção da empresa para atingir tal nível;

(g) o período de controlo sobre o activo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo tais como as datas de extinção de locações relacionadas; e

(h) se a vida útil do activo está ou não dependente da vida útil de outros activos da empresa.

81. Dada a história de rápidas alterações na tecnologia, o software de computadores e muitos outros activos intangíveis são susceptíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta.

82. As estimativas da vida útil de um activo intangível tornam-se geralmente menos fiáveis quando a extensão da vida útil aumenta. Esta Norma adopta o pressuposto de que a vida útil de activos intangíveis é improvável que exceda vinte anos.

83. Em casos raros, pode haver evidência convincente de que a vida útil de um activo intangível será de um período específico mais longo do que vinte anos. Nestes casos, o pressuposto de que a vida útil geralmente não excede vinte anos é refutável e a empresa:

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

(b) estima a quantia recuperável do activo intangível pelo menos anualmente afim de identificar qualquer perda de imparidade (ver parágrafo 99); e

(c) divulga as razões porque o pressuposto é refutável e o(s) factor(es) que desempenham um papel significativo na determinação da vida útil do activo (ver parágrafo 111 a)).

Exemplos

A. Uma empresa comprou um direito exclusivo para gerar energia hidroeléctrica durante sessenta anos. Os custos de gerar energia hidroeléctrica são muito inferiores aos custos de obter energia de fontes alternativas. Espera-se que a área geográfica em redor da fonte de energia exigirá uma quantidade significativa de energia dessa fonte durante pelo menos sessenta anos.

A empresa amortiza o direito de gerar energia durante sessenta anos a menos que seja evidente que a sua vida útil seja mais curta.

B. Uma empresa comprou um direito exclusivo de explorar uma estrada com portagens durante trinta anos. Não há nenhum plano para construir vias alternativas na área servida pela estrada. Espera-se que esta estrada será usada pelo menos durante trinta anos.

A empresa amortiza o direito de explorar a estrada por trinta anos, a menos que seja evidente que a sua vida útil seja mais curta.

84. A vida útil de um activo intangível pode ser muito longa mas é sempre finita. A incerteza justifica estimar a vida útil de um activo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.

85. ***Se o controlo sobre os benefícios económicos futuros de um activo intangível for conseguido por meio de direitos legais que tenham sido concedidos para um período finito, a vida útil do activo intangível não deve exceder o período dos direitos legais a menos que:***

(a) ***os direitos legais sejam renováveis; e***

(b) ***a renovação seja virtualmente certa.***

86. Podem existir não só factores legais como económicos que influenciem a vida útil de um activo intangível: os factores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos; os factores legais podem restringir o período durante o qual a empresa controla o acesso a estes benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes factores.

87. Os factores seguintes, entre outros, indicam que a renovação de um direito legal é virtualmente certo:

(a) o justo valor do activo intangível não diminui à medida que a data de extinção inicial se aproxima, ou não diminui por mais do que o custo de renovar o direito subjacente;

(b) há evidência (possivelmente baseada na experiência passada) de que os direitos legais serão renovados; e

(c) há evidência de que as condições necessárias para obter a renovação do direito legal (se existir) serão satisfeitas.

Método de Amortização

88. ***O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual os benefícios económicos do activo serão consumidos pela empresa. Se esse modelo não puder ser determinado com fiabilidade, deve ser usado o método da linha recta. O débito de amortização de cada período deve ser reconhecido como um gasto a menos que uma outra Norma Internacional de Contabilidade permita ou exija que ele seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.***

89. Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta e o método da unidade de produção. O método usado num activo é seleccionado com base no modelo esperado de consumo de benefícios económicos e é consistentemente aplicado de período para período, a menos que haja uma alteração no modelo esperado de consumo de benefícios económicos a serem derivados do activo. Raramente haverá, se houver, evidência persuasiva para suportar um método de amortização de activos intangíveis que resulte numa quantia mais baixa de amortização acumulada do que pelo método de linha recta.

90. A amortização é geralmente reconhecida como um gasto. Porém, algumas vezes, os benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela empresa na produção de outros activos antes de darem origem a um gasto. Nestes casos, o débito de amortização faz parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de activos intangíveis usados no processo de produção é incluída na quantia escriturada de inventários (ver a IAS 2, Inventários).

Valor Residual

91. ***O valor residual de um activo intangível deve ser assumido como sendo zero a menos que:***

(a) ***haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil; ou***

(b) ***haja um mercado activo para o activo e:***

(i) ***o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e***

(ii) ***seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.***

92. A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma empresa espera desfazer-se do activo intangível antes do fim da sua vida económica.

93. Se o tratamento de referência for adoptado, o valor residual é estimado pelo uso de preços prevalecentes à data da aquisição do activo, para a venda de um activo semelhante que tenha atingido o fim da sua vida útil estimada e que tenha operado em condições semelhantes àquelas em que o activo será usado. O valor residual não é subsequentemente aumentado pelas alterações de preços ou valor. Se for adoptado o tratamento alternativo permitido, uma nova estimativa de valor residual será feita à data de cada revalorização do activo pelo uso de preços prevalecentes nessa data.

Revisão do Período de Amortização e do Método de Amortização

94. ***O período de amortização e o método de amortização devem ser revistos pelo menos no fim de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada do activo for significativamente diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser concordantemente alterado. Se tiver havido uma alteração significativa no modelo esperado de benefícios económicos do activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tais alterações devem ser consideradas como alterações de estimativas contabilísticas segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, pelo ajustamento de débitos de amortização para os períodos correntes e futuros.***

95. Durante a vida de um activo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil é inapropriada. Por exemplo, a vida útil pode ser prolongada por dispêndios subsequentes que melhorem a condição do activo para além do nível de desempenho originalmente avaliado. Também, o reconhecimento de uma perda de imparidade pode indicar que o período de amortização necessita de ser alterado.

96. No decorrer do tempo, o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para uma empresa provenientes de um activo intangível pode alterar-se. Por exemplo, pode tornar-se evidente que um método de amortização de saldo decrescente seja apropriado e não um método de linha recta. Um outro exemplo é se o uso dos direitos representados por uma licença é diferido dependendo de acção sobre outros componentes de plano de negócio. Neste caso, os benefícios económicos que fluem do activo só podem vir a ser recebidos em períodos mais tardios.

RECUPERABILIDADE DA QUANTIA ESCRITURADA — PERDAS DE IMPARIDADE

97. Para determinar se um activo intangível está com imparidade, uma empresa aplica a IAS 36, Imparidade de Activos. Esta Norma 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.

98. Pela IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, se uma perda por imparidade ocorrer antes do fim do primeiro período contabilístico anual que comece após a aquisição de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais que tenha sido uma aquisição, a perda por imparidade é reconhecida como um ajustamento tanto à quantia atribuída ao activo intangível como ao goodwill ou goodwill negativo reconhecido à data de aquisição. Porém, se a perda de imparidade se relacionar com acontecimentos específicos ou alterações em circunstâncias que ocorram após a data de aquisição, a perda de imparidade é reconhecida pela IAS 36 e não como um ajustamento à quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) reconhecido à data de aquisição.

99. ***Além de seguir os requisitos incluídos na IAS 36, Imparidade de Activos, uma empresa deve estimar a quantia recuperável dos activos intangíveis seguintes pelo menos no final de cada ano financeiro, mesmo se não houver nenhuma indicação de que o activo esteja com imparidade:***

(a) ***um activo intangível que não esteja ainda disponível para uso; e***

(b) ***um activo intangível que seja amortizado por um período que exceda vinte anos a partir da data em que o activo esteja disponível para uso.***

A quantia recuperável deve ser determinada segundo a IAS 36 e as perdas por imparidade reconhecidas em conformidade.

100. A capacidade de um activo intangível gerar suficientes benefícios económicos futuros para recuperar o seu custo está geralmente sujeita a grande incerteza até que o activo esteja disponível para uso. Por isso, esta Norma exige que uma empresa faça o teste de imparidade, pelo menos anualmente, à quantia escriturada de um activo intangível que ainda não esteja disponível para uso.

101. É algumas vezes difícil identificar se um activo intangível pode estar com imparidade porque, entre outras coisas, não há necessariamente qualquer prova óbvia de obsolescência. Esta dificuldade provém particularmente de se o activo tiver uma vida útil longa. Como consequência, esta Norma, exige, como mínimo, um cálculo anual da quantia recuperável de um activo intangível se a sua vida útil exceder vinte anos a partir da data em que se torne disponível para uso.

102. O requisito de um teste anual de imparidade de um activo intangível aplica-se quando quer que a vida útil estimada total corrente do activo exceda vinte anos a partir de quando se torna disponível para uso. Por isso, se a vida útil de um activo intangível for estimada como sendo menor de que vinte anos aquando do reconhecimento inicial, mas a vida útil tenha sido prolongada por dispêndios subsequentes para exceder vinte anos, a partir de quando o activo se torna disponível para uso, uma empresa executa o teste de imparidade exigido pelo parágrafo 99 b) e também faz a divulgação exigida pelo parágrafo 111 a).

IAS 38

RETIRADAS E ALIENAÇÕES

103. ***Um activo intangível deve ser desreconhecido (eliminado do balanço) no momento da alienação ou quando nenhuns benefícios económicos forem esperados do seu uso e alienação subsequente.***

104. ***Os ganhos e perdas provenientes da retirada ou alienação de um activo intangível devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do activo e devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto na demonstração dos resultados.***

105. Se um activo intangível for trocado por um activo semelhante segundo as circunstâncias descritas no parágrafo 35, o custo do activo adquirido é igual à quantia escriturada do activo alienado e daí nenhum ganho ou perda resulta.

106. Um activo intangível que seja retirado de uso activo e detido para alienação é assentado pela sua quantia escriturada à data em que o activo seja retirado do uso activo. Pelo menos, em cada final de ano financeiro, uma empresa testa o activo perante a possibilidade de estar com imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos, e concordantemente reconhecendo qualquer perda de imparidade.

DIVULGAÇÃO

Geral

107. ***As demonstrações financeiras devem divulgar o que se segue por cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:***

(a) ***as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;***

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

(c) ***a quantia bruta escriturada e a amortização acumulada (agregada com as perdas de imparidade acumuladas) no começo e fim do período;***

(d) ***os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que a amortização de activos intangíveis esteja incluída;***

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

(i) ***adições, indicando separadamente os provindos de desenvolvimento interno e as provenientes de concentrações de actividades empresariais;***

(ii) ***retiradas e alienações;***

(iii) ***aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações segundo os parágrafos 64, 76 e 77 e de perdas de imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio segundo a IAS 36, Imparidade de Activos (se houver);***

(iv) ***perdas de imparidadereconhecidas na demonstração de resultados durante o período segundo a IAS 36 (se houver);***

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

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

(vii) ***diferenças de câmbio líquidas provenientes da transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira; e***

(viii) ***outras alterações na quantia escriturada durante o período.***

Não é exigida informação comparativa.

108. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma empresa. Exemplos de classes separadas podem incluir:

(a) (nomes de) marcas comerciais;

(b) cabeçalhos e títulos de publicações;

(c) software de computadores;

(d) licenças e franchises;

(e) copyrights, patentes e outros direitos de propriedade industrial, direitos de serviços e operacionais;

(f) receitas, fórmulas, modelos, concepções e protótipos; e

(g) activos intangíveis em desenvolvimento.

As classes mencionadas acima são desagregadas (agregadas) em classes mais pequenas (maiores) se isto resultar em informação mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras.

109. Uma empresa deve divulgar informação de activos intangíveis com imparidade segundo a IAS 36 adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 107 e) iii) a v).

110. Uma empresa deve divulgar a natureza e efeito de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito materialmente relevante no período corrente ou se espere que tenha um efeito material em períodos subsequentes, segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. Tais divulgações podem surgir de alterações:

(a) no período de amortização;

(b) no método de amortização; ou

(c) em valores residuais.

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

(a) ***se um activo intangível for amortizado durante mais do que vinte anos, as razões porque é refutável o pressuposto de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos a partir da data em que o activo estiver disponível para uso. Ao apresentar estas razões, a empresa deve descrever o(s) factor(es) que desempenharam um papel significativo na determinação da vida útil do activo;***

(b) ***a descrição, a quantia escriturada e o período de amortização remanescente de qualquer activo intangível que seja material para as demonstrações financeiras da empresa no seu todo;***

(c) ***para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecido pelo justo valor (ver parágrafo 33):***

(i) ***o justo valor inicialmente reconhecido para estes activos;***

(ii) ***a sua quantia escriturada; e***

(iii) ***se são escriturados segundo o tratamento de referência ou o tratamento alternativo na mensuração subsequente;***

(d) ***a existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos; e***

(e) ***a quantia de compromissos para a aquisição de activos intangíveis.***

112. Quando uma empresa descrever o(s) factor(es) que desempenharam um papel significativo na determinação da vida útil de um activo intangível que seja amortizado durante mais de vinte anos, a empresa considerará a lista de factores do parágrafo 80.

IAS 38

Activos Intangíveis Assentados Segundo o Tratamento Alternativo Permitido

113. ***Se os activos intangíveis forem registados por quantias revalorizadas, o que se segue deve ser divulgado:***

(a) ***por classe de activos intangíveis:***

(i) ***a data de eficácia da revalorização;***

(ii) ***a quantia escriturada de activos intangíveis revalorizados; e***

(iii) ***a quantia escriturada que teria sido incluída nas demonstrações financeiras se os activos intangíveis tivessem sido registados pelo tratamento de referência do parágrafo 63; e***

(b) ***a quantia do excedente de revalorização que se relacione com os activos intangíveis no início e no fim do período, com indicação das alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo a accionistas.***

114. Pode ser necessário agregar as classes de activos revalorizados em classes maiores para finalidades de divulgação. Porém, as classes não são agregadas se isto resultar na combinação de uma classe de activos intangíveis que inclua quantias mensuradas tanto segundo o tratamento de referência como pelos tratamentos alternativos permitidos para mensuração subsequente.

Dispêndios de Pesquisa e Desenvolvimento

115. ***As demonstrações financeiras devem divulgar a quantia agregada de dispêndios de pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como gastos durante o período.***

116. Os dispêndios de pesquisa e desenvolvimento compreendem todos os dispêndios que sejam directamente atribuíveis a actividades de pesquisa e desenvolvimento ou que possam ser imputados por numa base razoável e consistente a tais actividades (ver parágrafos 54/55 para orientação sobre o tipo de dispêndios a serem incluídos para a finalidade do requisito de divulgação do parágrafo 115).

Outras Informações

117. Uma empresa é encorajada, mas não se lhe exige, prestar a informação seguinte:

(a) uma descrição de qualquer activo intangível inteiramente amortizado que ainda esteja em uso; e

(b) uma breve descrição de activos intangíveis significativos controlados pela empresa mas não reconhecidos como activos porque não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma ou porque foram adquiridos ou gerados antes desta Norma se ter entrado em vigor.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

118. ***À data em que esta Normaentre em vigor (ou à data da adopção, se esta for anterior), ela deve ser aplicada como está estabelecido nos quadros que se seguem. Em todos os casos que não forem os pormenorizados nesses quadros esta Norma deve ser aplicada retrospectivamente, a menos que seja impraticável fazê-lo.***

119. Os quadros seguintes exigem a aplicação retrospectiva quando seja necessário eliminar um item que deixe de se qualificar para reconhecimento por esta Norma ou se a mensuração anterior de um activo intangível contradiga os princípios estabelecidos nesta Norma (por exemplo, activos intangíveis que nunca tenham sido amortizados ou que tenham sido revalorizados mas não com referência a um mercado activo). Noutros casos, a aplicação prospectiva dos requisitos de reconhecimento e amortização é exigida ou, noutros casos, permitida.

120. ***O efeito da adopção desta Norma na sua data de eficácia (ou anterior) deve ser reconhecida 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 de resultados retidos do período anterior apresentado (tratamento de referência da IAS 8) ou aos resultados do período corrente (tratamento de alternativa permitido da IAS 8).***

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

Disposições Transitórias — Reconhecimento

	Circunstâncias	Requisitos
1.	Um item de activo intangível foi reconhecido como um activo separado — quer tenha sido ou não descrito como um activo intangível — e, na data de eficácia desta Norma (ou na data da sua adopção, se anterior), o item não satisfazer a definição de, ou os critérios de reconhecimento de, um activo intangível.	
(a)	O item foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que tenha sido uma aquisição.	(i) Reimputar o item ao goodwill (negativo) resultante da mesma aquisição; e (ii) ajustar o goodwill (goodwill negativo) reconhecido na data da aquisição retrospectivamente, como se o item tivesse sempre sido incluído no goodwill (goodwill negativo) reconhecido à data de aquisição. Por exemplo, se o goodwill foi reconhecido como um activo e amortizado, estimar a amortização acumulada que teria sido reconhecida, caso o item tivesse sido incluído no goodwill reconhecido à data da aquisição, e ajustar a quantia escriturada do goodwill concordantemente.
(b)	O item não foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que tenha sido uma aquisição (por exemplo, foi comprado separadamente ou gerado internamente).	Desreconhecer o item (eliminá-lo do balanço).
2.	Um item intangível foi reconhecido como um activo separado — quer tenha sido ou não descrito como um activo intangível — e à data de eficácia desta Norma (ou na data da adopção desta Norma, se anterior), o item satisfaz a definição de, os critérios de reconhecimento de, um activo intangível.	
(a)	O activo foi reconhecido inicialmente pelo custo.	Classificar o activo como um activo intangível. O custo inicialmente reconhecido do activo é presumido ter sido apropriadamente determinado. Ver disposições transitórias para mensuração subsequente e amortização segundo as circunstâncias 4 e 5 adiante.
(b)	O activo foi reconhecido inicialmente por uma quantia diferente do custo.	(i) Classificar o activo como um activo intangível; e (ii) reestimar a quantia escriturada do activo pelo custo (ou quantia revalorizada, após o reconhecimento inicial pelo custo) menos a amortização acumulada, determinada segundo esta Norma. Se o custo do activo intangível não puder ser determinado, desreconhecer o activo (eliminá-lo do balanço).

IAS 38

3. Na data de eficácia desta Norma (ou na data da sua adopção, se anterior) um item satisfaz a definição de, e os critérios de reconhecimento de, um activo intangível mas não foi previamente reconhecido como um activo.

(a)	O activo intangível foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que foi uma aquisição e fez parte do goodwill reconhecido.	É encorajado o reconhecimento do activo intangível, mas não exigido. Se o activo intangível for reconhecido: (i) mensurar a quantia escriturada do activo pelo custo (ou pela quantia revalorizada) menos a amortização acumulada determinada segundo esta Norma; e (ii) ajustar o goodwill reconhecido à data da aquisição retrospectivamente, como se o activo intangível nunca tivesse sido incluído no goodwill reconhecido à data da aquisição. Por exemplo, se o goodwill foi reconhecido como um activo e amortizado, estimar o efeito sobre a amortização acumulada do goodwill para distinguir o activo intangível separadamente e ajustar a quantia escriturada do goodwill em conformidade.
(b)	O activo intangível não foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que tenha sido uma aquisição (por exemplo, foi comprado separadamente ou gerado internamente).	O activo intangível não deve ser reconhecido.

Disposições Transitórias — Amortização de um Activo Intangível Registado segundo o Tratamento de Referência

	Circunstâncias	Requisitos
4.	O activo não foi anteriormente amortizado ou o débito de amortização foi presumido ser zero.	Reexpressar a quantia escriturada do activo como se a amortização acumulada tivesse sempre sido determinada por esta Norma.
5.	O activo foi anteriormente amortizado. A amortização acumulada determinada segundo esta Norma é diferente da anteriormente determinada (porque o período de amortização e/ou o método de amortização é diferente).	Não reexpressar a quantia escriturada do activo intangível por qualquer diferença entre a amortização acumulada em anos anteriores e a calculada por esta Norma. Amortizar qualquer quantia escriturada do activo sobre a sua vida útil remanescente determinada por esta Norma (isto é, qualquer alteração é tratada como uma alteração de estimativa contabilística — ver parágrafo 94).

Disposições Transitórias — Activos Intangíveis Revalorizados

	Circunstâncias	Requisitos
6.	Um activo intangível foi registado por uma quantia revalorizada não determinada com referência a um mercado activo:	
(a)	Há um mercado activo para o bem.	O activo deve ser revalorizado com referência a este mercado activo na data de eficácia desta Norma (ou à data da sua adopção, se anterior).
(b)	Não há mercado activo para o bem.	(i) Eliminar o efeito de qualquer revalorização; e (ii) mensurar a quantia escriturada do activo pelo custo menos a amortização acumulada, determinada por esta Norma.

DATA DE EFICÁCIA

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

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

(b) ***adoptar a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresarias, e a IAS 36, Imparidade de Activos, ao mesmo tempo.***

123. Esta Norma derroga:

(a) A IAS 4, Contabilização da Depreciação, com respeito à amortização (depreciação) de activos intangíveis; e

(b) A IAS 9, Custos de Pesquisa e Desenvolvimento.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 40

Propriedades de Investimento

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Março de 2000 e tornou-se eficaz nas demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001.

Esta Norma substitui a IAS 25 Contabilização de Investimentos Financeiros no que respeita à contabilização de propriedades de investimento. A IAS 25 foi retirada quando esta Norma entrou em vigor.

Em Janeiro de 2001, a IAS 41, Agricultura, emendou o parágrafo 3. O texto emendado torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em 1 de Janeiro de 2003.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 40 prescreve o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e dosrespectivos requisitos de divulgação. A Norma é eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. É encorajada a aplicação mais cedo.

2. A Norma substitui requisitos prévios da IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros. Pela IAS 25, era permitido que uma empresa escolhesse de entre uma variedade de tratamentos contabilísticos para propriedades de investimento (custo depreciado segundo o tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, revalorização com depreciação segundo o tratamento alternativo permitido da IAS 16, custo menos imparidade segundo a IAS 25 ou revalorização segundo a IAS 25). A IAS 25 é retirada quando esta Norma entrar em vigor.

3. Propriedade de Investimento é definida como propriedade (terreno ou um edifício — ou parte de um edifício — ou ambos) detido (pelo dono ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou ambos, e não para:

(a) usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou

(b) vender no curso ordinário dos negócios.

IAS 40

4. A Norma não trata de:

(a) propriedade ocupada pelos dono (isto é, propriedades detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas) — escriturada segundo a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, quer pelo custo depreciado quer pela quantia revalorizada menos depreciação subsequente;

(b) propriedade detida para venda no curso ordinário dos negócios — escriturada pelo mais baixo de custo edo valor realizável líquido segundo IAS 2, Inventários;

(c) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para usos futuros como propriedades de investimento — IAS 16 aplica-se a tais propriedades até a construção ou desenvolvimento estarem concluídos, momento em que a propriedade se torna propriedade de investimento e esta Norma se aplica. Porém, esta Norma aplica-se à propriedade de investimento existente que esteja sendo redesenvolvida para uso futuro continuado como propriedade de investimento;

(d) um interesse detido por um locatário segundo uma locação operacional — coberto pela IAS 17, Locações;

(e) activos biológicos adstritos a terrenos relacionados com a actividade agrícola — cobertos pela IAS 41, Agricultura; e

(f) direitos minerais, a exploração e desenvolvimento de minerais, petróleo, gás natural e recursos naturais não regenerativos semelhantes.

5. A Norma permite que as empresas escolham ou:

(a) Um modelo de justo valor: a propriedade de investimento deve ser mensurada pelo justo valor com as alterações no justo valor a serem reconhecidas na demonstração dos resultados; ou

(b) um modelo do custo. O modelo do custo é o tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis: a propriedade de investimento deve ser mensurada pelo custo depreciado (menos quaisquer perdas de imparidade acumuladas). Uma empresa que escolha o modelo do custo deve divulgar o justo valor das suas propriedades de investimento.

6. O modelo do justo valor difere do modelo de revalorização que o Conselho já permite para certos activos não financeiros. Pelo modelo de revalorização, os aumentos na quantia escriturada acima de uma revalorização baseada no custo são reconhecidos como excedentes de revalorização. Porém, segundo o modelo do justo valor, todas as alterações de justo valor são reconhecidas na demonstração dos resultados.

7. Esta é a primeira vez que o Conselho introduziu o modelo contabilístico do justo valor em activos não financeiros. As cartas de comentários sobre o Exposure Draft E64 mostraram que embora muitos suportem este passo, muitos outros ainda têm significativas reservas conceptuais e práticas acerca da extensão do modelo do justo valor a activos não-financeiros. Também, alguns crêem que certos mercados de propriedades de investimento não estão ainda suficientemente amadurecidos para que o modelo do justo valor funcione satisfatoriamente. Para além disso, alguns crêem que é impossível criar uma definição rigorosa de propriedade de investimento eisso que torna impraticável exigir o modelo do justo valor por agora.

8. Por essas razões, o Conselho crê que é impraticável, neste estágio, exigir o modelo do justo valor para as propriedades de investimento. Ao mesmo tempo, o Conselho crê que é desejável permitir o modelo do justo valor. Este passo evolutivo para diante permitirá aos preparadores e utentes ganhar mais experiência a trabalhar com o modelo do justo valor e dará tempo para que certos mercados atinjam maior maturidade.

9. A Norma exige que uma empresa deva aplicar o modelo escolhido a todas as suas propriedades de investimento. Uma alteração de um modelo para outro somente deve ser feita se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada. A Norma diz que é altamente improvável o caso de uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo.

10. Em casos excepcionais, há uma clara evidência quando uma empresa adquire inicialmente uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedadepela primeira vez existente se torna uma propriedade de investimento a seguir à conclusão da construção ou desenvolvimento, ou após uma alteração de uso) que a empresa não seja capaz de determinar o justo valor da propriedade de investimento fiavelmente numa base continuada. Em tais casos, a Norma exige que uma empresa mensure essa propriedade de investimento usando o tratamento de referência na IAS 16 até que aliene a propriedade de investimento. O valor residual da propriedade de investimento deve ser presumido como sendo zero. Numa empresa que tenha escolhido o modelo de justo valor mensura todas as suas outras propriedades de investimento pelo justo valor.

11. O Apêndice A é uma árvore de decisão que resume como uma empresa determina se aplica a IAS 40 (propriedades de investimento), e não a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis (para propriedades ocupadas pelo dono ou propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para uso futuro como propriedades de investimento), ou a IAS 2, Inventários (para propriedades detidas para venda no curso ordinário da empresa).

12. O Apêndice B, Base de Conclusões, resume as razões do Conselho para a adopção dos requisitos estabelecidos na IAS 40.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-3
Definições	4-14
Reconhecimento	15-16
Mensuração Inicial	17-21
Dispêndio Subsequente	22-23
Mensuração Subsequente ao Reconhecimento Inicial	24-50
Modelo do Justo Valor	27-49
Incapacidade de Mensurar Fiavelmente o Justo Valor	47-49
Modelo do Custo	50
Transferências	51-59
Alienações	60-64
Divulgação	65-69
Modelo do Justo Valor e Modelo do Custo	65-66
Modelo do Justo Valor	67-68
Modelo do Custo	69

IAS 40

Cláusulas de Transição	70-73
Modelo do Justo Valor	70-72
Modelo do Custo	73
Data de Eficácia	74-75

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respectivos requisitos de divulgação.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento, mensuração e divulgação de propriedades de investimento.***

2. Entre outras coisas, esta Norma trata da mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de propriedades de investimento detidas sob uma locação financeira e da mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades de investimento locadas sob uma locação operacional. Esta Norma não trata de assuntos cobertos pela IAS 17, Locações, incluindo:

   (a) classificação de locações como locações financeiras ou locações operacionais;

   (b) reconhecimento de rendimentos de locações obtidos em propriedades de investimento (ver também IAS 18, Rédito);

   (c) mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de propriedades detidas sob uma locação operacional;

   (d) mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades locadas sob uma locação financeira;

   (e) contabilização de transacções de venda e relocação; e

   (f) divulgações acerca de locações financeiras e de locações operacionais.

3. Esta Norma não se aplica a:

   (a) activos biológicos adstritos a terrenos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41, Agricultura); e

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

DEFINIÇÕES

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

   Propriedade de Investimento é a propriedade (terreno ouum edifício — ou parte de um edifício — ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário sob uma locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

   (a) ***uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou***

(b) ***venda no curso ordinário do negócio.***

Propriedade ocupada pelo dono é a propriedade detida (pelo possuidor ou pelo locatário sob uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

Justo Valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

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

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo seja reconhecido no balanço.

5. As propriedades de investimento são detidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas. Por isso, uma propriedade de investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros activos detidos por uma empresa. Isto distingue as propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelos donos. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não meramente às propriedades, mas também a outros activos usados no processo de produção ou de fornecimento. A IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, aplica-se a propriedades ocupadas pelos donos.

6. O que se segue são exemplos de propriedades de investimento:

(a) terrenos detidos para valorização do capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário de negócios;

(b) terrenos detidos paraum uso futuro correntemente indeterminado. (Se uma empresa não determinou que usará o terreno quer como propriedade ocupada pelo dono quer para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização do capital);

(c) um edifício possuído pela empresa que relata (ou detido pela empresa que relata sob uma locação financeira) e locado segundo uma ou mais locações operacionais;

(d) um edifício que está desocupado mas é detido para ser locado sob uma ou mais locações operacionais.

7. O que se segue são exemplos de elementos que não são propriedades de investimento e por isso caem fora do âmbito desta Norma:

(a) propriedades detidas para venda no curso ordinário do negócio ou em processo de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver IAS 2, Inventários), por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;

(b) propriedade que está sendo construída ou desenvolvida por conta de terceiros (ver IAS 11, Contratos de Construção);

(c) propriedade ocupada pelo dono (ver IAS 16, Activos Fixos Tangíveis), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para uso futuro como propriedade ocupada pelo dono, propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo dono, propriedade ocupada por empregados (paguemou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo dono aguardando alienação; e

(d) propriedade que está sendo construída ou desenvolvida para uso futuro como propriedade de investimento. A IAS 16 aplica-se a tal propriedade até que a construção ou desenvolvimento esteja concluído, momento em que o activo fixo se torna propriedade de investimento e se aplica esta Norma. Porém, esta Norma aplica-se a propriedades de investimento existentes que estejam sendo desenvolvidas de novo para usofuturo continuado como propriedade de investimento (ver o parágrafo 52).

8. Certas propriedades incluem uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente sob uma locação financeira) uma empresa contabilizará as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade somente é uma propriedade de investimento se uma parte não significativa for detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

9. Em certos casos, uma empresa proporciona serviços de apoio aos ocupantes de uma propriedade detida pela empresa. Uma empresa trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem um componente relativamente insignificante do acordo como um todo. Um exemplo seria quando o dono de um edifício de escritórios proporcione serviços de segurança e de manutenção aos locatários que ocupam o edifício.

10. Noutros casos, os serviços proporcionados são um componente mais significativo. Por exemplo, se uma empresa possui e gere um hotel, os serviços proporcionados a hóspedes são um componente significativo do acordo como um todo. Por isso, um hotel gerido pelo dono, é uma propriedade ocupada pelo dono e não uma propriedade de investimento.

11. Pode ser difícil determinar se os serviços de apoio são ou não tão significativos que uma propriedade não se qualifica como propriedade de investimento. Por exemplo, o dono de um hotel transfere algumas vezes certas responsabilidades a terceiros sob um contrato de gestão. Os termos de tais contratos de gestão variam grandemente. Numa ponta do espectro, a posição do dono pode, em substância, ser de um investidor passivo. Na outra ponta do espectro, o dono pode simplesmente ter procurado fora certas funções do dia a dia embora ficando com significativa exposição a riscos de variações nos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.

12. É necessário ajuizamento para determinar se uma propriedade se qualifica como uma propriedade de investimento. Uma empresa desenvolve critérios afim de que possa exercer esse ajuizamento de forma consistente de acordo com a definição de propriedade de investimento e com a respectiva orientação nos parágrafos 5 a 11. O parágrafo 66 a) exige que uma empresa divulgue estes critérios quando a classificação seja difícil.

13. Pela IAS 17, Locações, um locatário não capitaliza propriedade detida sob uma locação operacional. Por isso, o locatário não trata os seus interesses em tal propriedade como uma propriedade de investimento.

14. Em alguns casos, uma empresa possui propriedade que está locada a, e ocupada por, a sua empresa-mãe ou uma outra subsidiária. A propriedade não se qualifica como propriedade de investimento nas demonstrações financeiras consolidadas que incluam ambas as empresas, porque a propriedade está ocupada pelos donos a partir da perspectiva de grupo como um todo. Porém, da perspectiva da empresa individual que possua a propriedade, tal propriedade é propriedade de investimento se satisfizer a definição do parágrafo 4. Por isso, o locador trata a propriedade como propriedade de investimento nas suas demonstrações financeiras individuais.

RECONHECIMENTO

15. ***A propriedade de investimento deve ser reconhecida como um activo quando, e somente quando:***

(a) ***for provável que os benefícios económicos futuros que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a empresa;***

(b) ***o custo da propriedade de investimento possa ser mensurado fiavelmente.***

16. Ao determinar se um item satisfaz o primeiro critério de reconhecimento, uma empresa necessita avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros na base da evidência disponível no momento de reconhecimento inicial. O segundo critério de reconhecimento é geral e prontamente satisfeito porque a transacção que evidencia a compra do activo identifica o seu custo.

MENSURAÇÃO INICIAL

17. ***Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo. Os custos de transacção devem ser incluídos na mensuração inicial.***

18. O custo de uma propriedade de investimento comprada compreende o seu preço de compra, e qualquer dispêndio directamente atribuível. Os dispêndios directamente atribuíveis incluem, por exemplo, as remunerações profissionais por serviços legais, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transacção.

19. O custo de uma propriedade de investimento de construção própria é o seu custo à data em que a construção ou desenvolvimento fique concluído. Até esta data, uma empresa aplica a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis. Nessa data, a propriedade torna-se uma propriedade de investimento e esta Norma aplica-se (ver parágrafos 51 e) e 59 adiante).

20. O custo de uma propriedade de investimento não é aumentado pelos custos de arranque (a menos que sejam necessários para pôr a propriedade em condições de funcionamento), pelas perdas operacionais iniciais incorridas antes de atingir a propriedade de investimento atinja o nível planeado de ocupação oupor quantias anormais de materiais, de mão de obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção ou desenvolvimento da propriedade.

21. Se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, o seu custo é o preço equivalente de dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito.

DISPÊNDIO SUBSEQUENTE

22. ***Os dispêndio subsequente relacionado com uma propriedade de investimento que já tenha sido reconhecida deve ser adicionado à quantia escriturada da propriedade de investimento quando for provável que benefícios económicos futuros, em excesso do nível de desempenho originalmente avaliado da propriedade de investimento existente, fluirão para a empresa. Todos os outros dispêndios subsequentes devem ser reconhecidos como um gasto nos períodos em que sejam incorridos.***

23. O tratamento contabilístico apropriado do dispêndio incorrido subsequentemente à aquisição de uma propriedade de investimento depende das circunstâncias que foram tomadas em consideração na mensuração inicial e reconhecimento do respectivo investimento. Por exemplo, quando a quantia escriturada de uma propriedade de investimento já tiver em consideração uma perda de benefícios económicos futuros, o dispêndio subsequente para restaurar os benefícios económicos futuros esperados do activo é capitalizado. Este é o caso de quando o preço de compra de um activo reflicta a obrigação da empresa de incorrer em dispêndios que sejam necessários no futuro para pôr o activoem condições de funcionamento. Um exemplo disto pode ser a aquisição de um edifício que exija renovação. Em tais circunstâncias, o dispêndio subsequente é adicionado à quantia escriturada.

MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

24. ***Uma empresa deve escolher ou o modelo do justo valor dos parágrafos 27 a 49 ou o modelo do custo do parágrafo 50 como a sua política contabilística e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.***

25. A IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, dispõe quesomente deve ser feita uma alteração voluntária de política contabilística se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de acontecimentos ou transacções nas demonstrações financeiras da empresa. É altamente improvável que uma alteração do modelo justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais apropriada.

26. Esta Norma exige que todas as empresas determinem o justo valor de propriedades de investimento para a finalidade de mensuração (modelo do justo valor) ou de divulgação (modelo do custo). Encoraja-se que uma empresa, mas não se lhe exige, que determine o justo valor das propriedades de investimento na base de uma valorização por um avaliador independente que tenha uma qualificação profissional relevante e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que esteja a ser valorizada.

IAS 40

Modelo do Justo Valor

27. ***Após o reconhecimento inicial, uma empresa que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo seu justo valor, excepto nos casos excepcionais descritos no parágrafo 47.***

28. ***Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser incluído no resultado líquido do período em que surja.***

29. O justo valor da propriedade de investimento é geralmente o seu valor de mercado. O justo valor é mensurado como o preço mais provável razoavelmente obtenível no mercado à data do balanço em conformidade com a definição de justo valor. É o melhor preço razoavelmente obtenível pelo vendedor e o preço mais vantajoso razoavelmente obtenível pelo comprador. Esta estimativa exclui especificamente um preço estimado inflacionado ou deflacionado por condições ou circunstâncias especiais tais como financiamento atípico, acordos de venda e relocação, consideraçõesespeciais ou concessões dadas por alguém associado à venda.

30. Uma empresa determina o justo valor sem qualquer dedução de custos de transacção em que a empresa possa incorrer por venda ou outra alienação.

31. ***O justo valor da propriedade de investimento deve reflectir o estado e circunstâncias actuais do mercado à data do balanço, não numa data quer passada ou futura.***

32. O justo valor estimado é específico do tempo numa dada data. Porque os mercados e condições de mercado se podem alterar, o valor estimado pode ser incorrecto ou inapropriado num outro tempo. A definição de justo valor assume também troca simultânea e conclusão do contrato de venda sem qualquer variação de preço quepudesse ser realizado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas se a troca e conclusão não forem simultâneas.

33. O justo valor da propriedade de investimento reflecte, entre outras coisas, rendimento de rendas provenientes de locações correntes e pressupostos razoáveis e suportáveis que representem o ponto de vista de mercado de o que entidades conhecedoras e dispostas a isso assumiriam acerca de rendimentos de rendas de locações futuras à luz de condições de mercado correntes.

34. A definição de justo valor refere-se a «partes conhecedoras e dispostas a isso». Neste contexto, «conhecedoras» significa que tanto o comprador disposto a isso como o vendedor disposto a isso estão razoavelmente informados acerca da natureza e características da propriedade de investimento, dos seus usos reais e potenciais, e do estado do mercado à data do balanço.

35. Um comprador disposto a isso está motivado, mas não compelido a comprar. Este comprador não está nem ansioso nem determinado a comprar por qualquer preço. Este comprador é também aquele que compra de acordo com as realidades do mercado corrente e com as expectativas correntes de mercado, e não com um mercado imaginário ou hipotético que não possam ser demonstrados ou antecipados que exista. O comprador assumido não pagaria um preço mais alto do que o mercado exija. O dono actual de uma propriedade de investimento está incluído entre aqueles que constituem o mercado.

36. Um vendedor disposto a isso não é nem um vendedor ansioso nem forçado, preparado para vender a qualquer preço, nem um preparado para resistir a um preço não considerado razoável no mercado corrente. O vendedor disposto a isso está motivado a vender a propriedade de investimento nos termos do mercado ao melhor preço obtenível em mercado aberto após a devida comercialização, qualquer que possa ser o preço. As circunstâncias factuais do dono da propriedade actual de investimento não fazem parte desta consideração porque o vendedor disposto a isso é um dono hipotético.

37. A expressão «após a devida comercialização» significa que a propriedade de investimento estaria exposta no mercado da maneira mais apropriada para efectivar a sua alienação ao melhor preço que razoavelmente se pode obter. A extensão do tempo de exposição pode variar com as condições de mercado, mas deve ser suficiente para permitir que a propriedade de investimento seja levada à atenção de um número adequado de potenciais compradores. É assumido que o período de exposição ocorra antes da data do balanço.

38. A definição de justo valor refere-se a uma transacção entre partes sem relacionamento entre si. Uma transacção entre partes sem relacionamento entre si é uma transacção entre partes que não tenham um relacionamento particular ou especial entre elas que tornem os preços das transacções não característicos do mercado. A transacção é presumida fazer-se entre entidades não relacionadas, cada uma delas actuando independentemente.

39. A melhor evidência de justo valor é normalmente dada por preços correntes num mercado activo de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e sujeitas a locações e outros contratos semelhantes. Uma empresa cuida de identificar quaisquer diferenças de natureza, local ou condição da propriedade, ou nos termos contratuais das locações e de outros contractos relacionados com a propriedade.

40. Na ausência de preços correntes num mercado activo do género descrito no parágrafo 39, uma empresa considera a informação proveniente de uma variedade de fontes, incluindo:

(a) preços correntes num mercado activo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização (ou sujeitas a diferentes locações ou outros contratos), ajustados para reflectir essas diferenças;

(b) preços recentes em mercados menos activos, com ajustamentos para reflectir quaisquer alterações nas condições económicas desde a data das transacções que ocorreram a esses preços; e

(c) projecções de fluxos de caixa descontados baseados em estimativas fiáveis de fluxos de caixa futuros, suportados pelos termos de qualquer locação e de outros contratosexistentes e (quando possível) por evidência externa tal como rendas correntes de mercado de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e usando taxas de desconto que reflictam avaliações correntes de mercado quanto a incerteza na quantia e tempestividade dos fluxos de caixa.

41. Em alguns casos, as várias fontes listadas no parágrafo anterior podem sugerir conclusões diferentes quanto ao justo valor de uma propriedade de investimento. Uma empresa considera as razões dessas diferenças, afim de chegar à estimativa mais fiável do justo valor adentro de uma escala relativamente estreita de estimativas razoáveis de justo valor.

42. Em casos excepcionais, há clara evidência quando uma empresa adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando um activo fixo existente se torna pela primeira vez propriedade de investimento no seguimento da conclusão de construção oude desenvolvimento, ou após uma alteração de uso) que a variabilidade na escala de estimativas de justo valor razoáveis seria tão grande e as probabilidades dos vários efeitos seriam tão difíceis de avaliar que é negada a utilidade de uma única estimativa de justo valor. Isto pode indicar que o justo valor da propriedade não será determinável com fiabilidade numa base continuada (ver parágrafo 47).

43. O justo valor difere do valor de uso, como definido na IAS 36, Imparidade de Activos. O justo valor reflecte o conhecimento e estimativas de participantes no mercado, assim como factores que sejam relevantes aos participantes no mercado em geral. Em contraste, o valor de uso reflecte o conhecimento e estimativas da empresa, assim como factores específicosda entidade que possam ser específicos à empresa e que não sejam aplicáveis a empresas em geral. Por exemplo, o justo valor não reflecte qualquer:

(a) valor adicional derivado da criação de uma carteira de propriedades em diferentes localizações;

(b) sinergias entre propriedades de investimento e outros activos;

(c) direitos legais ou restrições legais quesomente sejam específicos ao dono actual; e

(d) benefícios de impostos ou encargos fiscais que sejam específicos ao dono actual.

IAS 40

44. Ao determinar o justo valor da propriedade de investimento, uma empresa evita a dupla contagem de activos ou de passivos que estejam reconhecidos no balanço como activos ou passivos separados. Por exemplo:

(a) equipamento tal como elevadores ou ar condicionado é muitas vezes uma parte integrante de um edifício e está geralmente incluído na propriedade de investimento, não sendo reconhecido separadamente como activos fixos tangíveis;

(b) se um escritório for locado mobilado, o justo valor do escritório inclui geralmente o justo valor da mobília, porque o rendimento das rendas se relaciona com o escritório mobilado. Quando a mobília seja incluída no justo valor da propriedade de investimento, uma empresa não reconhece a mobília como um activo separado; e

(c) o justo valor da propriedade de investimento exclui o rendimento operacional da locação acrescido ou pré-pago, pois a empresa reconhece-o como um passivo ou activo separado.

45. O justo valor da propriedade de investimento não reflecte os dispêndios futuros de capital fixo que melhorem ou aumentem a propriedade e não reflecte os benefícios futuros relacionados derivados destes dispêndios futuros.

46. Em alguns casos, uma empresa espera que o valor presente dos seus pagamentos relacionados com a propriedade de investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos financeiros reconhecidos) excederão o valor presente dos respectivos recebimentos de caixa. Uma empresa usa a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contigentes, para determinar se a empresa reconhece ou não um passivo e como a empresa mensura qualquer tal passivo.

Incapacidade de Mensurar o Justo Valor Fiavelmente

47. ***Há uma presunção refutável de que uma empresa será capaz de determinar o justo valor de uma propriedade de investimento fiavelmente numa base continuada. Porém, em casos excepcionais, há clara evidência quando uma empresa adquira pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando um activo fixo existente se torne pela primeira vez propriedade de investimento no seguimento da conclusão da construção oudo desenvolvimento, ou após uma alteração de uso) de que a empresa não será capaz de determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade numa base continuada. Isto surge quando, e somente quando, sejam infrequentes transacções de mercado comparáveis e não estejam disponíveis estimativas alternativas de justo valor (por exemplo, com base em projecções de fluxos de caixa descontados). Em tais casos, uma empresa deve mensurar essa propriedade de investimento pelo uso do tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis. O valor residual da propriedade de investimento deve ser assumido como sendo zero. A empresa deve continuar a aplicar a IAS 16 até à alienação da propriedade de investimento.***

48. Nos casos excepcionais em que uma empresa seja compelida, pela razão dada no parágrafo precedente, a mensurar uma propriedade de investimento pelo uso do tratamento de referência da IAS 16, a empresa mensura todos as suas outras propriedades de investimento pelo justo valor.

49. ***Se uma empresa tiver previamente mensurado uma propriedade de investimento pelo justo valor, a empresa deve continuar a mensurar a propriedade pelo justo valor até à alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo dono ou a empresa comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no curso ordinário do negócio) mesmo que se tornem menos frequentes transacções de mercado comparáveis ou que os preços do mercado se tornem menos rapidamente disponíveis.***

Modelo do Custo

50. ***Após o reconhecimento inicial, uma empresa que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo uso de tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, isto é, ao custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.***

TRANSFERÊNCIAS

51. ***As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e somente quando, houver uma alteração de uso, evidenciada por:***

(a) ***começo de ocupação pelo dono, quanto a uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono;***

(b) ***começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;***

(c) ***fim de ocupação pelo dono, para uma transferência de activos fixos ocupados pelo dono para propriedade de investimento;***

(d) ***começo de uma locação operacional a uma outra entidade, para uma transferência de inventários para propriedade de investimento; ou***

(e) ***fim de construção ou desenvolvimento, para uma transferência de activos fixos em curso de construção ou desenvolvimento (coberto pela IAS 16, Activos Fixos Tangíveis) para propriedade de investimento.***

52. O parágrafo 51 b) acima exige que uma empresa transfira uma propriedade de propriedades de investimento para inventários quando, e somente quando, haja uma alteração no uso, evidenciada pelo começo de desenvolvimento com vista à venda. Quando uma empresa decidir alienar uma propriedade de investimento sem desenvolvimento, a empresa continua a tratar a propriedade como uma propriedade de investimento até que seja desreconhecida (eliminada do balanço) e não a trata como um inventário. Semelhantemente, se uma empresa começou a desenvolver de novo uma propriedade de investimento existente para uso continuado futuro como propriedade de investimento, ela permanece como uma propriedade de investimento não sendo reclassificada como activo fixo ocupado pelo dono durante o redesenvolvimento.

53. Os parágrafos 54 a 59 tratam dos aspectos de reconhecimento e mensuração que se aplicam quando uma empresa usa o modelo do justo valor a propriedades de investimento. Quando uma empresa usar o modelo do custo, as transferências entre propriedades de investimento, activos fixos ocupados pelo dono e inventários não alteram a quantia escriturada da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.

54. ***Para uma transferência de propriedades de investimento escrituradas pelo justo valor para activos fixos tangíveis ocupados pelos donos ou para inventários, o custo da propriedade para subsequente contabilização segundo a IAS 16 ou IAS 2 deve ser o seu justo valor à data da alteração de uso.***

55. ***Se uma propriedade ocupada pelo dono se tornar uma propriedade de investimento e que seja registada pelo justo valor, uma empresa deve aplicar a IAS 16 até à data da alteração de uso. A empresa deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada de propriedade segundo a IAS 16 e o seu justo valor da mesma maneira que uma revalorização pela IAS 16.***

56. Até à data em que uma propriedade ocupada pelo dono se torne uma propriedade de investimento escriturada pelo justo valor, uma empresa continua a depreciar a propriedade e a reconhecer quaisquer perdas de imparidade que tenham ocorrido. A empresa trata qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada da propriedade segundo a IAS 16 e o seu justo valor da mesma maneira que uma revalorização segundo a IAS 16. Por outras palavras:

(a) qualquer diminuição resultante na quantia escriturada da propriedade é reconhecida no resultado líquido do período. Porém, até ao ponto em que uma quantia seja incluída no excedente de revalorização dessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de revalorização; e

(b) qualquer aumento resultante na quantia escriturada é tratada como se segue:

(i) até ao ponto em que o aumento reverta uma anterior perda de imparidade desse activo fixo, o aumento é reconhecido no resultado líquido do período. A quantia reconhecida no resultado líquido do período não pode exceder a quantia necessária para repor a quantia escriturada para a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação) caso nenhuma perda de imparidade tivesse sido reconhecida; e

(ii) qualquer parte remanescente do aumento é creditada directamente no capital próprio numa conta sob o título de excedente de revalorização. Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido para resultados retidos. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através da demonstração dos resultados.

57. ***Para uma transferência de inventários para propriedades de investimento que sejam escrituradas pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida no resultado líquido do período.***

58. O tratamento de transferências de inventários para propriedades de investimento que serão escrituradas pelo justo valor é consistente com o tratamento de vendas de inventários.

59. ***Quando uma empresa concluir a construção ou o desenvolvimento de um investimento de construção própria que será escriturado pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia anterior escriturada deve ser reconhecida no resultado líquido do período.***

ALIENAÇÕES

60. ***Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço) pela sua alienação ou quando a propriedade de investimento seja retirada permanentemente de uso e nenhuns benefícios económicos sejam esperados da sua alienação.***

61. A alienação de uma propriedade de investimento pode ocorrer pela venda ou pela celebração de uma locação financeira. Ao determinar a data de alienação da propriedade de investimento, uma empresa aplica o critério da IAS 18, Rédito, para reconhecimento do rédito da venda de bens e considera a orientação respeita no Apêndice à IAS 18. A IAS 17, Locações, aplica-se numa alienaçãocelebrando uma locação financeira ou por via de uma venda e relocação.

62. ***Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedades de investimento devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos de alienação e a quantia escriturada do activo e devem ser reconhecidos como rendimentos ou gastos na demonstração dos resultados (a menos que a IAS 17, Locações, exija doutra maneira numa venda e relocação).***

63. A retribuição a receber na alienação de uma propriedade de investimento é inicialmente reconhecida pelo justo valor. Em particular, se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente preço de caixa. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o preço equivalente de caixa é reconhecido como rendimento de juros segundo a IAS 18 num critério de proporção de tempo que tome em consideração o rendimento efectivo da conta a receber.

64. Uma empresa aplica a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, ou outras Normas Internacionais de Contabilidade, conforme for apropriado, a quaisquer passivos que a empresa retenha após alienação de uma propriedade de investimento.

DIVULGAÇÃO

Modelo do Justo Valor e Modelo do Custo (Histórico)

65. As divulgações estabelecidas abaixo aplicam-se adicionalmente às da IAS 17, Locações. Pela IAS 17, o possuidor de uma propriedade de investimento dá as divulgações do locador acerca das locações operacionais. Segundo a IAS 17, uma empresa que detenha uma propriedade de investimento sob uma locação financeira dá as divulgações de um locatário acerca da locação financeira e as divulgações de um locador acerca de quaisquer locações operacionais que a empresa tenha concedido.

66. ***Uma empresa deve divulgar:***

(a) ***quando a classificação seja difícil (ver parágrafo 12), os critérios desenvolvidos pela empresa para distinguir propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelo dono e de propriedades detidas para venda no curso ordinário dos negócios;***

(b) ***os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de propriedades de investimento, incluindo uma declaração de se a determinação de justo valor foi suportada por evidência do mercado ou foi mais pesadamente baseada noutros factores (que a empresa deve divulgar) por força da natureza da propriedade e da falta de dados de mercado comparáveis;***

(c) ***o ponto pelo qual o justo valor da propriedade de investimento (como mensurada ou divulgada nas demonstrações financeiras) é baseado numa valorização por um avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente na localização e categoria da propriedade de investimento que está sendo valorizada. Se não tiver havido tal valorização, esse facto deve ser divulgado;***

(d) ***as quantias incluídas na demonstração dos resultados relativas a:***

(i) ***rendimentos de rendas de propriedades de investimento;***

(ii) ***gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que geraram rendimentos de rendas durante o período; e***

(iii) ***gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que não geraram rendimentos de rendas durante o período; e***

(e) ***a existência e quantias de restrições sobre a probabilidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de rendimentos e proventos de alienação; e***

(f) ***obrigações contratuais materiais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para reparações, manutenção ou aumentos.***

Modelo do Justo Valor

67. ***Adicionalmente à divulgação exigida pelo parágrafo 66, uma empresa que aplique o modelo do justo valor dos parágrafos 27-49 deve divulgar também uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período que mostre o que se segue (informação comparativa não é exigida):***

(a) ***adições, com divulgação separada das adições que resultem de aquisições e das que resultem de dispêndio subsequente capitalizado;***

(b) ***adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;***

(c) ***alienações;***

IAS 40

(d) ***ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustamentos de justo valor;***

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

(f) ***transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono; e***

(g) ***outros movimentos.***

68. ***Nos casos excepcionais em que uma empresa mensure propriedades de investimento pelo uso do tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis (por força da falta de um justo valor fiável, ver parágrafo 47 atrás), a reconciliação exigida pelo parágrafo anterior deve divulgar as quantias relacionadas com essa propriedade de investimento separadamente das quantias relacionadas com outras propriedades de investimento. Adicionalmente, uma empresa deve divulgar:***

(a) ***uma descrição da propriedade de investimento;***

(b) ***uma explanação do porquê do justo valor não poder ser mensurado fiavelmente;***

(c) ***se possível, a escala de estimativas adentro das quais seja altamente provável que o justo valor venha a ficar; e***

(d) ***na alienação da propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor:***

(i) ***o facto de que a empresa alienou a propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor;***

(ii) ***a quantia escriturada dessa propriedade de investimento no momento da venda; e***

(iii) ***a quantia de ganho ou perda reconhecido.***

Modelo do Custo

69. ***Adicionalmente à divulgação exigida pelo parágrafo 66, uma empresa que aplique o modelo do custo do parágrafo 50 deve divulgar também:***

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

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

(c) ***a quantia bruta escriturada e a depreciação acumulada (agregada com as perdas de imparidade acumuladas) no início e no fim do período;***

(d) ***uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e fim do período em que se mostre o seguinte (não é exigida informação comparativa):***

(i) ***adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente capitalizado;***

(ii) ***adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;***

(iii) ***alienações;***

(iv) ***depreciação;***

(v) ***a quantia de perdas de imparidade reconhecidas e a quantia de perdas de imparidade revertidas durante o período segundo a IAS 36, Imparidade de Activos;***

(vi) ***as diferenças de câmbio líquidas provenientes de transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira;***

(vii) ***transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono; e***

(viii) ***outros movimentos; e***

(e) ***o justo valor das propriedades de investimento. Nos casos excepcionais descritos no parágrafo 47, quando uma empresa não possa determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, a empresa deve divulgar:***

(i) ***uma descrição da propriedade de investimento;***

(ii) ***uma explanação do porquê do justo valor não poder ser determinado com fiabilidade; e***

(iii) ***se possível, a escala de estimativas adentro dos quais seja altamente provável que o justo valor venha a ficar.***

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

Modelo do Justo Valor

70. ***Segundo o modelo do justo valor, uma empresa deve relatar o efeito da adopção desta Norma na sua data de eficácia (ou mais cedo) como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos anteriores do período em que a Norma seja adoptada pela primeira vez. Adicionalmente:***

(a) ***se a empresa tiver previamente divulgado publicamente (nas demonstrações financeiras ou de outro modo) o justo valor das suas propriedades de investimento nos períodos anteriores (determinado segundo uma base que satisfaça a definição de justo valor do parágrafo 4 e a orientação dos parágrafos 29 a 46), a empresa é encorajada, mas não lhe é exigido, a:***

(i) ***ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos relativamente ao período mais recente apresentado pelo qual tal justo valor foi publicamente divulgado; e***

(ii) ***refazer a informação comparativa desses períodos; e***

(b) ***se a empresa não tiver previamente divulgado a informação descrita em a), a empresa não deve refazer a informação comparativa devendo divulgar esse facto.***

71. Esta Norma exige um tratamento diferente dos tratamentos de referência e de alternativa permitida respeitantes a alterações de políticas contabilísticas segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. A IAS 8 exige que a informação comparativa seja refeita segundo um critério a ser divulgado (tratamento de referência) ou seja divulgada informação adicional comparativa proforma numa base de reexpressão(tratamento alternativo permitido) a menos que seja impraticável fazê-lo.

72. Quando uma empresa adopte pela primeira vez esta Norma, o ajustamento ao saldo de abertura de resultados retidos inclui a reclassificação de qualquer quantiaexistente no excedente de revalorização de propriedade de investimento.

Modelo do Custo

73. A IAS 8 aplica-se a qualquer alteração de políticas contabilísticas que ocorram quando uma empresa adopte pela primeira vez esta Norma e escolha usar o modelo do custo. O efeito da alteração nas políticas contabilísticas inclui a reclassificação de qualquer quantia detida no excedente de revalorização da propriedade de investimento.

DATA DE EFICÁCIA

74. ***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 2001. É encorajada a sua aplicação mais cedo. Se uma empresa aplicar esta Norma nos períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 2001, deve divulgar esse facto.***

75. Esta Norma substitui a IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, no que respeita a propriedades de investimento.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 41

Agricultura

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Dezembro de 2000 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 41 prescreve o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e divulgações relacionadas com a actividade agrícola, um assunto não tratado em outras Normas Internacionais de Contabilidade. Actividade Agrícola é a gestão por uma empresa da transformação biológica de animais vivos ou plantas (activos biológicos) para venda, em produtos agrícolas ou em outros activos biológicos adicionais.

2. A IAS 41 prescreve, entre outras coisas, o tratamento contabilístico de activos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação e da mensuração inicial do produto agrícola no momento da colheita. Exige a mensuração pelo justo valor, menos os custos estimados no ponto-de-venda, do reconhecimento inicial dos activos biológicos até ao momento da colheita, excepto quando o justo valor não puder ser mensurado fiavelmente no reconhecimento inicial. Porém, a IAS 41 não trata do processamento do produto agrícola após colheita; por exemplo, o processamento de uvas em vinho e de lã em fio de lã.

3. Há um pressuposto de que o justo valor de um activo biológico pode ser fiavelmente mensurado. Porém, essa presunção somente pode ser refutada no reconhecimento inicial de um activo biológico para o qual os preços ou valores determinados-em-mercado, não estejam disponíveis e para os quais se determine que estimativas alternativas de justo valor não sejam claramente fiáveis. Em tais casos, a IAS 41 exige que uma empresa mensure esse activo biológico pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas. Uma vez que o justo valor de tal activo biológico se torne fiavelmente mensurável, uma empresa deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda. Em todos os casos, uma empresa deve mensurar o produto agrícola no momento de colheita pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda.

4. A IAS 41 exige que uma alteração de justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico seja incluída no resultado líquido do período em que a mesma surja. Na actividade agrícola, uma alteração nos atributos físicos de um animal vivo ou planta aumenta ou diminui directamente os benefícios económicos da empresa. Pelo modelo contabilístico do custo histórico, baseado-em-transacções, uma empresa de plantação de florestas não poderia relatar nenhum resultado até à primeira colheita e venda, talvez 30 anos após a plantação. Por outro lado, um modelo contabilístico que reconheça e mensure o crescimento biológico pelo uso de justos valores correntes relata alterações de justo valor durante o período entre plantação e colheita.

5. A IAS 41 não estabelece quaisquer novos princípios quanto a terrenos relacionados com a actividade agrícola. Em vez disso, uma empresa segue a IAS 16, Activos Tangíveis ou a IAS 40, Propriedades de Investimento, dependendo da norma que seja apropriada nas circunstâncias. A IAS 16 exige que os terrenos sejam mensurados quer pelo seu custo menos perdas de imparidade acumuladas quer pela sua quantia remensurada. A IAS 40 exige que os terrenos que sejam propriedades de investimento sejam mensurados pelo seu justo valor ou pelo seu custo menos quaisquer perdas de imparidade acumuladas. Os activos biológicos que estejam ligados fisicamente a terrenos (por exemplo, árvores numa plantação florestal) devem ser mensurados pelo seu justo valor menos os seus custos estimados no ponto-de-venda separadamente dos terrenos.

6. A IAS 41 exige que um subsídio do governo não condicional relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda seja reconhecidos como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne recebível. Se um subsídio do governo for condicional, incluindo aqueles em que um governo exige que uma empresa não esteja comprometida numa actividade agrícola especificada, uma empresa deve reconhecer o subsídio do governo como rendimento quando, e somente quando, as condições ligadas ao subsídio do governo forem satisfeitas. Se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, é aplicada a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

7. A IAS 41 é eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003. É encorajada aplicação mais cedo.

8. A IAS 41 não estabelece quaisquer disposições transitórias específicas. A adopção da IAS 41 é tomada em consideração de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

9. O Apêndice A proporciona exemplos explicativos da aplicação da IAS 41. O Apêndice B, Bases para as Conclusões, resume as razões do Conselho para a adopção das exigências estabelecidas na IAS 41.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-4
Definições	5-9
Definições Relacionadas com a Agricultura	5-7
Definições Gerais	8-9
Reconhecimento e Mensuração	10-33
Ganhos e Perdas	26-29
Incapacidade de Mensurar Fiavelmente o Justo Valor	30-33
Subsídios Governamentais	34-38
Apresentação e Divulgação	39-57
Apresentação	39
Divulgação	40-57
Geral	40-53
Divulgações Adicionais de Activos Biológicos em que o Justo Valor não possa ser Mensurado Fiavelmente	54-56

IAS 41

Subsídios Governamentais 57

Data de Eficácia e Transição 58-59

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e divulgações relativas à actividade agrícola.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:***

   (a) ***activos biológicos;***

   (b) ***produto agrícola no ponto da colheita; e***

   (c) ***subsídios governamentais incluídos nos parágrafos 34-35.***

2. Esta Norma não se aplica a:

   (a) terrenos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis e IAS 40, Propriedades de Investimento); e

   (b) activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 38, Activos Intangíveis).

3. Esta Norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos activos biológicos da empresa, somente no momento da colheita. Após isso, é aplicada a IAS 2, Inventários, ou uma outra Norma Internacional de Contabilidade aplicável. Concordantemente esta Norma não trata do processamento do produto agrícola após colheita; por exemplo, a transformação de uvas em vinho por um vitivinicultor que tenha cultivado a vinha e colhido as uvas. Se bem que tal processamento possa ser uma extensão lógica e natural da actividade agrícola e os acontecimentos que tenham tido lugar possam ter alguma similitude com a transformação biológica, tal processamento não é incluído adentro da definição de actividade agrícola nesta Norma.

4. O quadro abaixo indicado proporciona exemplos de activos biológicos, produto agrícola e produtos que são o resultado de processamento após colheita:

Activos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes de processamento após colheita
Carneiros	Lã	Fio de lã, carpetes
Árvores numa plantação florestal	Troncos	Madeiras
Plantas	Algodão Cana Colhida	Fio de algodão, roupas Açúcar
Gado produtor de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcassas	Salsichas, presuntos curados
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco curado
Vinhas	Uvas	Vinho
Árvores de fruto	Frutos colhidos	Frutos processados

DEFINIÇÕES

Definições Relacionadas com a Agricultura

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

Actividade Agrícola é a gestão por uma empresa da transformação biológica de activos biológicos para venda, em produto agrícola, ou em activos biológicos adicionais.

Produto Agrícola é o produto colhido dos activos biológicos da empresa.

Um activo biológico é um animal ou planta vivos.

A transformação biológica compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.

Um grupo de activos biológicos é uma agregação de animais ou de plantasvivos semelhantes.

Colheita é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.

6. A actividade agrícola cobre uma escala diversa de actividades; por exemplo, criação de gado, silvicultura, safra anual ou perene, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e aquacultura (incluindo criação de peixes). Existem certas características comuns adentro desta diversidade:

(a) capacidade de alteração: os animais vivos e as plantas são capazes de transformação biológica;

(b) gestão de alterações: a gestão facilita a transformação biológica pelo aumento, ou, pelo menos, estabilização, de condições necessárias para que o processo tenha lugar (por exemplo, níveis nutricionais, mistura, temperatura, fertilidade e luz). Tal gestão distingue a actividade agrícola de outras actividades. Por exemplo, colher de fontes não geridas (tais como pesca oceânica e de florestação) não é uma actividade agrícola; e

(c) mensuração de alterações: a alteração de qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, cobertura de gordura, conteúdo de proteínas e resistência das fibras) ou de quantidade (por exemplo, progénie, peso, metros cúbicos, comprimento ou diâmetro das fibras e número de rebentos) ocasionada por transformação biológica é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotinada.

7. A transformação biológica resulta nos tipos seguintes de consequências:

(a) alterações de activos por intermédio de (i) crescimento (um aumento de quantidade ou melhoramento na qualidade de um animal ou planta, (ii) degeneração (uma diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ou planta); ou (iii) procriação (criação de animais ou de plantas vivos adicionais); ou

(b) produção de produto agrícola tal como borracha em bruto (latex), folhas de chá, lã e leite.

Definições Gerais

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

Um mercado activo é um mercado em que existem todas as condições seguintes:

(a) ***os itens negociados adentro do mercado são homogéneos;***

(b) ***podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e***

(c) ***preços estão disponíveis ao público.***

Quantia escriturada é a quantia pela qualum activo é reconhecido no balanço.

IAS 41

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

Subsídios governamentais são os definidos na IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

9. O Justo valor de um activo é baseado na sua localização e condição presentes. Consequentemente, por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda é o preço do gado no mercado relevante menos o custo de transporte e outros para levar o gado para o mercado.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

10. ***Uma empresa deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:***

(a) ***a empresa controle o activo como consequência de acontecimentos passados;***

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

(c) ***o justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.***

11. Na actividade agrícola, o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado e a marcação a quente ou, de outro modo, a marcação do gado na aquisição, nascimento ou desmama. Os benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

12. ***Um activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda, excepto no caso descrito no parágrafo 30 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado.***

13. ***O produto agrícola colhido dos activos biológicos de uma empresa deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da IAS 2, Inventários, ou uma outra Norma Internacional de Contabilidade aplicável.***

14. Os custos no ponto-de-venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Os custos no momento-de-venda excluem os custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado.

15. A determinação do justo valor de um activo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos oude produto agrícola de acordo com atributos significativos; por exemplo, por idade ou qualidade. Uma empresa selecciona os atributos que correspondam aos atributos usados no mercado como base de apreçamento.

16. As empresas incorrem muitas vezes em contratos para vender os seus activos biológicos ou produto agrícola numa data futura. Os preços de contrato não são necessariamente relevantes na determinação do justo valor porque o justo valor reflecte o mercado corrente em que um comprador e um vendedor dispostos a uma transacção nela incorrerão. Consequentemente, o justo valor de um activo biológico ou produto agrícola não é ajustado por força da existência de um contracto. Em alguns casos, um contracto para a venda de um activo biológico ou produto agrícola pode ser um contracto oneroso, como definido na IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. A IAS 37 aplica-se aos contractos onerosos.

17. Se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se uma empresa tiver acesso a diferentes mercados activos, a empresa usará a mais relevante. Por exemplo, se uma empresa tiver acesso a dois mercados activos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado.

18. Se não existir um mercado activo, uma empresa usará um ou mais do quese segue, quando disponível, na determinação do justo valor:

(a) o preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacçãoe a do balanço;

(b) os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças; e

(c) referências do sector tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, «bushel» ou hectare e o valor do gado expresso em quilo de carne.

19. Em alguns casos, as fontes de informação listadas no parágrafo 18 podem sugerir diferentes conclusões quanto ao justo valor de um activo biológico ou produto agrícola. Uma empresa considerará as razões dessas diferenças, afim de chegar à estimativa mais fiável de justo valor adentro de uma série relativamente estreita de estimativas razoáveis.

20. Em algumas circunstâncias, os preçosou valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um activo biológico na sua condição actual. Nestas circunstâncias, uma empresa usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um activo descontados por uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente na determinação do justo valor.

21. O objectivo de um cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o justo valor de um activo biológico no seu local e condição actuais. Uma empresa considerará isto na determinação de uma taxa de descontoapropriada a ser usada e ao estimar os fluxos de caixa líquidos esperados. A condição actual de um activo biológico exclui quaisquer aumentos de valor derivados de transformação biológica adicional e de actividades futuras da empresa, tais como os relacionados com o aumento por transformação biológica, colheita e venda futura.

22. Uma empresa não inclui quaisquer fluxos de caixa para financiar os activos, impostos, ou repor activos biológicos após colheita (por exemplo, o custo de replantar árvores numa plantação após o corte).

23. Ao acordar no preço de uma transacção entre partes não relacionadas entre si, compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso considerarão a possibilidade de variações nos fluxos de caixa. Segue-se que esse justo valor reflecte a possibilidade de tais variações. Concordantemente uma empresa incorpora expectativas acerca de possíveis variações nos fluxos de caixa quer nos fluxos de caixa esperados quer na taxa de desconto, quer nalguma combinação das duas. Ao determinar uma taxa de desconto, uma empresa usa pressupostos consistentes com os usados na estimativa de fluxos de caixa esperados, para evitar o efeito da dupla contagem de pressupostos ou da sua omissão.

24. O custo pode aproximar-se algumas vezes do justo valor, particularmente quando:

(a) tenha tido lugar pouca transformação biológica desde a incorrência do custo inicial (por exemplo, pés de árvores de fruto brotados de sementes, plantados imediatamente antes da data do balanço); ou

(b) não se espera que o impacto da transformação biológica sobre os preços seja material (por exemplo, no crescimento inicial num, ciclo de produção de 30 anos de uma plantação de pinheiros).

25. Os activos biológicos estão muitas vezes fisicamente implantados nos terrenos (por exemplo, árvores numa floresta plantada). Pode não haver mercado separado para activos biológicos que estejam implantados no terreno mas pode existir um mercado activo para os activos combinados, isto é, para os activos biológicos, terrenos em bruto e melhoramentos de terrenos, como um conjunto. Uma empresa pode usar informação relativa a activos combinados para determinar o justo valor de activos biológicos. Por exemplo, o justo valor de terrenos em bruto e melhoramento de terrenos pode ser deduzido do justo valor dos activos combinados para chegar ao justo valor de activos biológicos.

IAS 41

Ganhos e Perdas

26. ***Um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda e de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico devem ser incluídos nos resultado líquido do exercício do período em que surja.***

27. Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um activo biológico, porque os custos estimados no ponto-de-venda são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um activo biológico, tal como quando nasce um bezerro.

28. ***Um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda deve ser incluído nos resultado líquido do período em que surja.***

29. Pode surgir um ganho ou uma perda no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas.

Incapacidade de Mensurar Fiavelmente o Justo Valor

30. ***Há uma presunção de que o justo valor de um activo biológico pode ser fiavelmente mensurado. Contudo, essa presunção somente pode ser refutada no reconhecimento inicial de um activo biológico para o qual preçosou valores, determinados-em-mercado, não estejam disponíveis e para o qual se determine quenão sãoclaramente fiáveis estimativas alternativas de justo valor. Em tal caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas. Logo que o justo valor de tal activo biológico se torne fiavelmente mensurável, uma empresa devemensurá- lo pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda.***

31. A presunção do parágrafo 30 somente pode ser refutada no reconhecimento inicial. Uma empresa que tenha previamente mensurado um activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda continuará a mensurar o activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda até à sua alienação.

32. Em todos os casos, uma empresa mensura o produto agrícola no ponto-de-colheita pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados. Esta Norma reflecte o ponto de vista de que o justo valor do produto agrícola no ponto-de-colheita pode ser sempre fiavelmente mensurado.

33. Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas de imparidade acumuladas, uma empresa toma em consideração a IAS 2, Inventários, a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis e a IAS 36, Imparidade de Activos.

SUBSÍDIOS GOVERNAMENTAIS

34. ***Um subsídio do governo não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne recebivel.***

35. ***Se um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados for condicional, incluindo quando um subsídio do governo exige que uma empresa não se ocupe em actividade agrícola específica, uma empresa deve reconhecer o subsídiodo governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do governo.***

36. Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio do governo pode exigir que uma empresa cultive numdado local durante cinco anos e exigir que a empresa devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio do governo não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém, se o subsídio do governo permitir que parte do mesmo seja retido com base na passagem do tempo, a empresa reconhecerá o subsídio do governo como rendimento numa base proporcional ao tempo.

37. Se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (ver parágrafo 30), será aplicada a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

38. Esta Norma exige um tratamento diferente do da IAS 20 se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda ou um subsídio do governo exigir que uma empresa não se ocupe numa actividade agrícola especificada. A IAS 20 é somente aplicada a um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

Apresentação

39. ***Uma empresa deve apresentar a quantia escriturada seus activos biológicos separadamente na face da sua demonstração de balanço.***

Divulgação

Geral

40. ***Uma empresa deve divulgar o ganho ou a perdaagregado que surjam durante o período corrente aquando do reconhecimento inicial dos activos biológicos e do produto agrícola e surjam da alteração de justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda de activos biológicos.***

41. ***Uma empresa deve proporcionar uma descrição de cada grupo de activos biológicos.***

42. A divulgação exigida pelo parágrafo 41 pode tomar a forma de uma descrição narrativa ou quantificada.

43. Uma empresa é encorajada a proporcionar uma descrição quantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguindo entre activos biológicos consumíveis e de produção ou entre activos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis, como apropriado. Por exemplo, uma empresa pode divulgar as quantias escrituradas de activos biológicos consumíveis e de produção por grupos. Uma empresa pode adicionalmente dividir essas quantias escrituradas entre activos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis. Estas distinções proporcionam informação que pode ser de auxílio na avaliação da tempestividade de fluxos de caixa futuros. Uma empresa divulgará a base para fazer tais distinções.

44. Os activos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras. Os activos biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis; por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvoresa partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção nãosão produto agrícola mas, antes, de regeneração própria.

45. Os activos biológicos podem ser classificados quer como activos biológicos maduros (ou adultos) ou activos biológicos imaturos (ou juvenis). Os activos biológicos maduros (ou adultos) são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção).

46. ***Uma empresa deve divulgar, se não tiver divulgado noutros documentos de informação com as demonstrações financeiras:***

(a) ***a natureza das suas actividades que envolvam cada grupo de activos biológicos; e***

IAS 41

(b) ***medidas ou estimativas não financeiras das quantidades físicas de:***

(i) ***cada um dos grupos de activos biológicos da empresa no fim do período; e***

(ii) ***output de produtos agrícolas durante o período.***

47. ***Uma empresa deve descrever os métodos eos pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de activos biológicos.***

48. ***Uma empresa deve divulgar o justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento de colheita.***

49. ***Uma empresa deve divulgar:***

(a) ***a existência e quantias escrituradas de activos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de activos biológicos penhorados como garantia de passivos; e***

(b) ***a quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de activos biológicos; e***

(c) ***as estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola.***

50. ***Uma empresa deve apresentar uma reconciliação de alterações na quantia escriturada de activos biológicos entre o começo e o fim do período corrente. Não é exigida informação comparativa. A reconciliação deve incluir:***

(a) ***o ganho ou a perda proveniente de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto-de--venda;***

(b) ***aumentos devidos a compras;***

(c) ***diminuições devidas a vendas;***

(d) ***diminuições devidas a colheitas;***

(e) ***aumentos devidos a concentrações de actividades empresariais;***

(f) ***diferenças de câmbio líquidas provenientes da transposição de demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira; e***

(g) ***outras alterações.***

51. O justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico pode alterar-se quer devido a alterações físicas quer devido a alterações de preços no mercado. É útil a divulgação separada de alterações físicas e de preços na avaliação do desempenho do período corrente edas perspectivas futuras, particularmente quando haja um ciclo de produção maior do que um ano. Em tais casos, uma empresa é encorajada a divulgar, por grupo ou de qualquer outra maneira, a quantia de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda incluída nos resultados líquidos devida a alterações físicas e a alterações de preços. Esta alteração é geralmente menos útil quando o ciclo produtivo seja menor do que um ano (por exemplo, quando se criem frangos ou se cultivem cereais).

52. A transformação biológica origina uma quantidade de tipos de alterações físicas — crescimento, degeneração, produção e procriação, cada uma das quais é observável e mensurável. Cada um desses tipos de alterações físicas tem um relacionamento directo com benefícios económicos futuros. Uma alteração de justo valor de um activo biológico devido a colheita é também uma alteração física.

53. A actividade agrícola está muitas vezes exposta a alterações climáticas, a doenças e a outros riscos naturais. Se ocorrer um acontecimento que por força da sua dimensão, natureza, ou incidência, for relevante para a compreensão do desempenho da empresa no período, a natureza e a quantia dos itens relacionados de rendimentos e de gastos são divulgados segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. Os exemplos incluem um surto de uma doença virulenta, uma inundação, secas ou geadas e uma praga de insectos.

Divulgações Adicionais de Activos Biológicos em que o Justo Valor não possa ser Mensurado Fiavelmente

54. ***Se uma empresa mensura os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (ver parágrafo 30) no fim do período, a empresa deve divulgar em relação a tais activos biológicos:***

(a) ***uma descrição dos activos biológicos;***

(b) ***uma explicação da razão por que não podem ser fiavelmente mensurados;***

(c) ***se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor;***

(d) ***o método de depreciação usado;***

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

(f) ***a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas de imparidade acumuladas) no começo e fim do período.***

55. ***Se, durante o período corrente, uma empresa mensurar os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (ver parágrafo 30), uma empresa deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido na alienação de tais activos biológicos e a reconciliação exigida pelo parágrafo 50 deve divulgarseparadamente as quantias relacionadas com tais activos biológicos. Adicionalmente, a reconciliação deve incluir as seguintes quantias incluídas nos resultados relacionadas com esses activos biológicos:***

(a) ***perdas de imparidade;***

(b) ***reversões de perdas de imparidade; e***

(c) ***depreciação.***

56. ***Se o justo valor dos activos biológicos previamente mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas se tornar fiavelmente mensurável durante o período corrente, uma empresa deve divulgar em relação a esses activos biológicos:***

(a) ***uma descrição dos activos biológicos;***

(b) ***uma explanação da razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável; e***

(c) ***o efeito da alteração.***

Subsídios Governamentais

57. ***Uma empresa deve divulgar o que se segue relacionado com a actividade agrícola abrangida por esta Norma:***

(a) ***a natureza e a extensão dos subsídios governamentais reconhecidos nas demonstrações financeiras;***

(b) ***condições não cumpridas e outras contingências ligadas aos subsídios governamentais; e***

(c) ***diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios governamentais.***

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

58. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeirasanuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003. É encorajada a sua aplicação mais cedo. Se uma empresa aplicar esta Norma em períodos antes de 1 de Janeiro de 2003, ela deve divulgar este facto.***

59. Esta Norma não estabelece quaisquer disposições transitórias. A adopção desta Norma é contabilizada de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.