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

►B

REGULAMENTO (UE) N.º 475/2012 DA COMISSÃO

de 5 de junho de 2012

que altera o Regulamento (CE) n.º 1126/2008, que adota certas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, no que diz respeito à Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 1 e à Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 19

(Texto relevante para efeitos do EEE)

(JO L 146 de 6.6.2012, p. 1)

Alterado por:

		Jornal Oficial		
		n.°	página	data
►M1	Regulamento (UE) n.º 407/2013 da Comissão de 23 de abril de 2013	L 121	44	3.5.2013

▼B

REGULAMENTO (UE) N.º 475/2012 DA COMISSÃO

de 5 de junho de 2012

que altera o Regulamento (CE) n.º 1126/2008, que adota certas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, no que diz respeito à Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 1 e à Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 19

(Texto relevante para efeitos do EEE)

A COMISSÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia,

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

Considerando o seguinte:

(1) Através do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão [2], foram adotadas certas normas internacionais e interpretações vigentes em 15 de outubro de 2008.

(2) Em 16 de Junho de 2011, o *International Accounting Standards Board* (IASB) publicou emendas à IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras - Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (a seguir designadas «emendas à IAS 1») e à IAS 19 *Benefícios dos Empregados* (a seguir designadas «emendas à IAS 19»). O objetivo das emendas à IAS 1 é esclarecer a apresentação do crescente número de rubricas de outro rendimento integral e ajudar os utentes das demonstrações financeiras a distinguirem, de entre essas rubricas de outro rendimento integral, aquelas que podem ser posteriormente reclassificadas nos resultados e aquelas que nunca poderão sê-lo. As emendas à IAS 19 visam, por seu lado, ajudar os utentes das demonstrações financeiras a perceberem melhor de que modo os planos de benefícios definidos afetam a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de uma entidade. O objetivo da norma é o de prescrever a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados.

(3) O processo de consulta junto do Grupo de Peritos Técnicos (TEG) do *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) confirmou que as emendas à IAS 1 e as emendas à IAS 19 respeitam os critérios técnicos de adoção previstos no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

[1] JO L 243 de 11.9.2002, p. 1.
[2] JO L 320 de 29.11.2008, p. 1.

▼B

(4) O Regulamento (CE) n.º 1126/2008 deve, por conseguinte, ser alterado em conformidade.

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

ADOTOU O PRESENTE REGULAMENTO:

Artigo 1.º

O anexo do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 é alterado do seguinte modo:

(1) A Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* é alterada nos termos do anexo ao presente regulamento;

(2) As Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) 1, IFRS 5, IFRS 7 e as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) 12, IAS 20, IAS 21, IAS 32, IAS 33 e IAS 34 são alteradas em conformidade com as emendas à IAS 1 nos termos do anexo ao presente regulamento;

(3) A Normal Internacional de Contabilidade (IAS) 19 *Benefícios dos Empregados* é alterada nos termos do anexo ao presente regulamento;

(4) As Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) 1, IFRS 8, IFRS 13, as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) 1, IAS 24 e a Interpretação (IFRIC) 14 do *Standing Interpretations Committee* (SIC) são alteradas em conformidade com as emendas à IAS 19 nos termos do anexo ao presente regulamento.

Artigo 2.º

1. As empresas aplicam as emendas referidas no artigo 1.º, n.os 1 e 2, o mais tardar a partir da data de início do seu primeiro exercício financeiro que comece em ou após 1 de julho de 2012.

2. As empresas aplicam as emendas referidas no artigo 1.º, n.os 3 e 4, o mais tardar a partir da data de início do seu primeiro exercício financeiro que comece em ou após 1 de janeiro de 2013.

Artigo 3.º

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

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

▼B

ANEXO

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

IAS 1	**IAS 1** ***Apresentação de Demonstrações Financeiras - Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral***
IAS 19	**IAS 19** ***Benefícios dos empregados***

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

▼B

EMENDAS À IAS 1

Apresentação de demonstrações financeiras

O parágrafo 7 é emendado.

7 Para efeitos da presente Norma, são aplicáveis as seguintes definições:

…

As Notas contêm informação para além da apresentada na demonstração da posição financeira, na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral, …

O Parágrafo 10 é emendado, é aditado o parágrafo 10A e o parágrafo 12 é suprimido.

10 Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

… uma demonstração dos resultados e de outro rendimento integral do período;

…

Uma entidade pode usar para as suas demonstrações títulos que não sejam os usados nesta Norma. Por exemplo, uma entidade pode usar o título «Demonstração de rendimento integral» em vez do título «Demonstração dos resultados e de outro rendimento integral».

10A Uma entidade pode apresentar uma única demonstração dos resultados e de outro rendimento integral, com os resultados e o outro rendimento integral apresentados em duas secções. Essas secções devem ser apresentadas em conjunto, primeiro a relativa aos resultados e logo a seguir a relativa ao outro rendimento integral. Uma entidade pode apresentar a secção relativa aos resultados numa demonstração dos resultados separada. Se for esse o caso, a demonstração dos resultados separada deve ser imediatamente seguida da demonstração que apresenta o rendimento integral, que deverá começar pelos resultados.

Os títulos que precedem os parágrafos 81 e 82 e o parágrafo 82 são emendados e o parágrafo 81 é suprimido. São aditados os parágrafos 81A e 81B, um título e o parágrafo 82A e os parágrafos 83 e 84 são suprimidos.

Demonstração dos resultados e de outro rendimento integral

81A A demonstração dos resultados e de outro rendimento integral (demonstração do rendimento integral) deve apresentar, para além das secções relativas aos resultados e ao outro rendimento integral:

(a) o lucro ou prejuízo;

(b) o total de outro rendimento integral;

(c) o rendimento integral do período, composto pelos lucro ou prejuízo total e o outro rendimento integral.

Se uma entidade apresentar uma demonstração dos resultados separada não deve apresentar uma secção de resultados na demonstração em que apresenta o rendimento integral.

81B Uma entidade deve apresentar as seguintes rubricas, para além das secções relativas aos resultados e ao outro rendimento integral, a título da afectação dos resultados e do outro rendimento integral do período:

(a) lucro ou prejuízo do período atribuível:

(i) a Interesses que não controlam; e

(ii) aos proprietários da empresa-mãe;

▼B

(b) rendimento integral do período atribuível:

(i) a Interesses que não controlam; e

(ii) aos proprietários da empresa-mãe.

Se uma entidade apresentar os seus resultados numa demonstração separada, deve apresentar os dados da alínea (a) nessa demonstração.

Informação a apresentar na secção relativa aos resultados ou na demonstração dos resultados

82 Para além dos elementos exigidos por outras IFRS, a secção relativa aos resultados ou a demonstração dos resultados devem incluir rubricas que apresentem as seguintes quantias para o período:

(a) rédito;

(b) custos de financiamento;

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

(d) gastos de impostos;

(e) [suprimida]

(ea) uma quantia única para o total das unidades operacionais descontinuadas (ver a IFRS 5).

(f)–(i) [suprimida]

Informação a apresentar na secção relativa ao outro rendimento integral

82A A secção relativa ao outro rendimento integral deve incluir rubricas que apresentem as quantias do outro rendimento integral para o período, classificadas por natureza (incluindo a participação no outro rendimento integral de associadas e de empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial) e agrupadas em função das quantias que, em conformidade com outras IFRS;

(a) não irão ser posteriormente reclassificadas nos resultados; e

(b) irão ser posteriormente reclassificadas nos resultados, logo que estejam preenchidas determinadas condições.

Os parágrafos 85–87, 90, 91, 94, 100 e 115 e o título que precede o parágrafo 97 são emendados e é aditado o parágrafo 139J.

85 Uma entidade deve apresentar rubricas, títulos e subtotais adicionais na(s) demonstração(ões) que apresenta(m) os resultados e o outro rendimento integral quando essa apresentação for relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade.

86 Dado que os efeitos das várias actividades, transacções e outros acontecimentos numa entidade diferem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho financeiro ajuda os utentes a compreenderem o desempenho financeiro alcançado e a fazerem projecções do desempenho financeiro futuro. Uma entidade deve incluir rubricas adicionais na(s) demonstração(ões) que apresenta(m) os resultados e o outro rendimento integral e emendar as descrições usadas e a ordem das rubricas quando tal for necessário para explicar os elementos do desempenho financeiro. …

87 Uma entidade não deve apresentar quaisquer rubricas de rendimentos ou de gastos como rubricas extraordinárias na(s) demonstração(ões) que apresenta(m) os resultados e o outro rendimento integral nem nas notas

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

▼B

91 Uma entidade pode apresentar as rubricas do outro rendimento integral:

(a) líquidas de efeitos fiscais relacionados; ou

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

Se escolher a opção da alínea b), uma entidade deve afectar as rubricas de impostos entre aquelas que poderão ser posteriormente reclassificadas na secção relativa aos resultados e aquelas que não irão ser posteriormente reclassificadas nessa secção.

94 Uma entidade pode apresentar ajustamentos de reclassificação na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral ou nas notas. Uma entidade que apresente ajustamentos de reclassificação nas notas apresenta as rubricas de outro rendimento integral após quaisquer ajustamentos de reclassificação relacionados.

Informação a apresentar na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral ou nas notas

100 As entidades são encorajadas a apresentar a análise referida no parágrafo 99 na(s) demonstração(ões) que apresenta(m) os resultados e o outro rendimento integral.

115 Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinadas rubricas nas notas. Por exemplo, uma entidade pode combinar a informação sobre alterações no justo valor reconhecidas nos resultados com informação sobre a maturidade de instrumentos financeiros, embora as primeiras divulgações se relacionem com a(s) demonstração(ões) que apresenta(m) os resultados e o outro rendimento integral e as últimas se relacionem com a demonstração da posição financeira. Contudo, na medida do praticável, uma entidade mantém uma estrutura sistemática para as notas.

139J O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou os parágrafos 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 e 115, aditou os parágrafos 10A, 81A, 81B e 82A e suprimiu os parágrafos 12, 81, 83 e 84. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Julho de 2012. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

EMENDAS A OUTRAS IFRS

Este apêndice define as emendas a outras IFRS que decorrem da emissão das emendas à IAS 1 *Apresentação de demonstrações financeiras* por parte do *Board*. Uma entidade deve aplicar essas emendas quando aplicar as emendas à IAS 1 que constam do documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral*.

IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*

O parágrafo 21 e é aditado o parágrafo 39K.

21 Para cumprirem a IAS 1, as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRS devem incluir pelo menos três demonstrações da posição financeira, duas demonstrações dos resultados e do outro rendimento integral, duas demonstrações dos resultados separadas (se apresentadas), duas demonstrações dos fluxos de caixa e duas demonstrações de alterações no capital próprio e respectivas notas, incluindo informação comparativa.

39K O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 21. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em Junho de 2011).

▼B

IFRS 5 ***Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas***

O parágrafo 33A é emendado e é aditado o parágrafo 44K.

33A Se uma entidade apresentar as rubricas de resultados numa demonstração separada, tal como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (conforme emendada em 2011), uma secção identificada como estando relacionada com as unidades operacionais descontinuadas é apresentada nessa demonstração.

44I O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 33A. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em Junho de 2011).

IFRS 7 ***Instrumentos Financeiros: Divulgações***

O parágrafo 27B é emendado e é aditado o parágrafo 44Q.

27B Relativamente às mensurações do justo valor reconhecidas na demonstração da posição financeira, uma entidade deve divulgar, para cada classe de instrumentos financeiros:

…

(c) para as mensurações do justo valor no Nível 3 da hierarquia do justo valor, uma reconciliação entre os saldos de abertura e os saldos de fecho, divulgando separadamente as alterações durante o período atribuíveis a:

(i) total dos ganhos ou perdas do período reconhecidos nos resultados e uma indicação de onde são apresentados na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral;

…

(d) a quantia do total dos ganhos ou perdas para o período indicado acima na alínea (c)(i) incluída nos resultados e que seja atribuível a ganhos ou perdas relativos aos activos e passivos detidos no final do período de relato, bem como uma indicação de onde esses ganhos ou perdas são apresentados na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral.

…

44Q O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 27B. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em Junho de 2011).

IAS 12 ***Impostos sobre o Rendimento***

O parágrafo 77 é emendado, o parágrafo 77A é suprimido e é aditado o parágrafo 98B.

77 O gasto (rendimento) de impostos relacionado com os lucros ou prejuízos de actividades ordinárias deve ser apresentado na qualidade de lucro ou prejuízo na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral.

98B O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 77 e suprimiu o parágrafo 77A. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em Junho de 2011).

IAS 20 ***Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo***

O parágrafo 29 é emendado, o parágrafo 29A é suprimido e é aditado o parágrafo 46.

29 Os subsídios relacionados com rendimentos são apresentados como parte dos resultados, quer separadamente quer sob um titulo geral como "Outros rendimentos"; em alternativa, esses subsídios são deduzidos ao relatar o gasto relacionado.

▼B

46 O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 29 e suprimiu o parágrafo 29A. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em Junho de 2011).

IAS 21 ***Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio***

O parágrafo 39 é emendado e o parágrafo 60H é aditado.

39 Os resultados e a posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser convertidos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:

…

(b) os rendimentos e gastos para cada divulgação que apresenta os resultados e o outro rendimento integral (incluindo portanto informação comparativa) devem ser convertidos usando a taxa de câmbio à data das transacções; e

(c) …

60H O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 39. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em Junho de 2011).

IAS 32 ***Instrumentos Financeiros: Apresentação***

O parágrafo 40 é emendado e o parágrafo 97K é aditado.

40 Os dividendos classificados como um gasto podem ser apresentados na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral quer com juros sobre outros passivos quer como uma rubrica separada. Além dos requisitos desta Norma, a divulgação dos juros e dividendos está sujeita aos requisitos da IAS 1 e da IFRS 7. Nalgumas circunstâncias, devido às diferenças entre juros e dividendos relativamente a aspectos como a dedutibilidade fiscal, é desejável divulgá-los separadamente na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral. As divulgações relativas aos efeitos fiscais são feitas em conformidade com a IAS 12.

97K O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou o parágrafo 40. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em Junho de 2011).

IAS 33 ***Resultados por Acção***

Os parágrafos 4A, 67A, 68A e 73A são emendados e é aditado o parágrafo 74D.

4A Se uma entidade apresentar rubricas dos resultados numa demonstração separada, tal como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (conforme emendada em 2011), apresenta os resultados por acção apenas nessa demonstração separada.

67A Se uma entidade apresentar rubricas dos resultados numa demonstração separada, tal como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (conforme emendada em 2011), apresenta os resultados por acção básicos e diluídos, tal como exigido nos parágrafos 66 e 67, nessa demonstração separada.

68A Se uma entidade apresentar rubricas dos resultados numa demonstração separada tal como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (conforme emendada em 2011), apresenta os resultados por acção básicos e diluídos para a unidade operacional descontinuada, tal como exigido no parágrafo 68, nessa demonstração separada ou nas notas.

▼B

73A O parágrafo 73 é também aplicável a uma entidade que divulgue, para além dos resultados por acção básicos e diluídos, quantias por acção utilizando uma rubrica de divulgação dos resultados diferente da exigida por esta Norma.

74D O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou os parágrafos 4A, 67A, 68A e 73A. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em Junho de 2011).

IAS 34 ***Relato Financeiro Intercalar***

Os parágrafos 8, 8A, 11A e 20 são emendados e é aditado o parágrafo 51.

8 Um relatório financeiro intercalar deve incluir, no mínimo, os seguintes componentes:

…

(b) uma demonstração condensada ou demonstrações condensadas dos resultados e do outro rendimento integral;

(c) …

8A Se uma entidade apresentar rubricas dos resultados numa demonstração separada, tal como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (conforme emendada em 2011), apresenta as informações intercalares condensadas a partir dessa demonstração.

11A Se uma entidade apresentar rubricas dos resultados numa demonstração separada, tal como descrito no parágrafo 10A da IAS 1 (conforme emendada em 2011), apresenta os resultados por acção básicos e diluídos nessa demonstração.

20 Os relatórios intercalares devem incluir demonstrações financeiras intercalares (condensadas ou completas) para os períodos do seguinte modo:

…

(b) demonstrações dos resultados e do outro rendimento integral para o período intercalar corrente e cumulativamente para o ano financeiro corrente até à data, com demonstrações comparativas dos resultados e do rendimento integral para os períodos intercalares comparáveis (corrente e desde o início do ano até à data) do ano financeiro imediatamente precedente. Na medida do permitido pela IAS 1 (conforme emendada em 2011), um relatório intercalar pode apresentar para cada período uma demonstração ou demonstrações dos resultados e de outro rendimento integral.

51 O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em Junho de 2011, emendou os parágrafos 8, 8A, 11A e 20. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em Junho de 2011).

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 19

Benefícios dos Empregados

OBJECTIVO

1 O objectivo da presente Norma é prescrever a contabilização e a divulgação dos benefícios dos empregados. A Norma exige que uma entidade reconheça:

(a) um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios de empregados a pagar no futuro; e

(b) um custo quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço prestado por um empregado em troca de benefícios para o empregado.

▼B

ÂMBITO

2 A presente Norma deve ser aplicada por um empregador na contabilização de todos os benefícios dos empregados, excepto aqueles aos quais se aplica a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

3 A presente Norma não trata do relato dos planos de benefícios dos empregados (ver a IAS 26 *Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma*).

4 Os benefícios dos empregados aos quais a presente Norma se aplica incluem os benefícios proporcionados:

(a) ao abrigo de planos formais ou de outros acordos formais entre uma entidade e empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes;

(b) ao abrigo de requisitos legais, ou através de acordos sectoriais, que exigem que as entidades contribuam para planos nacionais, estatais, sectoriais ou outros planos multiempregador; ou

(c) as práticas informais que dão origem a uma obrigação construtiva. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver outra alternativa realista senão a de pagar os benefícios dos empregados. São exemplo de uma obrigação construtiva os casos em que uma alteração nas práticas informais da entidade causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

5 Os benefícios dos empregados incluem:

(a) os seguintes benefícios a curto prazo de empregados, desde que devam ser liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço:

(i) ordenados, salários e contribuições para a segurança social;

(ii) licença anual paga e baixa por doença paga;

(iii) participação nos lucros e gratificações; e

(iv) benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados em actividade;

(b) benefícios pós-emprego, tais como:

(i) benefícios de reforma (p. ex.: pensões e pagamentos de montante fixo aquando da reforma); e

(ii) outros benefícios pós-emprego, tais como seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;

(c) outros benefícios a longo prazo de empregados, tais como:

(i) ausências remuneradas de longo prazo, tais como licença por anos de serviço ou licença sabática;

(ii) benefícios por jubileu ou outros benefícios por anos de serviço; e

(iii) benefícios de invalidez a longo prazo; e

(d) benefícios de cessação de emprego.

6 Os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados quer a empregados quer aos seus dependentes ou beneficiários e podem ser liquidados por pagamentos (ou pelo fornecimento de bens e serviços) feitos quer directamente aos empregados, aos seus cônjuges, filhos ou outros dependentes, quer a outros, tais como empresas de seguros.

▼B

7 Um empregado pode prestar serviços a uma entidade a tempo inteiro, tempo parcial, numa base permanente, ocasional ou temporária. Para os fins da presente Norma, os empregados incluem os directores e outro pessoal de gerência.

DEFINIÇÕES

8 Para efeitos da presente Norma, são aplicáveis as seguintes definições:

Definições de benefícios dos empregados

Benefícios dos empregados são todas as formas de remuneração dadas por uma entidade em troca de serviços prestados pelos empregados ou da cessação do emprego.

Benefícios a curto prazo de empregados são os benefícios de empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego) que devam ser liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o serviço em causa.

Benefícios pós-emprego são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego nem benefícios a curto prazo de empregados) pagáveis após a conclusão do emprego.

Outros benefícios a longo prazo de empregados são todos os benefícios dos empregados que não sejam benefícios a curto prazo de empregados, benefícios pós-emprego nem benefícios de cessação.

Benefícios por cessação de emprego são benefícios dos empregados concedidos pelo facto de o empregado cessar o emprego em consequência de:

(a) uma decisão de uma entidade no sentido de cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou

(b) uma decisão de um empregado no sentido de aceitar a cessação do emprego em troca dos benefícios oferecidos.

Definições relativas à classificação dos planos

Planos de benefícios pós-emprego são acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego a um ou mais empregados.

Planos de contribuições definidas são planos de benefícios pós-emprego pelos quais uma entidade paga contribuições fixas a uma entidade separada (um fundo) e não terá nenhuma obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver activos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos aos serviços prestados no período em curso e em períodos anteriores.

Planos de benefícios definidos são planos de benefícios pós-emprego que não sejam planos de contribuições definidas.

Planos multiempregador são planos de contribuições definidas (que não sejam planos estatais) ou planos de benefícios definidos (que não sejam planos estatais) que:

(a) agrupam activos contribuídos por várias entidades que não estão sob controlo comum; e

(b) utilizam esses activos para proporcionar benefícios aos empregados de mais de uma entidade, na base de que os níveis de contribuições e de benefícios são determinados não olhando à identidade da entidade que emprega os empregados em questão.

▼B

Definições relativas ao passivo (activo) líquido de benefícios definidos

O *passivo (activo) líquido de benefícios definidos* é o défice ou excedente, ajustado em função de qualquer efeito da limitação de um activo líquido de benefícios definidos ao limite máximo dos activos.

O *défice ou excedente* é:

(a) o valor actual da obrigação de benefícios definidos, menos

(b) o justo valor dos activos do plano (caso existam).

O *limite máximo dos activos* é o valor actual de eventuais benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou de reduções em futuras contribuições para o plano.

O *valor actual de uma obrigação de benefícios definidos* é o valor actual, sem a dedução de quaisquer activos do plano, dos pagamentos futuros esperados necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos actual e anteriores.

Os *activos do plano* incluem:

(a) activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados; e

(b) apólices de seguros elegíveis.

Activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados são activos (que não sejam instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade que relata) que:

(a) são detidos por uma entidade (o fundo) legalmente separada da entidade que relata e que existe unicamente para pagar ou financiar os benefícios dos empregados; e

(b) só estão disponíveis para serem usados para pagar ou financiar os benefícios dos empregados, não estão disponíveis para os credores da própria entidade que relata (mesmo em caso de falência) e não podem ser devolvidos à entidade que relata, a não ser que:

(i) os activos remanescentes do fundo sejam suficientes para satisfazer todas as obrigações relacionadas com benefícios dos empregados do plano ou da entidade que relata; ou

(ii) os activos sejam devolvidos à entidade que relata para a reembolsar de benefícios de empregados já pagos.

Uma *apólice de seguro elegível* é uma apólice de seguro (*) emitida por uma seguradora que não seja uma parte relacionada (como definido na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*) da entidade que relata, se o produto da apólice:

(a) só puder ser usado para pagar ou financiar benefícios dos empregados segundo um plano de benefícios definidos; e

(*) Uma apólice de seguro elegível não é necessariamente um contrato de seguro, tal como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*.

▼B

(b) não estiver disponível para os credores da própria entidade que relata (mesmo em caso de falência) e não puder ser pago à entidade que relata, a não ser que:

(i) o produto represente activos excedentários que não sejam necessários para a apólice satisfazer todas as obrigações relacionadas com benefícios dos empregados; ou

(ii) o produto seja devolvido à entidade que relata para a reembolsar de benefícios de empregados já pagos.

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

Definições relativas ao custo dos benefícios definidos

O *custo do serviço* inclui:

(a) o *custo do serviço corrente*, que é o aumento no valor actual de uma obrigação de benefícios definidos resultante do serviço do empregado no período em curso;

(b) o *custo do serviço passado*, que é a variação do valor actual da obrigação de benefícios definidos pelo serviço do empregado em períodos anteriores, resultante de uma alteração do plano (introdução, revogação ou alteração de um plano de benefícios definidos) ou de um corte (uma redução significativa, por parte da entidade, do número de empregados abrangidos pelo plano); e

(c) qualquer ganho ou perda aquando da liquidação.

O juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos é a variação, durante o período, do passivo (activo) líquido de benefícios definidos que resulta da passagem do tempo.

A *remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos* inclui:

(a) ganhos e perdas actuariais;

(b) o retorno dos activos do plano, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos; e

(c) qualquer variação do efeito do limite máximo de activos, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos.

Os *ganhos e perdas actuariais* são variações do valor actual da obrigação de benefícios definidos resultantes de:

(a) ajustamentos de experiência (os efeitos de diferenças entre os anteriores pressupostos actuariais e aquilo que realmente ocorreu); e

(b) os efeitos de alterações nos pressupostos actuariais.

O *retorno dos activos do plano* é constituído pelos juros, dividendos e outros rendimentos derivados dos activos do plano, juntamente com ganhos ou perdas realizados e não realizados dos activos do plano, menos:

(a) quaisquer custos de gestão dos activos do plano; e

(b) qualquer imposto a pagar pelo próprio plano, com excepção dos impostos incluídos nos pressupostos actuariais usados para mensurar o valor actual da obrigação de benefícios definidos.

▼B

Uma *liquidação* é uma transacção que elimina todas as futuras obrigações legais ou construtivas relativamente a parte ou à totalidade dos benefícios proporcionados por um plano de benefícios definidos, com excepção de um pagamento de benefícios feito a, ou a favor de, empregados de acordo com os termos do plano e incluído nos pressupostos actuariais.

BENEFÍCIOS A CURTO PRAZO DE EMPREGADOS

9 Os benefícios a curto prazo de empregados incluem nomeadamente os seguintes elementos, desde que devam ser liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço:

(a) ordenados, salários e contribuições para a segurança social;

(b) licença anual paga e baixa por doença paga;

(c) participação nos lucros e gratificações; e

(d) benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóvel e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados em actividade.

10 Uma entidade não precisa de reclassificar um benefício a curto prazo de empregados se as suas previsões quanto à data de liquidação se alterarem temporariamente. Todavia, se as características do benefício se alterarem (por exemplo, quando um benefício não acumulável passa a ser um benefício acumulável) ou se a alteração das previsões quanto à data de liquidação não for temporária, a entidade deve considerar se o benefício ainda corresponde à definição de benefício a curto prazo de empregados.

Reconhecimento e mensuração

Todos os benefícios a curto prazo de empregados

11 Quando um empregado tiver prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada dos benefícios a curto prazo de empregados que deverão ser pagos em troca desse serviço:

(a) como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na medida em que o pré-pagamento conduza, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro;

(b) como um gasto, salvo se outra IFRS exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, a IAS 2 *Inventários* e a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*).

12 Os parágrafos 13, 16 e 19 explicam como uma entidade deve aplicar o parágrafo 11 aos benefícios a curto prazo de empregados na forma de ausências remuneradas e de planos de participação nos lucros e gratificações.

Ausências remuneradas de curta duração

13 Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos benefícios a curto prazo de empregados na forma de ausências remuneradas ao abrigo do parágrafo 11 do seguinte modo:

(a) no caso das ausências remuneradas acumuláveis, quando os empregados prestam o serviço que aumenta o seu direito a futuras ausências remuneradas;

(b) no caso das ausências remuneradas não acumuláveis, quando ocorrerem as faltas.

▼B

14 Uma entidade pode remunerar empregados por ausências por variadas razões, incluindo férias, doença e incapacidade a curto prazo, maternidade ou paternidade, serviço dos tribunais e serviço militar. O direito a ausências remuneradas inscreve-se em duas categorias:

(a) acumuláveis; e

(b) não acumuláveis.

15 As ausências remuneradas acumuláveis são as que são reportadas e podem ser usadas em períodos futuros se o direito do período em curso não for usado por inteiro. As ausências remuneradas acumuláveis podem ser adquiridas (por outras palavras, os empregados têm direito a um pagamento em dinheiro pelo direito não utilizado ao saírem da entidade) ou não adquiridas (quando os empregados não têm direito a um pagamento em dinheiro pelo direito não utilizado ao saírem). A obrigação surge à medida que os empregados prestam serviço que aumenta o seu direito a futuras ausências remuneradas. A obrigação existe, e é reconhecida, mesmo se as ausências remuneradas forem não adquiridas, embora a possibilidade de os empregados poderem sair antes de utilizarem um direito acumulado não adquirido afecte a mensuração dessa obrigação.

16 Uma entidade deve mensurar o custo esperado de ausências remuneradas acumuláveis como a quantia adicional que a entidade espera pagar em consequência do direito não utilizado que se tenha acumulado no fim do período de relato.

17 O método especificado no parágrafo anterior mensura a obrigação como a quantia dos pagamentos adicionais que se espera venham a ser necessários exclusivamente devido à acumulação do benefício. Em muitos casos, uma entidade pode não precisar de fazer cálculos pormenorizados para estimar que não existe uma obrigação material em relação às ausências remuneradas não utilizadas. Por exemplo, uma obrigação de baixa por doença só será provavelmente material se existir o entendimento formal ou informal de que a baixa por doença paga e não utilizada pode ser gozada como férias pagas.

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 16 e 17

Uma entidade tem 100 empregados, cada um dos quais tem direito a cinco dias úteis de baixa por doença paga em cada ano. As baixas por doença não utilizadas podem ser reportadas durante um ano de calendário. As baixas por doença são retiradas em primeiro lugar do direito do ano em curso e em seguida de qualquer saldo reportado do ano anterior (uma base LIFO). Em 31 de Dezembro de 20X1, o direito não utilizado médio é de dois dias por empregado. A entidade espera, com base na experiência passada que se espera que se mantenha, que 92 empregados não tirarão mais de cinco dias de baixa por doença paga em 20X2 e que os restantes oito empregados tirarão uma média de seis dias e meio cada um.

A entidade espera pagar um adicional de 12 dias de baixa por doença em consequência do direito não utilizado acumulado em 31 de Dezembro de 20X1 (um dia e meio cada, para oito empregados). Por conseguinte, a entidade reconhece um passivo igual ao pagamento de 12 dias de baixa por doença.

18 As ausências remuneradas não acumuláveis não são reportadas: caducam se o direito do período em curso não for totalmente usado e não conferem aos empregados o direito a um pagamento em dinheiro por direitos não utilizados quando saírem da entidade. Esse é normalmente o caso dos pagamentos por doença (na medida em que os direitos passados não utilizados não aumentam os direitos futuros), das licenças de maternidade ou de paternidade ou das ausências remuneradas por serviço nos tribunais ou serviço militar. Uma entidade não reconhece qualquer passivo nem gasto até ao momento da falta, porque o serviço prestado pelo empregado não aumenta a quantia do benefício.

▼B

Planos de participação nos lucros e gratificações

19 Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações de acordo com o parágrafo 11 quando, e só quando:

(a) a entidade tiver uma obrigação legal ou construtiva actual de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e

(b) for possível chegar a uma estimativa fiável da obrigação.

Uma obrigação actual existe quando, e só quando, a entidade não tem alternativa realista senão fazer os pagamentos.

20 Segundo alguns planos de participação nos lucros, os empregados só recebem uma parte do lucro se permanecerem na entidade durante um período especificado. Tais planos criam uma obrigação construtiva à medida que os empregados prestam serviços que aumentam a quantia a pagar se permanecerem ao serviço até ao final do período especificado. A mensuração de tais obrigações construtivas reflecte a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem pagamentos de participação nos lucros.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 20

Um plano de participação nos lucros exige que uma entidade pague uma proporção especificada do seu lucro anual aos empregados que a serviram durante o ano. Se nenhum dos empregados sair durante o ano, o total dos pagamentos de participação nos lucros será de 3 % do lucro. A entidade estima que a rotação de pessoal reduzirá os pagamentos a 2,5 % do lucro.

A entidade reconhece um passivo e um gasto de 2,5 % do lucro.

21 Uma entidade pode não ter nenhuma obrigação legal de pagar uma gratificação. Não obstante, em alguns casos, uma entidade tem a prática de pagar gratificações. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque não tem alternativa realista senão pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva reflecte a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem a gratificação.

22 Uma entidade pode fazer uma estimativa fiável da sua obrigação legal ou construtiva ao abrigo de um plano de participação nos lucros ou de gratificações quando, e só quando:

(a) os termos formais do plano incluam uma fórmula para determinar a quantia do benefício;

(b) a entidade determine as quantias a pagar antes de as demonstrações financeiras serem aprovadas para emissão; ou

(c) a prática passada evidencie claramente a quantia da obrigação construtiva da entidade.

23 Uma obrigação ao abrigo de planos de participação nos lucros e de gratificações resulta do serviço dos empregados e não de uma transacção com os proprietários da entidade. Por conseguinte, uma entidade reconhece o custo dos planos de participação nos lucros e de gratificações não como uma distribuição de lucros mas sim como um gasto.

24 Se os pagamentos de participações nos lucros e de gratificações não deverem ser liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço, esses pagamentos constituem benefícios a longo prazo de empregados (ver parágrafos 153–158).

▼B

Divulgação

25 Embora a presente Norma não exija divulgações específicas acerca dos benefícios a curto prazo de empregados, outras IFRS poderão exigir divulgações. Por exemplo, a IAS 24 exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal-chave da gerência. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* exige a divulgação dos gastos com os benefícios de empregados.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: DISTINÇÃO ENTRE PLANOS DE CONTRIBUIÇÕES DEFINIDAS E PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

26 Os benefícios pós-emprego incluem, entre outros, os seguintes elementos:

(a) benefícios de reforma (p. ex.: pensões e pagamentos de montante fixo aquando da reforma); e

(b) outros benefícios pós-emprego, tais como seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego.

Os acordos pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego são planos de benefícios pós-emprego. Uma entidade aplica esta Norma a todos os acordos desse tipo que envolvam ou não o estabelecimento de uma entidade separada para receber as contribuições e pagar os benefícios.

27 Os planos de benefícios pós-emprego são classificados como planos de contribuições definidas ou como planos de benefícios definidos, dependendo da substância económica do plano que resulte dos seus principais termos e condições.

28 No caso dos planos de contribuições definidas, a obrigação legal ou construtiva da entidade é limitada à quantia que aceita contribuir para o fundo. Assim, a quantia dos benefícios pós-emprego recebidos pelo empregado é determinada pela quantia das contribuições pagas por uma entidade (e eventualmente também pelo empregado) para um plano de benefícios pós-emprego ou para uma empresa de seguros, juntamente com os retornos do investimento provenientes das contribuições. Em consequência, o risco actuarial (de que os benefícios sejam inferiores aos esperados) e o risco de investimento (de que os activos investidos sejam insuficientes para satisfazer os benefícios esperados) recaem, na substância, sobre o empregado.

29 São exemplos de casos em que a obrigação de uma entidade não é limitada à quantia que aceita contribuir para o fundo aqueles em que a entidade assuma uma obrigação legal ou construtiva por via de:

(a) uma fórmula de benefícios do plano que não esteja exclusivamente ligada à quantia das contribuições e exija que a entidade forneça contribuições adicionais se os activos forem insuficientes para satisfazer os benefícios previstos na fórmula de benefícios do plano;

(b) uma garantia, seja indirectamente através de um plano ou directamente, de um retorno especificado para as contribuições; ou

(c) as práticas informais que dão origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, pode surgir uma obrigação construtiva quando uma entidade tem um historial de aumento dos benefícios para os antigos empregados para se manter a par com a inflação mesmo quando não existe obrigação legal de o fazer.

30 No âmbito dos planos de benefícios definidos:

(a) a entidade tem a obrigação de proporcionar os benefícios acordados aos actuais e aos antigos empregados; e

▼B

(b) o risco actuarial (de que os benefícios custem mais do que o esperado) e o risco de investimento recaem, na substância, sobre a entidade. Se a experiência actuarial ou de investimento for pior que o esperado, a obrigação da entidade pode aumentar.

31 Os parágrafos 32–49 explicam a distinção entre planos de contribuições definidas e planos de benefícios definidos no contexto de planos multiempregador, de planos de benefícios definidos que partilham riscos entre entidades sob controlo comum, de planos estatais e de benefícios segurados.

Planos multiempregador

32 Uma entidade deve classificar um plano multiempregador como um plano de contribuições definidas ou como um plano de benefícios definidos segundo os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá para além dos termos formais).

33 Salvo nos casos em que se aplica o parágrafo 34, uma entidade que participa num plano multiempregador de benefícios definidos deve:

(a) contabilizar a sua parte proporcional da obrigação de benefícios definidos, dos activos do plano e do custo associado ao plano da mesma forma como qualquer outro plano de benefícios definidos; e

(b) divulgar a informação exigida nos parágrafos 135–148 (excluindo o parágrafo 148, alínea d)).

34 Quando não estiver disponível informação suficiente para utilizar a contabilização dos benefícios definidos em relação a um plano multiempregador de benefícios definidos, uma entidade deve:

(a) contabilizar o plano segundo os parágrafos 51 e 52 como se fosse um plano de contribuições definidas; e

(b) divulgar a informação exigida no parágrafo 148.

35 É exemplo de um plano multiempregador de benefícios definidos um caso em que:

(a) o plano é financiado numa base «*pay as you go*»: as contribuições são fixadas a um nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que irão vencer no mesmo período e os benefícios futuros obtidos durante o período em curso serão pagos a partir de contribuições futuras; e

(b) os benefícios dos empregados são determinados pela duração do seu serviço e as entidades participantes não dispõem de meios realistas para se retirarem do plano sem pagarem uma contribuição pelos benefícios obtidos pelos empregados até à data da retirada. Tal plano cria risco actuarial para a entidade: se o custo final dos benefícios já obtidos no fim do período de relato for maior do que o esperado, a entidade terá de aumentar as suas contribuições ou de persuadir os empregados a aceitar uma redução dos benefícios. Portanto, tal plano é um plano de benefícios definidos.

36 Quando estiver disponível informação suficiente acerca de um plano multiempregador de benefícios definidos, uma entidade contabiliza a sua parte proporcional da obrigação de benefícios definidos, dos activos do plano e do custo pós-emprego associado ao plano da mesma maneira que para qualquer outro plano de benefícios definidos. Porém, uma entidade pode não ser capaz de identificar a sua parte da posição financeira subjacente e o desempenho do plano com fiabilidade suficiente para fins contabilísticos. Isto pode ocorrer se:

▼B

(a) o plano expuser as entidades participantes a riscos actuariais associados aos empregados correntes e antigos de outras entidades, com a consequência de que não há base consistente e credível para imputar a obrigação, os activos do plano e o custo às entidades individuais que participam no plano; ou

(b) a entidade não tiver acesso a informação suficiente acerca do plano que satisfaça os requisitos desta Norma.

Nesses casos, uma entidade contabiliza o plano como se fosse um plano de contribuições definidas e divulga a informação exigida no parágrafo 148.

37 Poderá haver um acordo contratual entre o plano multiempregador e os seus participantes que determine de que forma o excedente do plano será distribuído aos participantes (ou o défice será financiado). Uma entidade participante num plano multiempregador com um tal acordo que contabilize o plano como plano de contribuições definidas de acordo com o parágrafo 34 deve reconhecer o activo ou passivo que resulta do acordo contratual e o rendimento ou gasto resultante nos seus resultados.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 37(*)

Uma entidade participa num plano multiempregador de benefícios definidos que não prepara avaliações do plano com base na IAS 19. Assim, contabiliza o plano como se fosse um plano de contribuições definidas. Uma avaliação do financiamento não baseada na IAS 19 mostra um défice de 100 milhões de UM* no plano. O plano acordou por contrato um esquema de contribuições com os empregadores participantes no plano que irá eliminar o défice durante os próximos cinco anos. As contribuições totais da entidade de acordo com o contrato ascendem a 8 milhões de UM.

A entidade reconhece um passivo pelas contribuições ajustadas pelo valor temporal do dinheiro e um gasto igual nos seus resultados.

38 Os planos multiempregador são distintos dos planos geridos conjuntamente. Um plano gerido conjuntamente é meramente uma agregação de planos de empregador individuais combinados para permitir aos empregadores participantes porem em comum os seus activos para fins de investimento e reduzirem os custos de gestão de investimento e de administração, mas os créditos dos diferentes empregadores são segregados para benefício exclusivo dos seus próprios empregados. Os planos geridos conjuntamente não colocam problemas contabilísticos especiais porque existe informação disponível para os tratar da mesma forma que qualquer outro plano de empregador individual e porque tais planos não expõem as entidades participantes a riscos actuariais associados aos actuais e antigos empregados de outras entidades. As definições desta Norma exigem que uma entidade classifique um plano gerido conjuntamente como um plano de contribuições definidas ou um plano de benefícios definidos de acordo com os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá para além dos termos formais).

39 Para determinar quando deve reconhecer e como deve mensurar um passivo relativo à liquidação de um plano multiempregador de benefícios definidos, ou relativo à saída da entidade de um plano multiempregador de benefícios definidos, uma entidade deve aplicar a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

(*) Nesta Norma, as quantias monetárias são denominadas em «unidades monetárias» (UM).

▼B

Planos de benefícios definidos que partilham riscos entre entidades sob controlo comum

40 Os planos de benefícios definidos que partilham riscos entre entidades sob controlo comum, por exemplo uma entidade-mãe e as suas subsidiárias, não são planos multiempregador.

41 Uma entidade que participe num tal plano deve obter informações acerca do plano como um todo mensurado de acordo com a presente Norma na base de pressupostos que se aplicam ao plano como um todo. Se houver um acordo contratual ou uma política expressa para debitar às entidades individuais do grupo o custo líquido dos benefícios definidos do plano como um todo mensurado de acordo com a presente Norma, a entidade deve, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, reconhecer o custo líquido dos benefícios definidos assim debitado. Se não houver um tal acordo ou política, o custo líquido dos benefícios definidos deve ser reconhecido nas demonstrações financeiras separadas ou individuais da entidade de grupo que é legalmente o empregador patrocinador do plano. As outras entidades de grupo devem, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, reconhecer um custo igual à sua contribuição a pagar relativa ao período.

42 A participação num tal plano é uma transacção com partes relacionadas para cada entidade de grupo individual. Uma entidade deve portanto, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, divulgar a informação exigida no parágrafo 149.

Planos estatais

43 Uma entidade deve contabilizar um plano estatal da mesma maneira que um plano multiempregador (ver parágrafos 32–39).

44 Os planos estatais são estabelecidos pela legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades de uma determinada categoria, por exemplo um sector especifico) e são operados por uma administração nacional ou local ou por outro organismo (por exemplo, uma agência autónoma criada especificamente para esta finalidade) que não está sujeito ao controlo ou influência da entidade que relata. Alguns planos estabelecidos por uma entidade proporcionam não só benefícios obrigatórios, que substituem os benefícios que de outra forma seriam cobertos por um plano estatal, como também benefícios voluntários adicionais. Tais planos não são planos estatais.

45 Os planos estatais são caracterizados como planos de benefícios definidos ou de contribuições definidas, dependendo da obrigação que impõem à entidade. Muitos planos estatais são financiados numa base «*pay as you go*»: as contribuições são fixadas a um nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que irão vencer no mesmo período e os benefícios futuros obtidos durante o período em curso serão pagos a partir de contribuições futuras. Contudo, na maioria dos planos estatais a entidade não tem obrigação legal ou construtiva de pagar esses benefícios futuros: a sua única obrigação é a de pagar as contribuições à medida que se vencem e, se a entidade deixar de empregar membros do plano estatal, não terá obrigação de pagar os benefícios obtidos pelos seus próprios empregados em anos anteriores. Por esta razão, os planos estatais são normalmente planos de contribuições definidas. Porém, quando um plano estatal for um plano de benefícios definidos, uma entidade aplica o disposto nos parágrafos 32–39.

▼B

Benefícios segurados

46 Uma entidade pode pagar prémios de seguro para financiar um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar tal plano como um plano de contribuições definidas salvo se a entidade vier a ter (quer directamente, quer indirectamente através do plano) uma obrigação legal ou construtiva de:

(a) pagar os benefícios dos empregados directamente quando se vencem; ou

(b) pagar contribuições adicionais se o segurador não pagar todos os benefícios futuros de empregado relativos ao serviço do empregado no período em curso e em períodos anteriores.

Se a entidade conservar tal obrigação legal ou construtiva, deve tratar o plano como um plano de benefícios definidos.

47 Os benefícios segurados por uma apólice de seguro não precisam de ter um relacionamento directo ou automático com a obrigação da entidade quanto aos benefícios dos empregados. Os planos de benefícios pós-emprego que envolvam apólices de seguro estão sujeitos à mesma distinção entre contabilização e financiamento como outros planos financiados.

48 Quando uma entidade financia uma obrigação de benefícios pós-emprego contribuindo para uma apólice de seguro pela qual a entidade (quer directamente, quer indirectamente através do plano, através de um mecanismo de fixação de prémios futuros ou através de um relacionamento de parte relacionada com o segurador) conserva uma obrigação legal ou construtiva, o pagamento dos prémios não corresponde a um acordo de contribuição definida. Em consequência, a entidade:

(a) contabiliza uma apólice de seguro elegível como um activo de plano (ver parágrafo 8); e

(b) reconhece outras apólices de seguro como direitos de reembolso (se as apólices satisfizerem os critérios do parágrafo 116).

49 Quando uma apólice de seguro estiver no nome de um determinado participante do plano ou de um grupo de participantes do plano e a entidade não tiver qualquer obrigação legal ou construtiva de cobrir qualquer perda na apólice, a entidade não tem obrigação de pagar benefícios aos empregados e o segurador tem a responsabilidade exclusiva de pagar os benefícios. O pagamento de prémios fixos segundo tais contratos é, em substância, a liquidação da obrigação de benefícios do empregado e não um investimento para satisfazer a obrigação. Consequentemente, a entidade deixa de ter um activo ou um passivo. Portanto, a entidade trata tais pagamentos como contribuições para um plano de contribuições definidas.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE CONTRIBUIÇÕES DEFINIDAS

50 A contabilização dos planos de contribuições definidas é linear porque a obrigação da entidade que relata relativamente a cada período é determinada pelas quantias que deve contribuir para esse período. Consequentemente, não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o gasto e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base não descontada, excepto quando não se preveja serem liquidadas na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Reconhecimento e mensuração

51 Quando um empregado tiver prestado serviço a uma entidade durante um período, a entidade deve reconhecer a contribuição a pagar para um plano de contribuições definidas em troca desse serviço:

▼B

(a) como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida pelo serviço antes do fim do período de relato, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na medida em que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou numa restituição de dinheiro;

(b) como um gasto, salvo se outra IFRS exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um activo (ver, por exemplo, a IAS 2 e a IAS 16).

52 Quando não for de esperar que as contribuições para um plano de contribuições definidas sejam liquidadas na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço, devem ser descontadas usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 83.

Divulgação

53 Uma entidade deve divulgar a quantia reconhecida como um gasto no que respeita a planos de contribuições definidas.

54 Sempre que exigido pela IAS 24, uma entidade divulga informação acerca das contribuições para planos de contribuições definidas relativamente ao pessoal-chave da gerência.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

55 A contabilização dos planos de benefícios definidos é complexa porque são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação e o gasto e existe a possibilidade de ganhos e perdas actuariais. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base descontada porque podem ser liquidadas muitos anos após os empregados prestarem o respectivo serviço.

Reconhecimento e mensuração

56 Os planos de benefícios definidos podem não ter financiamento constituído, ou podem ser total ou parcialmente financiados pelas contribuições de uma entidade, e algumas vezes dos seus empregados, para uma entidade, ou fundo, legalmente separada da entidade que relata e a partir da qual são pagos os benefícios dos empregados. O pagamento dos benefícios financiados quando se vencem depende não somente da posição financeira e do desempenho dos investimentos do fundo mas também da capacidade e vontade da entidade para suprir qualquer carência dos activos do fundo. Portanto, a entidade está, em substância, a assumir os riscos actuariais e de investimento associados ao plano. Consequentemente, o gasto reconhecido relativo a um plano de benefícios definidos não é necessariamente a quantia da contribuição devida relativa ao período.

57 A contabilização por uma entidade dos planos de benefícios definidos envolve os seguintes passos:

(a) determinar o défice ou excedente. Isso implica:

(i) usar uma técnica actuarial, o método da unidade de crédito projectada, para fazer uma estimativa fiável do custo final que representa para a entidade o benefício que os empregados obtiveram em troca do seu serviço no período em curso e em períodos anteriores (ver parágrafos 67–69). Isto exige que uma entidade determine quanto benefício é atribuível aos períodos actual e anteriores (ver parágrafos 70–74) e faça estimativas (pressupostos actuariais) de variáveis demográficas (tais como a rotação dos empregados e a mortalidade) e variáveis financeiras (tais como os futuros aumentos nos ordenados e nos custos médicos) que afectarão o custo do benefício (ver parágrafos 75–98);

▼B

(ii) descontar esse benefício de modo a determinar o valor presente da obrigação de benefícios definidos e do custo corrente do serviço (ver parágrafos 67–69 e 83–86);

(iii) deduzir o justo valor de quaisquer activos do plano (ver parágrafos 113–115) do valor presente da obrigação de benefícios definidos;

(b) determinar a quantia do passivo (activo) líquido de benefícios definidos, que corresponde ao défice ou excedente determinado em conformidade com a alínea a), ajustado em função do eventual efeito de limitação de um activo líquido de benefícios definidos ao limite máximo dos activos (ver parágrafo 64);

(c) determinar as quantias a reconhecer nos lucros ou prejuízos:

(i) custo do serviço corrente (ver parágrafos 70–74);

(ii) qualquer custo passado do serviço e perdas ou ganhos aquando da liquidação (ver parágrafos 99–112);

(iii) juro líquido sobre o passivo (activo) líquidos de benefícios definidos (ver parágrafos 123–126);

(d) determinar a remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos, a reconhecer em outro rendimento integral, incluindo:

(i) os ganhos e perdas actuariais (ver parágrafos 128 e 129);

(ii) o retorno dos activos do plano, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafo 130); e

(iii) qualquer variação do efeito do limite máximo dos activos (ver parágrafo 64), excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos.

Quando uma entidade tiver mais de um plano de benefícios definidos, aplica estes procedimentos separadamente a cada um dos planos que seja material.

58 Uma entidade deve determinar o passivo (activo) líquido de benefícios definidos com suficiente regularidade a fim de que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras não difiram materialmente das quantias que seriam determinadas no fim do período de relato.

59 Esta Norma encoraja, mas não exige, que uma entidade envolva um actuário qualificado na mensuração de todas as obrigações materiais de benefícios pós-emprego. Por razões práticas, uma entidade pode pedir a um actuário qualificado que leve a efeito uma avaliação pormenorizada da obrigação antes do fim do período de relato. Contudo, os resultados dessa avaliação são actualizados no seguimento de quaisquer transacções materiais e outras alterações materiais nas circunstâncias (incluindo alterações nos preços de mercado e nas taxas de juro) até ao fim do período de relato.

60 Nalguns casos, as estimativas, as médias e as simplificações de cálculo podem proporcionar uma aproximação credível dos cálculos pormenorizados ilustrados nesta Norma.

▼B

Contabilização da obrigação construtiva

61 Uma entidade deve contabilizar não somente a sua obrigação legal segundo os termos formais de um plano de benefícios definidos, mas também qualquer obrigação construtiva que decorra das práticas informais da entidade. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver outra alternativa realista senão a de pagar os benefícios dos empregados. São exemplo de uma obrigação construtiva os casos em que uma alteração nas práticas informais da entidade causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

62 Os termos formais de um plano de benefícios definidos podem permitir que uma entidade dê por terminada a sua obrigação prevista no plano. Contudo, costuma ser muito difícil para uma entidade dar por terminada a sua obrigação prevista no plano (sem pagamento) se os empregados são para ser mantidos. Portanto, na falta de prova em contrário, a contabilização dos benefícios pós-emprego pressupõe que uma entidade que esteja actualmente a prometer tais benefícios continuará a fazê-lo durante a vida de trabalho restante dos empregados.

Demonstração da posição financeira

63 Uma entidade deve reconhecer o passivo (activo) líquido de benefícios definidos na demonstração da posição financeira.

64 Sempre que uma entidade tenha um excedente num plano de benefícios definidos, deve mensurar o activo líquido de benefícios definidos como o mais baixo dos seguintes valores:

(a) o excedente no plano de benefícios definidos; e

(b) o limite máximo de activos, determinado usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 83.

65 Um activo líquido de benefícios definidos pode surgir quando um plano de benefícios definidos tenha sido financiado em excesso ou quando tiverem ocorrido ganhos actuariais. Uma entidade reconhece um activo líquido de benefícios definidos em tais casos, porque:

(a) a entidade controla um recurso, que é a capacidade de usar o excedente para gerar benefícios futuros;

(b) esse controlo é o resultado de acontecimentos passados (contribuições pagas pela entidade e serviço prestado pelo empregado); e

(c) estão disponíveis benefícios económicos futuros para a entidade na forma de uma redução em contribuições futuras ou de uma restituição de dinheiro, quer directamente para a entidade quer indirectamente para outro plano em défice. O limite máximo de activos é o valor presente desses benefícios futuros.

Reconhecimento e mensuração: valor presente das obrigações de benefícios definidos e custo do serviço corrente

66 O custo final de um plano de benefícios definidos pode ser influenciado por muitas variáveis, tais como ordenados finais, rotação dos empregados e mortalidade, contribuições dos empregados e evolução dos custos médicos. O custo final do plano é incerto e esta incerteza persistirá provavelmente durante um longo período de tempo. A fim de mensurar o valor presente das obrigações de benefícios pós-emprego e o respectivo custo de serviço corrente é necessário:

(a) aplicar um método de avaliação actuarial (ver parágrafos 67–69);

(b) atribuir benefício aos períodos de serviço (ver parágrafos 70–74); e

(c) fazer pressupostos actuariais (ver parágrafos 75–98).

▼B

Método de avaliação actuarial

67 Uma entidade deve usar o método da unidade de crédito projectada para determinar o valor presente das suas obrigações de benefícios definidos e respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, o custo do serviço passado.

68 O método da unidade de crédito projectada (também conhecido como método de benefícios acrescidos *pro rata* dos serviços ou como método benefício/anos de serviço) vê cada período de serviço como dando origem a uma unidade adicional de direito ao benefício (ver parágrafos 70–74) e mensura cada unidade separadamente para construir a obrigação final (ver parágrafos 75–98).

Exemplo ilustrativo do parágrafo 68

Um benefício de quantia única é pagável na cessação de serviço e igual a 1 % do ordenado final por cada ano de serviço. O ordenado no ano 1 é de 10 000 UM e presume-se um aumento anual de 7 % (composto). A taxa de desconto utilizada é de 10 % ao ano. A tabela que se segue mostra como a obrigação se constitui para um empregado cuja saída está prevista no final do ano 5, pressupondo que não há alterações nos pressupostos actuariais. Por razões de simplificação, este exemplo ignora o ajustamento adicional necessário para reflectir a probabilidade de o empregado deixar a entidade mais cedo ou mais tarde do que o previsto.

Ano	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	UM	*UM*	*UM*	*UM*	*UM*
Benefício atribuído a:					
— *anos anteriores*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *ano em curso (1 % do ordenado final)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *anos em curso e anteriores*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Obrigação inicial	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Juro a 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Custo do serviço corrente	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Obrigação final	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Nota:

1 A obrigação inicial é o valor presente do benefício atribuído a anos anteriores.

2 O custo do serviço corrente é o valor presente do benefício atribuído ao ano em curso.

3 A obrigação final é o valor presente do benefício atribuído aos anos em curso e anteriores.

69 Uma entidade desconta a totalidade de uma obrigação de benefícios pós-emprego, mesmo que seja de esperar que parte dessa obrigação seja liquidada até doze meses após o período de relato.

▼B

Atribuição do benefício aos períodos de serviço

70 Na determinação do valor presente das suas obrigações de benefícios definidos, do respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, do custo do serviço passado, uma entidade deve atribuir o benefício aos períodos de serviço de acordo com a fórmula de benefícios do plano. Porém, se o serviço de um empregado em anos posteriores conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefícios do que em anos anteriores, uma entidade deve atribuir o benefício numa base de linha recta desde:

(a) a data em que o serviço do empregado dá lugar pela primeira vez a benefícios segundo o plano (quer os benefícios estejam ou não condicionados por serviço futuro), até

(b) à data em que o futuro serviço de um empregado não dará lugar a uma quantia material de benefícios adicionais segundo o plano, para além dos provenientes de novos aumentos de ordenado.

71 O método da unidade de crédito projectada exige que uma entidade atribua benefício ao período corrente (a fim de determinar o custo do serviço corrente) e aos períodos em curso e anteriores (a fim de determinar o valor presente das obrigações de benefícios definidos). Uma entidade atribui benefício aos períodos em que surge a obrigação de proporcionar benefícios pós-emprego. Essa obrigação vai surgindo à medida que os empregados prestam serviços em compensação de benefícios pós-emprego que a entidade espera pagar em futuros períodos de relato. As técnicas actuariais permitem que uma entidade mensure essa obrigação com fiabilidade suficiente para justificar o reconhecimento de um passivo.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 71

1 Um plano de benefícios definidos proporciona um benefício de quantia única de 100 UM pagável no momento da reforma por cada ano de serviço.

É atribuído um benefício de 100 UM a cada ano. O custo do serviço corrente tem o valor presente de 100 UM. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente de 100 UM, multiplicado pelo número de anos de serviço até ao fim do período de relato.

Se o benefício for pagável imediatamente quando o empregado deixa a entidade, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefício definido reflectem a data em que se prevê a saída do empregado. Assim, devido ao efeito de desconto, essas quantias são inferiores às quantias que seriam determinadas se o empregado saísse no fim do período de relato.

2 Um plano proporciona uma pensão mensal de 0,2 % do ordenado final por cada ano de serviço. A pensão é pagável a partir dos 65 anos.

É atribuído a cada ano de serviço um benefício igual ao valor presente, à data prevista de reforma, de uma pensão mensal de 0,2 % do ordenado final estimado, pagável a partir da data prevista de reforma e até à data prevista de morte. O custo do serviço corrente é o valor presente desse benefício. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente dos pagamentos mensais da pensão de 0,2 % do ordenado final, multiplicado pelo número de anos de serviço até ao fim do período de relato. O custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefício definido são descontados porque os pagamentos da pensão só começam aos 65 anos.

▼B

72 O serviço do empregado dá origem a uma obrigação segundo um plano de benefícios definidos mesmo que os benefícios estejam condicionados a um futuro emprego (por outras palavras, não estejam adquiridos). O serviço dos empregados antes da data de aquisição do direito ao benefício dá origem a uma obrigação construtiva porque no fim de cada período de relato sucessivo se reduz a quantidade de serviço futuro que um empregado tem de prestar antes de ter direito ao benefício. Ao mensurar a sua obrigação de benefícios definidos, uma entidade considera a probabilidade de que alguns empregados possam não satisfazer quaisquer requisitos de aquisição do direito ao benefício. De forma semelhante, embora determinados benefícios pós-emprego, por exemplo médicos, apenas se tornem pagáveis se ocorrer um acontecimento especificado quando o empregado já não está empregado, cria-se uma obrigação quando o empregado presta serviço que lhe proporcionará direito ao benefício se ocorrer o acontecimento especificado. A probabilidade de que o acontecimento especificado ocorra afecta a mensuração da obrigação, mas não determina se a obrigação existe ou não.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 72

1 Um plano paga um benefício de 100 UM por cada ano de serviço. Os benefícios adquirem-se após 10 anos de serviço.

É atribuído um benefício de 100 UM a cada ano. Em cada um dos dez primeiros anos o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação reflectem a probabilidade de que o empregado possa não completar 10 anos de serviço.

2 Um plano paga um benefício de 100 UM por cada ano de serviço, excluindo o serviço antes dos 25 anos de idade. Os benefícios adquirem-se imediatamente.

Nenhum benefício é atribuído ao serviço antes dos 25 anos porque o serviço antes dessa data não dá lugar a benefícios (condicionados ou não condicionados). É atribuído um benefício de 100 UM a cada ano subsequente.

73 A obrigação aumenta até à data em que o serviço adicional prestado pelo empregado deixe de dar lugar a uma quantia material de benefícios futuros. Portanto, todo o benefício é atribuído aos períodos que terminem em ou antes dessa data. O benefício é atribuído a períodos contabilísticos individuais segundo a forma de benefício do plano. Porém, se o serviço do empregado em anos posteriores conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefício do que nos anos iniciais, uma entidade atribui o benefício numa base de linha recta até à data em que o serviço adicional do empregado deixe de dar lugar a uma quantia material de benefícios futuros. Isto deve-se a que o serviço do empregado durante a totalidade do período dará em última análise lugar a um benefício a esse nível mais alto.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 73

1 Um plano paga um benefício de quantia única de 1 000 UM que se adquire após 10 anos de serviço. O plano não prevê qualquer benefício adicional para o serviço subsequente.

Um benefício de 100 UM (1 000 UM a dividir por dez) é atribuído a cada um dos primeiros 10 anos.

O custo do serviço corrente em cada um dos 10 primeiros anos reflecte a probabilidade de que o empregado não complete 10 anos de serviço. Nenhum benefício é atribuído a anos subsequentes.

2 Um plano paga um benefício de reforma de quantia única de 2 000 UM a todos os empregados que ainda estejam empregados aos 55 anos após vinte anos de serviço, ou que ainda estejam empregados aos 65, independentemente da duração do seu serviço.

▼B

Para os empregados que sejam admitidos antes dos 35, o serviço começa a dar lugar aos benefícios segundo o plano aos 35 anos (um empregado pode sair com 30 anos e regressar aos 33 sem efeito na quantia ou calendário dos benefícios). Esses benefícios estão condicionados a serviço futuro. O serviço para além dos 55 também não dará lugar a uma quantia material de benefícios futuros. Para estes empregados, a entidade atribui um benefício de 100 UM (2 000 UM a dividir por 20) a cada ano entre os 35 e os 55 anos de idade.

Para os empregados que sejam admitidos entre os 35 e os 45 anos, o serviço para além de 20 anos não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios adicionais. Para esses empregados, a entidade atribui um benefício de 100 (2 000 a dividir por 20) a cada um dos primeiros 20 anos.

Para um empregado que seja admitido aos 55, o serviço para além de 10 anos não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios futuros. Para este empregado, a entidade atribui um benefício de 200 UM (2 000 UM a dividir por 10) a cada um dos 10 primeiros anos.

Para todos os empregados, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação reflectem a probabilidade de que o empregado possa não completar o necessário período de serviço.

3 Um plano médico pós-emprego reembolsa 40 % dos custos médicos pós-emprego de um empregado se o mesmo sair depois de mais de dez e menos de vinte anos de serviço e 50 % desses custos se o empregado sair após vinte ou mais anos de serviço.

Segundo a fórmula de benefícios do plano, a entidade atribui 4 % do valor presente dos custos médicos esperados (40 % a dividir por dez) a cada um dos primeiros 10 anos e 1 % (10 % a dividir por 10) a cada um dos segundos 10 anos. O custo do serviço corrente em cada ano reflecte a probabilidade de que o empregado possa não completar o período de serviço necessário para obter parte ou a totalidade dos benefícios. Para os empregados que se espera venham a sair passados menos de dez anos, nenhum benefício é atribuído.

4 Um plano médico pós-emprego reembolsa 10 % dos custos médicos pós-emprego de um empregado se um empregado sair depois de mais de dez e menos de vinte anos de serviço e 50 % desses custos se o empregado sair após vinte ou mais anos de serviço.

O serviço em anos posteriores conduzirá a um nível de benefícios materialmente mais elevado do que em anos recentes. Portanto, para os empregados que se espera venham a sair após vinte ou mais anos, a entidade atribui o benefício numa base de linha recta segundo o parágrafo 71. O serviço para além de vinte anos não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios futuros. Portanto, o benefício atribuído a cada um dos primeiros vinte anos é de 2,5 % do valor presente dos custos médicos esperados (50 % a dividir por vinte).

Para os empregados que se espere venham a sair entre os dez e vinte anos, o benefício atribuído a cada um dos primeiros 10 anos é de 1 % do valor presente dos custos médicos esperados.

Para estes empregados, nenhum benefício é atribuído ao serviço entre o final do décimo ano e a data estimada de saída.

Para os empregados que se espera venham a sair passados menos de dez anos, nenhum benefício é atribuído.

▼B

74 Quando a quantia de um benefício é uma proporção constante do ordenado final relativo a cada ano de serviço, os aumentos futuros dos ordenados afectarão a quantia necessária para liquidar a obrigação que existe relativamente ao serviço antes do fim do período de relato, mas não criam uma obrigação adicional. Portanto:

(a) para efeitos do parágrafo 70 b), os aumentos de ordenado não conduzem a benefícios adicionais, embora a quantia dos benefícios seja dependente do ordenado final; e

(b) a quantia do benefício atribuído a cada período é uma proporção constante do ordenado ao qual o benefício está ligado.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 74

Os empregados têm direito a um benefício de 3 % do ordenado final por cada ano de serviço antes dos 55 anos.

O benefício de 3 % do ordenado final estimado é atribuído a cada ano até aos 55. Esta é a data em que o serviço adicional prestado pelo empregado não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios adicionais segundo o plano. Nenhum benefício é atribuído ao serviço após essa idade.

Pressupostos actuariais

75 Os pressupostos actuariais devem ser neutros e mutuamente compatíveis.

76 Os pressupostos actuariais são as melhores estimativas da entidade das variáveis que determinarão o custo final de proporcionar benefícios pós-emprego. Os pressupostos actuariais compreendem:

(a) pressupostos demográficos acerca das características futuras dos actuais e antigos empregados (e seus dependentes) que sejam elegíveis para os benefícios. Os pressupostos demográficos tratam matérias como:

(i) a mortalidade (ver parágrafos 81 e 82);

(ii) as taxas de rotação, de incapacidade e de reforma antecipada dos empregados;

(iii) a proporção dos membros do plano com dependentes que serão elegíveis para os benefícios;

(iv) a proporção dos membros do plano que irão escolher cada opção de pagamento disponível nos termos do plano; e

(v) as taxas de utilização dos planos médicos;

(b) pressupostos financeiros, que tratam matérias como:

(i) a taxa de desconto (ver parágrafos 83–86);

(ii) os níveis de benefícios, excluindo quaisquer custos dos benefícios a suportar pelos empregados, e os ordenados futuros (ver parágrafos 87–95);

(iii) no caso de benefícios médicos, os custos médicos futuros, incluindo os custos de tratamento dos pagamentos (ou seja, os custos que serão incorridos no processamento e resolução dos pedidos de pagamento, incluindo honorários de advogados e peritos) (ver parágrafos 96–98); e

(iv) os impostos a pagar pelo plano sobre as contribuições relativas a serviços anteriores à data de relato ou sobre benefícios decorrentes desses serviços.

77 Os pressupostos actuariais são neutros se não forem nem imprudentes nem excessivamente conservadores.

▼B

78 Os pressupostos actuariais são mutuamente compatíveis se reflectirem os relacionamentos económicos entre factores como a inflação, as taxas de aumento dos ordenados e as taxas de desconto. Por exemplo, todos os pressupostos que dependem de um dado nível de inflação (tais como pressupostos sobre taxas de juro e aumentos de ordenados e de benefícios) em qualquer dado período futuro pressupõem o mesmo nível de inflação nesse período.

79 Uma entidade determina a taxa de desconto e outros pressupostos financeiros em termos nominais (declarados), salvo se forem mais credíveis estimativas em termos reais (ajustadas pela inflação), por exemplo, numa economia hiperinflacionária (ver a IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*) ou quando o benefício está indexado e existe um mercado estabelecido em obrigações indexadas da mesma moeda e prazo.

80 Os pressupostos financeiros devem basear-se nas expectativas de mercado, no fim do período de relato, relativamente ao período durante o qual as obrigações deverão ser liquidadas.

Pressupostos actuariais: mortalidade

81 Uma entidade deve determinar os seus pressupostos de mortalidade com base na sua melhor estimativa da mortalidade dos membros do plano durante e após o emprego.

82 Para calcular o custo final do benefício, a entidade tem em consideração as variações previstas da mortalidade, por exemplo alterando as tabelas de mortalidade-padrão com estimativas quanto à melhoria das taxas de mortalidade.

Pressupostos actuariais: taxa de desconto

83 A taxa usada para descontar as obrigações de benefícios pós-emprego (financiadas ou não financiadas) deve ser determinada por referência aos rendimentos de mercado no fim do período de relato para obrigações de alta qualidade de empresas. Nos países em que não haja um mercado estabelecido dessas obrigações, devem ser usados os rendimentos de mercado (no fim do período de relato) para as obrigações estatais. A moeda e o prazo das obrigações de empresas ou das obrigações estatais devem ser consistentes com a moeda e o prazo esperados das obrigações de benefícios pós-emprego.

84 Um pressuposto actuarial que tem um efeito material é a taxa de desconto. A taxa de desconto reflecte o valor temporal do dinheiro mas não o risco actuarial ou de investimento. Além disso, a taxa de desconto não reflecte o risco de crédito específico da entidade suportado pelos seus credores, nem o risco de que a experiência futura possa diferir dos pressupostos actuariais.

85 A taxa de desconto reflecte o calendário estimado dos pagamentos de benefícios. Na prática, uma entidade consegue muitas vezes esse objectivo aplicando uma única taxa de desconto média ponderada que reflicta o calendário e a quantia estimada dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.

86 Nalguns casos, não existe um mercado estabelecido para obrigações com uma maturidade suficientemente longa para corresponder com a maturidade estimada de todos os pagamentos de benefício. Em tais casos, uma entidade usa taxas de mercado correntes com o prazo apropriado para descontar pagamentos a prazos mais curtos, e estima a taxa de desconto para vencimentos mais longos extrapolando taxas de mercado correntes ao longo da curva de rendimentos. O valor presente total de uma obrigação de benefícios definidos não deverá ser particularmente sensível à taxa de desconto aplicada à porção dos benefícios pagável para além da maturidade final das obrigações de empresas ou das obrigações estatais disponíveis.

▼B

Pressupostos actuariais: ordenados, benefícios e custos médicos

87 Uma entidade deve mensurar as suas obrigações de benefícios definidos numa base que reflicta:

(a) os benefícios estabelecidos nos termos do plano (ou que resultem de qualquer obrigação construtiva que vá para além desses termos) no fim do período de relato;

(b) quaisquer aumentos estimados dos ordenados futuros que afectem os benefícios a pagar;

(c) o efeito de qualquer limite na participação do empregador no custo dos benefícios futuros;

(d) as contribuições dos empregados ou de partes terceiras que reduzam o custo final que esses benefícios representam para a entidade; e

(e) alterações futuras estimadas no nível de quaisquer benefícios estatais que afectem os benefícios pagáveis segundo um plano de benefícios definidos, se, e só se:

(i) essas alterações forem decretadas antes do fim do período de relato; ou

(ii) os dados históricos, ou outra evidência credível, indicarem que esses benefícios estatais se alterarão de forma previsível, por exemplo em linha com alterações futuras nos níveis gerais de preços ou dos ordenados.

88 Os pressupostos actuariais reflectem alterações em benefícios futuros que estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) no fim do período de relato. Este é o caso quando, por exemplo:

(a) a entidade tem um passado histórico de benefícios crescentes, por exemplo para mitigar os efeitos da inflação, e não existe indicação de que esta prática se alterará no futuro;

(b) a entidade é obrigada, seja pelos termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) ou pela legislação, a usar qualquer excedente do plano em benefício dos participantes do plano (ver parágrafo 108 c)); ou

(c) os benefícios variam em função de objectivos de desempenho ou de outros critérios. Por exemplo, os termos do plano podem estabelecer que serão pagos benefícios reduzidos ou exigidas contribuições adicionais aos empregados se os activos do plano forem insuficientes. A mensuração da obrigação reflecte a melhor estimativa do efeito do objectivo de desempenho ou de outros critérios.

89 Os pressupostos actuariais não reflectem alterações em benefícios futuros que não estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de uma obrigação construtiva) no fim do período de relato. Tais alterações resultarão em:

(a) custo do serviço passado, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço antes da alteração; e

(b) custo do serviço corrente para os períodos após a alteração, na medida em que alterem benefícios relativos a serviços após a alteração.

90 As estimativas de aumentos de ordenados futuros tomam em conta a inflação, a experiência, as promoções e outros factores relevantes, tais como a oferta e procura no mercado de emprego.

91 Alguns planos de benefícios definidos limitam as contribuições exigidas a uma entidade. O custo final dos benefícios tem em conta o efeito de um tal limite das contribuições. O efeito de um limite das contribuições é determinado ao longo do mais curto dos seguintes períodos:

(a) duração estimada da entidade; e

(b) duração estimada do plano.

▼B

92 Alguns planos de benefícios definidos exigem que os empregados ou partes terceiras contribuam para o custo do plano. As contribuições dos empregados reduzem o custo dos benefícios para a entidade. Uma entidade examina se as contribuições de partes terceiras reduzem o custo dos benefícios para a entidade, ou constituem um direito de reembolso conforme descrito no parágrafo 116. As contribuições dos empregados ou de partes terceiras encontram-se estabelecidas nos termos formais do plano (ou resultam de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos), ou são discricionárias. As contribuições discricionárias dos empregados ou de partes terceiras reduzem o custo do serviço após o pagamento dessas contribuições para o plano.

93 As contribuições dos empregados ou de partes terceiras estabelecidas nos termos formais do plano reduzem o custo do serviço (se estiverem associadas ao serviço) ou reduzem a remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos (p. ex.: se forem necessárias contribuições para reduzir o défice resultante de perdas dos activos do plano ou de perdas actuariais). As contribuições dos empregados ou de partes terceiras que digam respeito a serviços são atribuídas aos períodos de serviço como benefício negativo, de acordo com o parágrafo 70 (ou seja, o benefício líquido é atribuído de acordo com esse parágrafo).

94 As alterações das contribuições dos empregados ou de partes terceiras que digam respeito a serviços resultam em:

(a) custo do serviço corrente e passado (se as alterações das contribuições dos empregados não estiverem estabelecidas nos termos formais de um plano e não resultarem de uma obrigação construtiva); e

(b) ganhos e perdas actuariais (se as alterações das contribuições dos empregados estiverem estabelecidas nos termos formais de um plano ou resultarem de uma obrigação construtiva).

95 Alguns benefícios pós-emprego estão ligados a variáveis tais como o nível de benefícios das reforma estatais ou dos cuidados médicos estatais. A mensuração de tais benefícios reflecte a melhor estimativa de tais variáveis, com base em dados históricos e outros elementos credíveis.

96 Os pressupostos acerca de custos médicos devem tomar em conta as alterações futuras estimadas no custo dos serviços médicos, resultantes não só da inflação como de alterações específicas nos custos médicos.

97 A mensuração de benefícios médicos pós-emprego exige pressupostos acerca do nível e da frequência de futuros pedidos de pagamento e do custo de satisfazer esses pedidos. Uma entidade estima os custos médicos futuros com base em dados históricos acerca da própria experiência da entidade, suplementada sempre que necessário por dados históricos de outras entidades, de empresas de seguros, de fornecedores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros consideram o efeito dos avanços tecnológicos, das alterações na utilização dos cuidados de saúde ou dos modelos de prestação desses cuidados e das alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.

98 O nível e a frequência dos pedidos de pagamento são particularmente sensíveis à idade, às condições de saúde e sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e podem ser sensíveis a outros factores, tais como a localização geográfica. Por conseguinte, os dados históricos são ajustados na medida em que o conjunto demográfico da população seja diferente do da população usada como base para esses dados. São também ajustados sempre que existam indícios credíveis de que as tendências históricas não continuarão a verificar-se.

▼B

Custo do serviço passado e ganhos e perdas aquando da liquidação

99 Antes de determinar o custo do serviço passado, ou um ganho ou perda aquando da liquidação, uma entidade deve reavaliar o passivo (activo) líquido de benefícios definidos usando o justo valor actual dos activos do plano e pressupostos actuariais actuais (incluindo as taxas de juro de mercado correntes e outros preços de mercado correntes) que sejam reflexo dos benefícios oferecidos pelo plano antes da sua alteração, cancelamento antecipado ou liquidação.

100 Uma entidade não precisa de distinguir entre o custo do serviço passado resultante de uma alteração ou de um cancelamento antecipado do plano e um ganho ou perda aquando da liquidação, se essas transacções ocorrerem em conjunto. Em certos casos, uma alteração do plano ocorre antes da liquidação, nomeadamente quando uma entidade altera os benefícios de um plano e liquida os benefícios alterados mais tarde. Nesses casos, a entidade reconhece o custo do serviço passado antes de qualquer ganho ou perda aquando da liquidação.

101 Ocorre uma liquidação juntamente com uma alteração do plano ou com um cancelamento antecipado se um plano for terminado de forma tal que a obrigação é liquidada e o plano deixa de existir. Porém, o término de um plano não é uma liquidação se o plano for substituído por um novo plano que ofereça benefícios que, em substância, sejam idênticos.

Custo do serviço passado

102 O custo do serviço passado é a variação do valor presente da obrigação de benefícios definidos resultante de uma alteração ou do cancelamento antecipado do plano.

103 Uma entidade deve reconhecer o custo do serviço passado como um gasto na mais antiga das seguintes datas:

(a) quando ocorre a alteração ou o cancelamento antecipado do plano;

(b) quando a entidade reconhece os custos de reestruturação relacionados (ver IAS 37) ou os benefícios de cessação (ver parágrafo 165).

104 Uma alteração do plano ocorre quando uma entidade introduz ou retira um plano de benefícios definidos ou altera os benefícios a pagar ao abrigo de um plano de benefícios definidos existente.

105 Um cancelamento antecipado ocorre quando uma entidade reduz significativamente o número de empregados cobertos por um plano. Um cancelamento antecipado pode decorrer de um evento isolado, como o encerramento de uma fábrica, a interrupção de uma operação ou a cessação ou suspensão de um plano.

106 O custo do serviço passado pode ser positivo (quando os benefícios são introduzidos ou modificados de tal forma que o valor presente da obrigação de benefício definido aumente) ou negativo (quando os benefícios existentes são modificados de tal forma que o valor presente da obrigação de benefício definido diminua).

107 Quando uma entidade reduz os benefícios a pagar segundo um plano de benefícios definidos existente e, ao mesmo tempo, aumenta outros benefícios a pagar segundo o plano para os mesmos empregados, a entidade trata a alteração como uma alteração líquida única.

108 O custo do serviço passado exclui:

(a) o efeito de diferenças entre os aumentos de ordenados reais e os anteriormente pressupostos na obrigação de pagar benefícios relativos ao serviço em anos anteriores (não há custo do serviço passado porque os pressupostos actuariais contemplam ordenados projectados);

▼B

(b) as estimativas por defeito e por excesso de aumentos discricionários das pensões quando uma entidade tem uma obrigação construtiva de conceder tais aumentos (não há custo do serviço passado porque os pressupostos actuariais têm em conta tais aumentos);

(c) as estimativas de melhorias de benefícios que resultem de ganhos actuariais ou do retorno dos activos do plano que já foram reconhecidos nas demonstrações financeiras se a entidade estiver obrigada, quer pelos termos formais de um plano (ou por uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) quer pela legislação, a usar qualquer excedente no plano em benefício dos seus participantes, mesmo se o aumento dos benefícios não tiver ainda sido formalmente concedido (não há custo do serviço passado porque o aumento resultante da obrigação é uma perda actuarial, ver parágrafo 88); e

(d) o aumento de benefícios adquiridos (ou seja, benefícios não condicionados a futuro emprego, ver parágrafo 72) quando, na ausência de benefícios novos ou melhorados, os empregados satisfaçam os requisitos de aquisição do direito (não há custo do serviço passado porque a entidade reconheceu o custo estimado dos benefícios como custo do serviço corrente à medida que o serviço foi sendo prestado).

Ganhos e perdas aquando da liquidação

109 O ganho ou perda aquando de uma liquidação é a diferença entre:

(a) o valor presente da obrigação de benefícios definidos a liquidar, conforme determinado à data da liquidação; e

(b) o preço da liquidação, incluindo quaisquer activos do plano transferidos e quaisquer pagamentos efectuados directamente pela entidade no âmbito da liquidação.

110 Uma entidade deve reconhecer um ganho ou perda aquando da liquidação de um plano de benefícios definidos na data em que ocorrer a liquidação.

111 Ocorre uma liquidação quando uma entidade celebra uma transacção que elimina todas as futuras obrigações legais ou construtivas relativamente a parte ou a todos os benefícios proporcionados por um plano de benefícios definidos (com excepção de um pagamento de benefícios feito a, ou a favor de, empregados de acordo com os termos do plano e incluído nos pressupostos actuariais). Considera-se uma liquidação, por exemplo, uma transferência pontual de obrigações significativas do empregador segundo o plano para uma empresa de seguros através da aquisição de uma apólice de seguros; não se considera uma liquidação um pagamento único em dinheiro feito, nos termos do plano, aos participantes do plano, em troca dos seus direitos a receber determinados benefícios pós-emprego.

112 Em alguns casos, uma entidade adquire uma apólice de seguros para financiar alguns ou todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados nos períodos corrente e anteriores. A aquisição de tal apólice não é uma liquidação se a entidade mantiver uma obrigação legal ou construtiva (ver parágrafo 46) de efectuar pagamentos adicionais se o segurador não pagar os benefícios dos empregados especificados na apólice de seguros. Os parágrafos 116–119 tratam do reconhecimento e mensuração dos direitos de reembolso de acordo com as apólices de seguros que não sejam activos do plano.

▼B

Reconhecimento e mensuração: activos do plano

Justo valor dos activos do plano

113 O justo valor de quaisquer activos do plano é deduzido do valor presente da obrigação de benefícios definidos aquando da determinação do défice ou do excedente. Quando não estiver disponível um preço de mercado, o justo valor dos activos do plano é estimado, por exemplo descontando os fluxos de caixa futuros esperados usando uma taxa de desconto que seja reflexo não só do risco associado aos activos do plano como da maturidade ou data de alienação esperada desses activos (ou, se não tiverem maturidade, ao período esperado até à liquidação da respectiva obrigação).

114 Os activos do plano excluem contribuições não pagas devidas ao fundo de financiamento pela entidade que relata, bem como quaisquer instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade e detidos pelo fundo. Os activos do plano são reduzidos de quaisquer passivos do fundo que não se relacionem com os benefícios dos empregados, por exemplo valores a pagar, comerciais ou outros, e passivos resultantes de instrumentos financeiros derivados.

115 Quando os activos do plano incluírem apólices de seguro elegíveis que correspondam exactamente à quantia e ao calendário de alguns ou de todos os benefícios a pagar segundo o plano, o justo valor dessas apólices de seguro é considerado equivalente ao valor presente das respectivas obrigações (sob reserva de qualquer redução necessária se as quantias a receber segundo as apólices de seguro não forem recuperáveis na totalidade).

Reembolsos

116 Quando, e só quando, for virtualmente certo que uma outra parte reembolsará alguns ou todas as despesas necessárias para liquidar uma obrigação de benefícios definidos, uma entidade deve:

(a) reconhecer o seu direito ao reembolso como um activo separado. A entidade deve mensurar o activo pelo justo valor;

(b) desagregar e reconhecer as variações no justo valor do seu direito ao reembolso da mesma maneira que as variações no justo valor dos activos do plano (ver parágrafos 124 e 125). Os componentes do custo dos benefícios definidos reconhecido de acordo com o parágrafo 120 podem ser reconhecidos líquidos das quantias relativas às variações na quantia escriturada do direito ao reembolso.

117 Por vezes, uma entidade está em condições de pedir que uma outra parte, tal como uma seguradora, pague parte ou a totalidade das despesas necessárias para liquidar uma obrigação de benefícios definidos. As apólices de seguros elegíveis, como definidas no parágrafo 8, são activos do plano. Uma entidade contabiliza as apólices de seguros elegíveis da mesma maneira que os outros activos do plano e o parágrafo 116 não se aplica (ver parágrafos 46–49 e 115).

118 Quando uma apólice de seguro detida por uma entidade não for uma apólice de seguro elegível, não é um activo do plano. Nesses casos, aplica-se o parágrafo 116: a entidade reconhece o seu direito ao reembolso de acordo com a apólice de seguro como um activo separado e não como uma dedução ao determinar o défice ou excedente do benefício definido. O parágrafo 140 b) exige que a entidade divulgue uma breve descrição da ligação entre o direito ao reembolso e a respectiva obrigação.

▼B

119 Se o direito ao reembolso decorrer de uma apólice de seguros que corresponda exactamente à quantia e à data de todos ou de alguns dos benefícios a pagar segundo um plano de benefícios definidos, o justo valor do direito ao reembolso é considerado equivalente ao valor presente da respectiva obrigação (sob reserva de qualquer redução necessária se o reembolso não for recuperável na totalidade).

Componentes do custo dos benefícios definidos

120 Uma entidade deve reconhecer os componentes do custo dos benefícios definidos como se segue, salvo na medida em que outra IFRS exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:

(a) o custo do serviço (ver parágrafos 66–112) nos lucros ou prejuízos;

(b) o juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafos 123–126) nos lucros ou prejuízos; e

(c) a remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafos 127–130) em outro rendimento integral.

121 Outras IFRS exigem a inclusão de determinados custos de benefícios dos empregados no custo dos activos, tais como inventários ou activos fixos tangíveis (ver IAS 2 e IAS 16). Quaisquer custos de benefícios pós-emprego incluídos no custo de tais activos incluem a proporção apropriada dos componentes enumerados no parágrafo 120.

122 A remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos reconhecida em outro rendimento integral não deve ser reclassificada nos lucros ou prejuízos em períodos subsequentes. Contudo, a entidade pode transferir essas quantias reconhecidas em outro rendimento integral dentro do âmbito do capital próprio.

Juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos

123 O juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos obtém-se multiplicando o passivo (activo) líquido de benefícios definidos pela taxa de desconto especificada no parágrafo 83, ambos determinados no início do período de relato anual, tendo em conta qualquer variação do passivo (activo) líquido de benefícios definidos durante o período em consequência do pagamento de contribuições e benefícios.

124 O juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos pode ser considerado como incluindo os juros recebidos sobre os activos do plano, os juros pagos sobre a obrigação de benefícios definidos e os juros referentes ao efeito do limite máximo de activos referido no parágrafo 64.

125 Os juros recebidos sobre os activos do plano são um componente do retorno dos activos do plano e obtêm-se multiplicando o justo valor dos activos do plano pela taxa de desconto especificada no parágrafo 83, ambos determinados no início do período de relato anual, tendo em conta qualquer variação do passivo (activo) líquido de benefícios definidos durante o período em consequência do pagamento de contribuições e benefícios. A diferença entre os juros recebidos sobre os activos do plano e o retorno dos activos do plano é incluída na remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos.

▼B

126 Os juros referentes ao efeito do limite máximo de activos fazem parte da variação total do efeito do limite máximo de activos e obtêm-se multiplicando o efeito do limite máximo de activos pela taxa de desconto especificada no parágrafo 83, ambos determinados no início do período de relato anual. A diferença entre esse valor e a variação total do efeito do limite máximo de activos é incluída na remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos.

Remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos

127 A remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos inclui:

(a) os ganhos e perdas actuariais (ver parágrafos 128 e 129);

(b) o retorno dos activos do plano (ver parágrafo 130), excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafo 125); e

(c) qualquer variação do efeito do limite máximo de activos, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafo 126).

128 Os ganhos e perdas actuariais resultam de aumentos ou diminuições no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos em consequência de alterações nos pressupostos actuariais e de ajustamentos de experiência. As causas de ganhos e perdas actuariais incluem, por exemplo:

(a) taxas inesperadamente altas ou baixas de rotação dos empregados, de reformas antecipadas ou de mortalidade ou de aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;

(b) o efeito de alterações nos pressupostos relativos às opções de pagamento dos benefícios;

(c) o efeito de alterações nas estimativas da futura rotação dos empregados, das reformas antecipadas ou da mortalidade ou dos aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos; e

(d) o efeito de alterações na taxa de desconto.

129 Os ganhos e perdas actuariais não incluem as alterações do valor presente da obrigação de benefícios definidos que resultem da introdução, alteração, cancelamento antecipado ou liquidação do plano de benefícios definidos, ou de alterações dos benefícios a pagar ao abrigo do plano de benefícios definidos. Essas alterações resultam em custos de serviços passados ou em ganhos ou perdas aquando da liquidação.

130 Para determinar o retorno dos activos do plano, a entidade deduz os custos de gestão dos activos do plano e quaisquer impostos a pagar pelo próprio plano que não sejam impostos incluídos nos pressupostos actuariais usados para mensurar a obrigação de benefícios definidos (parágrafo 76). Os outros custos administrativos não são deduzidos do retorno dos activos do plano.

▼B

Apresentação

Compensação

131 Uma entidade deve compensar um activo relativo a um plano com um passivo relativo a outro plano quando, e só quando, a entidade:

(a) tiver um direito legalmente executável de usar um excedente de um plano para liquidar obrigações do outro plano; e

(b) pretender liquidar as obrigações numa base líquida ou realizar o excedente de um plano e liquidar a sua obrigação de acordo com o outro plano em simultâneo.

132 Os critérios de compensação são semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32 *Instrumentos Financeiros*: *Apresentação*.

Distinção corrente/não corrente

133 Algumas entidades distinguem activos e passivos correntes de activos e passivos não-correntes. Esta Norma não especifica se uma entidade deve distinguir as fracções corrente e não-corrente de activos e passivos provenientes de benefícios pós-emprego.

Componentes do custo dos benefícios definidos

134 O parágrafo 120 exige que uma entidade reconheça o custo do serviço e o juro líquido sobre o passivo (activo) líquido de benefícios definidos nos lucros ou prejuízos. Esta Norma não especifica de que modo uma entidade deve apresentar o custo do serviço corrente e o juro líquido sobre o passivo (activo) líquido do benefício definido. As entidades apresentam esses componentes de acordo com a IAS 1.

Divulgação

135 Uma entidade deve divulgar informação que:

(a) explique as características dos seus planos de benefícios definidos e os riscos associados (ver parágrafo 139);

(b) identifique e explique as quantias nas suas demonstrações financeiras que resultam dos seus planos de benefícios definidos (ver parágrafos 140–144); e

(c) descreva de que modo os seus planos de benefícios definidos podem afectar a quantia, o calendário e incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade (ver parágrafos 145–147).

136 Para cumprir os objectivos do parágrafo 135, uma entidade deve considerar todos os seguintes elementos:

(a) o nível de detalhe necessário para satisfazer os requisitos de divulgação;

(b) a ênfase a atribuir a cada um dos vários requisitos;

(c) o nível de agregação ou desagregação a aplicar; e

(d) se os utentes das demonstrações financeiras necessitam ou não de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

▼B

137 Se as informações divulgadas de acordo com os requisitos desta Norma e de outras IFRS não forem suficientes para cumprir os objectivos do parágrafo 135, uma entidade deve divulgar as informações adicionais necessárias para cumprir esses objectivos. Uma entidade pode, por exemplo, apresentar uma análise do valor presente da obrigação de benefícios definidos que distinga a natureza, as características e os riscos da obrigação. Essa divulgação pode distinguir entre:

(a) quantias devidas a membros activos, a membros com direitos diferidos e a pensionistas;

(b) benefícios adquiridos e benefícios calculados mas não adquiridos;

(c) benefícios condicionados, quantias atribuíveis a aumentos futuros de ordenados e outros benefícios.

138 A entidade deve avaliar se todas ou algumas informações divulgadas devem ser desagregadas para distinguir entre planos ou grupos de planos com riscos significativamente diferentes. Uma entidade pode, por exemplo, desagregar as informações divulgadas sobre planos que tenham uma ou mais das seguintes características:

(a) diferentes localizações geográficas;

(b) diferentes características, tais como planos de pensão baseados num ordenado fixo, planos de pensão baseados no último ordenado ou planos de assistência médica pós-emprego;

(c) diferentes ambientes regulamentares;

(d) diferentes segmentos de relato;

(e) diferentes mecanismos de financiamento (p. ex.: totalmente não financiados, com financiamento total ou parcialmente constituído).

Características dos planos de benefícios definidos e riscos associados

139 Uma entidade deve divulgar:

(a) informações sobre as características dos seus planos de benefícios definidos, incluindo:

(i) a natureza dos benefícios proporcionados pelo plano (p. ex.: plano de benefícios definidos com base no último ordenado ou plano baseado em contribuições com garantia);

(ii) uma descrição do quadro regulamentar pelo qual se rege o plano, por exemplo, o nível de eventuais requisitos de financiamento mínimo, e de quaisquer efeitos que o quadro regulamentar tenha no plano, como o limite máximo de activos (ver parágrafo 64);

(iii) uma descrição de quaisquer outras responsabilidades que a entidade tenha na governação do plano, por exemplo responsabilidades de *trustees* ou de administradores do plano.

(b) uma descrição dos riscos a que o plano expõe a entidade, com destaque para quaisquer riscos invulgares, riscos específicos da entidade ou do plano e concentrações de risco significativas. Por exemplo, se os activos do plano estiverem maioritariamente investidos numa só categoria de investimentos, como o sector imobiliário, o plano pode expor a entidade a uma concentração do risco no mercado imobiliário;

(c) uma descrição de qualquer alteração, cancelamento antecipado e liquidações do plano.

▼B

Explicação das quantias nas demonstrações financeiras

140 Uma entidade deve fornecer uma reconciliação dos saldos de abertura e de fecho para cada uma das seguintes rubricas, se for caso disso:

(a) o passivo (activo) líquido de benefícios definidos, apresentando reconciliações separadas para:

(i) os activos do plano;

(ii) o valor presente da obrigação de benefícios definidos;

(iii) o efeito do limite máximo de activos;

(b) quaisquer direitos de reembolso; Uma entidade também deve descrever a relação entre qualquer direito de reembolso e a respectiva obrigação.

141 Cada reconciliação enumerada no parágrafo 140 deve apresentar cada um dos seguintes elementos, se for caso disso:

(a) o custo do serviço corrente;

(b) os juros recebidos ou pagos;

(c) a remensuração do passivo (activo) líquido de benefícios definidos, apresentando em separado:

(i) o retorno dos activos do plano, excluindo as quantias incluídas nos juros em b);

(ii) os ganhos e perdas actuariais resultantes de alterações dos pressupostos demográficos (ver parágrafo 76 a));

(iii) os ganhos e perdas actuariais resultantes de alterações dos pressupostos financeiros (ver parágrafo 76 b));

(iv) as variações do efeito de restringir um activo líquido de benefícios definidos ao limite máximo de activos, excluindo as quantias incluídas nos juros em b). Uma entidade deve também divulgar o modo como determinou o máximo benefício económico disponível, isto é, se tais benefícios assumem a forma de restituições, reduções em futuras contribuições ou uma combinação de ambas;

(d) o custo do serviço passado e os ganhos e perdas resultantes de liquidações. Conforme previsto no parágrafo 100, não é necessário distinguir o custo do serviço passado e os ganhos e perdas resultantes de liquidações se estes ocorrerem em conjunto;

(e) o efeito de alterações cambiais;

(f) as contribuições para o plano, indicando em separado as contribuições do empregador e dos participantes do plano;

(g) os pagamentos do plano, indicando em separado os pagamentos referentes a quaisquer liquidações;

(h) os efeitos de concentrações de actividades empresariais e alienações.

142 Uma entidade deve desagregar o justo valor dos activos do plano em classes que distingam a natureza e os riscos de tais activos, subdividindo cada classe de activos do plano em activos que têm um preço de mercado cotado num mercado activo (conforme definido na IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor* (*)) e os que não têm. Considerando o nível de divulgação referido no parágrafo 136, uma entidade pode distinguir, por exemplo, entre:

(*) Se uma entidade ainda não aplicar a IFRS 13, pode basear-se no parágrafo AG71 da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, ou no parágrafo B.5.4.3 da IFRS 9 *Instrumentos Financeiros* (Outubro de 2010), se aplicável.

▼B

(a) caixa e equivalentes de caixa;

(b) instrumentos de capital (segregados por tipo de sector, dimensão da empresa, localização geográfica, etc.);

(c) instrumentos de dívida (segregados por tipo de emitente, qualidade de crédito, localização geográfica, etc.);

(d) imóveis (segregados por localização geográfica, etc.);

(e) instrumentos derivados (segregados por tipo de risco subjacente no contrato, por exemplo, contratos de taxa de juro, contratos sobre taxas de câmbio, contratos de capital, contratos de crédito, *swaps* de longevidade, etc.);

(f) fundos de investimento (segregados por tipo de fundo);

(g) títulos garantidos por activos; e

(h) dívida estruturada.

143 Uma entidade deve divulgar o justo valor dos instrumentos financeiros transferíveis que a própria entidade detém como activos do plano e o justo valor dos activos do plano que são imóveis ocupados ou outros activos usados pela entidade.

144 Uma entidade deve divulgar os pressupostos actuariais significativos usados para determinar o valor presente da obrigação de benefícios definidos (ver parágrafo 76). Essa divulgação deve ser feita em termos absolutos (p. ex.: como uma percentagem absoluta e não apenas como uma margem entre diferentes percentagens ou outras variáveis). Quando uma entidade proporciona divulgações pelo total para um agrupamento de planos, deve fornecer tais divulgações sob a forma de médias ponderadas ou de intervalos relativamente estreitos.

Quantia, calendário e incerteza dos fluxos de caixa futuros

145 Uma entidade deve divulgar:

(a) uma análise de sensibilidade para cada pressuposto actuarial significativo (conforme divulgado nos termos do parágrafo 144) no fim do período de relato, que mostre de que modo a obrigação de benefícios definidos teria sido afectada por alterações do pressuposto actuarial em causa que poderiam ter razoavelmente ocorrido naquela data;

(b) os métodos e pressupostos usados para preparar a análise de sensibilidade exigida na alínea a) e as limitações de tais métodos;

(c) as alterações, relativamente ao período anterior, nos métodos e pressupostos usados para preparar a análise de sensibilidade, e os motivos de tais alterações.

146 Uma entidade deve divulgar uma descrição de quaisquer estratégias de gestão do activo/passivo usadas pelo plano ou pela entidade, incluindo o recurso a anuidades e outras técnicas, tais como *swaps* de longevidade, para gerir o risco.

147 A fim de fornecer uma indicação quanto ao efeito do plano de benefícios futuros nos fluxos de caixa futuros da entidade, uma entidade deve divulgar:

(a) uma descrição de quaisquer acordos de financiamento e políticas de financiamento que afectem as contribuições futuras;

(b) as contribuições previstas para o plano durante o próximo período de relato anual;

▼B

(c) informações sobre o perfil de maturidade da obrigação de benefícios definidos. Essa informação inclui a duração média ponderada da obrigação de benefícios definidos e pode incluir outras informações sobre a distribuição no tempo dos pagamentos dos benefícios, por exemplo sob a forma de uma análise da maturidade dos pagamentos dos benefícios.

Planos multiempregador

148 Se uma entidade participar num plano multiempregador de benefícios definidos, deve divulgar:

(a) uma descrição dos acordos de financiamento, incluindo o método usado para determinar a taxa de contribuições da entidade e quaisquer requisitos de financiamento mínimo;

(b) uma descrição da medida em que a entidade pode ser responsável perante o plano pelas obrigações de outras entidades segundo os termos e condições do plano multiempregador;

(c) uma descrição de qualquer afectação acordada de um défice ou excedente em caso de:

(i) liquidação do plano; ou

(ii) saída da entidade do plano.

(d) se a entidade contabilizar o plano como se fosse um plano de contribuições definidas de acordo com o parágrafo 34, deve divulgar os seguintes elementos, para além das informações exigidas nas alíneas a)–c) e em vez das informações exigidas nos parágrafos 139–147:

(i) o facto de o plano ser um plano de benefícios definidos;

(ii) a razão por que não está disponível informação suficiente para habilitar a entidade a contabilizar o plano como plano de benefícios definidos;

(iii) as contribuições previstas para o plano durante o próximo período de relato anual;

(iv) informações sobre qualquer défice ou excedente do plano que possa afectar a quantia de contribuições futuras, incluindo a base usada para determinar esse défice ou excedente e as eventuais implicações para a entidade;

(v) uma indicação do nível de participação da entidade no plano, em comparação com outras entidades participantes. Constituem exemplos de medidas que podem fornecer essa indicação a proporção que cabe à entidade no total das contribuições para o plano ou a proporção que cabe à entidade no número total de membros activos, membros aposentados e antigos membros com direito a benefícios, caso essa informação esteja disponível.

Planos de benefícios definidos que partilham riscos entre entidades sob controlo comum

149 Se uma entidade participar num plano de benefícios definidos que partilha riscos entre entidades sob controlo comum, deve divulgar:

(a) o acordo contratual ou a política expressa para debitar o custo líquido dos benefícios definidos ou facto de que não existe tal política;

(b) a política para determinar as contribuições a pagar pela entidade;

(c) se a entidade contabilizar uma afectação do custo líquido dos benefícios definidos, conforme referido no parágrafo 41, todas as informações sobre o plano como um todo exigidas nos parágrafos 135–147;

▼B

(d) se a entidade contabilizar a contribuição a pagar relativa ao período, conforme referido no parágrafo 41, as informações sobre o plano como um todo exigidas nos parágrafos 135–137, 139, 142–144 e 147 a) e b).

150 As informações exigidas no parágrafo 149 c) e d) podem ser divulgadas por referência cruzada a divulgações contidas nas demonstrações financeiras de outra entidade do grupo, se:

(a) as demonstrações financeiras dessa entidade do grupo identificarem e divulgarem em separado as informações necessárias sobre o plano; e

(b) as demonstrações financeiras dessa entidade do grupo estiverem disponíveis para os utentes das demonstrações financeiras nas mesmas condições que as demonstrações financeiras da entidade e ao mesmo tempo ou mais cedo do que as demonstrações financeiras da entidade.

Requisitos de divulgação previstos noutras IFRS

151 Quando exigido pela IAS 24, uma entidade divulga informação sobre:

(a) transacções com partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego; e

(b) benefícios pós-emprego para o pessoal-chave de gerência.

152 Quando exigido pela IAS 37, uma entidade divulga informação sobre os passivos contingentes resultantes de obrigações de benefícios pós-emprego.

OUTROS BENEFÍCIOS A LONGO PRAZO DE EMPREGADOS

153 Outros benefícios a longo prazo de empregados incluem os seguintes elementos, se não for de esperar que sejam liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que os empregados prestam o respectivo serviço:

(a) ausências remuneradas de longo prazo, tais como licenças por anos de serviço ou licenças sabáticas;

(b) benefícios por jubileu ou outros benefícios por anos de serviço;

(c) benefícios de invalidez a longo prazo;

(d) participação nos lucros e bónus; e

(e) remunerações diferidas.

154 A mensuração de outros benefícios a longo prazo de empregados não é geralmente sujeita ao mesmo grau de incerteza que a mensuração dos benefícios pós-emprego. Por esta razão, esta Norma exige um método simplificado de contabilização para outros benefícios a longo prazo de empregados. Contrariamente à contabilização exigida para os benefícios pós-emprego, este método não reconhece a remensuração em outro rendimento integral.

Reconhecimento e mensuração

155 Para reconhecer e mensurar o excedente ou défice noutro plano de benefícios a longo prazo de empregados, uma entidade deve aplicar os parágrafos 56–98 e 113–115. Uma entidade deve aplicar os parágrafos 116–119 para reconhecer e mensurar qualquer direito de reembolso.

156 Para outros benefícios a longo prazo de empregados, uma entidade deve reconhecer nos lucros ou prejuízos o total líquido das seguintes quantias, a não ser que outra IFRS exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:

(a) o custo do serviço (ver parágrafos 66–112);

(b) o juro líquido sobre o passivo (activo) líquidos de benefícios definidos (ver parágrafos 123–126); e

▼B

(c) a remensuração do passivo (activo) líquidos de benefícios definidos (ver parágrafos 127–130).

157 O benefício de invalidez a longo prazo constitui um exemplo de outros benefícios a longo prazo de empregados. Se o nível do benefício depender da duração do serviço, uma obrigação surge quando o serviço é prestado. A mensuração dessa obrigação reflecte a probabilidade desse pagamento ser necessário e o tempo durante o qual se espera que o pagamento tenha de ser feito. Se o nível do benefício for o mesmo para qualquer empregado inválido independentemente dos anos de serviço, o custo esperado desses benefícios é reconhecido quando ocorre um acontecimento que cause uma incapacidade a longo prazo.

Divulgação

158 Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca de outros benefícios a longo prazo de empregados, outras IFRS podem exigir divulgações. Por exemplo, a IAS 24 exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal-chave da gerência. A IAS 1 exige a divulgação dos gastos com os benefícios dos empregados.

BENEFÍCIOS DE CESSAÇÃO DE EMPREGO

159 Esta Norma trata os benefícios de cessação de emprego em separado de outros benefícios dos empregados porque o acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação do emprego e não o serviço do empregado. Os benefícios de cessação resultam quer da decisão de uma entidade cessar o emprego quer da decisão de um empregado aceitar a cessação do emprego em troca dos benefícios oferecidos pela entidade.

160 Os benefícios de cessação não incluem os benefícios dos empregados resultantes da cessação do emprego a pedido do empregado, sem que a entidade tenha feito uma proposta nesse sentido, ou devido a requisitos de reforma obrigatória, porque tais benefícios constituem benefícios pós-emprego. Algumas entidades proporcionam um nível mais baixo de benefícios para a cessação de emprego a pedido do empregado (em substância, um benefício pós-emprego) do que para a cessação de emprego a pedido da entidade. A diferença entre o benefício proporcionado pela cessação a pedido do empregado e um benefício mais elevado proporcionado pela cessação a pedido da entidade é um benefício de cessação de emprego.

161 A forma que reveste o benefício do empregado não especifica se este é prestado em troca do serviço ou em troca da cessação do emprego. Os benefícios de cessação de emprego são tipicamente pagamentos de quantia única, mas por vezes também incluem:

(a) um alargamento dos benefícios pós-emprego, quer indirectamente através de um plano de benefícios do empregado quer directamente;

(b) ordenados até ao final de um período de pré-aviso especificado se o empregado não prestar mais serviço adicional que proporcione benefícios económicos para a entidade.

162 Os indicadores de que um benefício do empregado é proporcionado em troca de serviços são os seguintes:

(a) o benefício é condicionado à prestação de serviços futuros (incluindo benefícios que aumentam com a prestação de serviço adicional);

(b) o benefício é concedido de acordo com os termos de um plano de benefícios dos empregados.

▼B

163 Alguns benefícios de cessação de emprego são concedidos de acordo com os termos de um plano existente de benefícios dos empregados. Esses benefícios podem, por exemplo, estar estipulados na lei, no contrato de trabalho ou em acordo sindical, ou estar implícitos em virtude da prática passada do empregador de conceder benefícios semelhantes. Outro exemplo é quando uma entidade faz uma oferta de benefícios válida por mais do que um curto período, ou quando medeia mais do que um curto período entre a oferta e a data prevista de cessação efectiva, e a entidade considera se instituiu um novo plano de benefícios dos empregados e, por conseguinte, se os benefícios concedidos ao abrigo desse plano são benefícios de cessação de emprego ou benefícios pós-emprego. Os benefícios dos empregados concedidos de acordo com os termos de um plano de benefícios dos empregados são benefícios de cessação de emprego se resultarem da decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado e se, ao mesmo tempo, não forem condicionados pela prestação de serviços futuros.

164 Alguns benefícios dos empregados são concedidos independentemente da razão para a saída do empregado. O pagamento de tais benefícios é certo (sob reserva de quaisquer requisitos de aquisição dos direitos ou de serviço mínimo) mas o calendário do seu pagamento é incerto. Embora tais benefícios sejam descritos nalguns países como indemnizações ou compensações por cessação de emprego, constituem benefícios pós-emprego e não benefícios de cessação de emprego, e uma entidade contabiliza-os como benefícios pós-emprego.

Reconhecimento

165 Uma entidade deve reconhecer um passivo e um gasto relativo aos benefícios de cessação de emprego na mais antiga das seguintes datas:

(a) quando a entidade já não pode retirar a oferta de tais benefícios; e

(b) quando a entidade reconhece os custos de uma reestruturação que se inscreve no âmbito da IAS 37 e que implica o pagamento de benefícios de cessação de emprego.

166 No caso dos benefícios de cessação pagáveis em consequência da decisão de um empregado aceitar a cessação do emprego em troca dos benefícios oferecidos, o momento em que uma entidade deixa de poder retirar a oferta de benefícios de cessação é a mais antiga das seguintes datas:

(a) a data em que o empregado aceita a oferta; e

(b) a data de entrada em vigor de uma restrição (p. ex.: um requisito legal, regulamentar ou contratual ou outra restrição) que impede a entidade de retirar a oferta. Se essa restrição já existir à data da oferta, será a data em que é feita a oferta.

167 No caso dos benefícios de cessação pagáveis em consequência da decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado, a entidade deixa de poder retirar a oferta a partir do momento em que comunica aos empregados visados um plano de cessação que cumpra todos os seguintes critérios:

(a) as medidas necessárias para executar o plano tornam improvável que o plano venha a sofrer alterações significativas;

(b) o plano identifica o número de empregados cujo emprego se pretende cessar, as respectivas categorias profissionais ou funções e a sua localização (mas o plano não tem de identificar cada empregado individual), bem como a data de execução prevista;

▼B

(c) o plano estipula os benefícios de cessação que os empregados irão receber com um grau de detalhe suficiente para permitir aos empregados determinar o tipo e a quantia dos benefícios que irão receber quando o seu emprego cessar.

168 Quando uma entidade reconhece benefícios de cessação de emprego, pode ter de contabilizar também uma alteração do plano ou um cancelamento antecipado de outros benefícios dos empregados (ver parágrafo 103).

Mensuração

169 Uma entidade deve mensurar os benefícios de cessação de emprego no reconhecimento inicial, e deve mensurar e reconhecer as alterações subsequentes de acordo com a natureza do benefício do empregado, mas se os benefícios de cessação forem um alargamento dos benefícios pós-emprego, a entidade deve aplicar os requisitos dos benefícios pós-emprego. Caso contrário:

(a) se for de esperar que os benefícios de cessação sejam liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que o benefício de cessação é reconhecido, a entidade deve aplicar os requisitos dos benefícios a curto prazo de empregados;

(b) se não for de esperar que os benefícios de cessação sejam liquidados na totalidade até doze meses após o fim do período de relato anual em que o benefício de cessação é reconhecido, a entidade deve aplicar os requisitos dos outros benefícios a longo prazo de empregados.

170 Uma vez que os benefícios de cessação não são concedidos em troca de um serviço, os parágrafos70–74 relativos à atribuição do benefício aos períodos de serviço não se aplicam.

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 159–170

Contexto

Na sequência de uma aquisição recente, uma entidade planeia encerrar uma fábrica dentro de dez messes e, nessa altura, cessar o emprego de todos os empregados remanescentes dessa fábrica. Uma vez que a entidade necessita das competências dos empregados da fábrica para terminar alguns contratos, anuncia um plano de cessação nos seguintes termos.

Cada empregado que permanecer na empresa e prestar serviço até ao encerramento da fábrica receberá, à data da cessação do emprego, um pagamento em dinheiro de 30 000 UM. Os empregados que saírem antes do encerramento da fábrica receberão 10 000 UM.

A fábrica tem 120 empregados. À data em que anuncia o plano, a entidade espera que 20 dos empregados saiam antes do encerramento da fábrica. Assim, o total dos fluxos de saída de caixa previstos nos termos do plano ascende a 3 200 000 UM (ou seja, 20 × 10 000 UM + 100 × 30 000 UM). Conforme exigido no parágrafo 160, a entidade contabiliza os benefícios concedidos em troca da cessação de emprego como benefícios de cessação e contabiliza os benefícios concedidos em troca de serviços como benefícios a curto prazo dos empregados.

▼B

Benefícios de cessação de emprego

O benefício concedido em troca da cessação de emprego é de 10 000 UM. Esta é a quantia que uma entidade teria de pagar pela cessação do emprego, independentemente de os empregados continuarem a prestar serviço até ao encerramento da fábrica ou saírem antes do encerramento. Ainda que os empregados possam sair antes do encerramento, a cessação do emprego de todos os empregados é consequência da decisão tomada pela entidade de encerrar a fábrica e de cessar o seu emprego (ou seja, todos os empregados cessarão o emprego quando a fábrica encerrar). Por isso, a entidade reconhece um passivo de 1 200 000 UM (isto é, 120 × 10 000 UM) relativo aos benefícios de cessação concedidos de acordo com o plano de benefícios dos empregados, à data em que o plano de cessação é anunciado ou à data em que a entidade reconhece os custos de reestruturação associados ao encerramento da fábrica, consoante o que ocorrer primeiro.

Benefícios concedidos em troca de serviço

Os benefícios adicionais que os empregados receberão se prestarem serviço durante o período completo de dez meses são concedidos em troca dos serviços prestados durante esse período. A entidade contabiliza-os como benefícios a curto prazo dos empregados, porque espera liquidá-los até doze meses após o fim do período de relato anual. Neste exemplo, não se exige o desconto, pelo que é reconhecido um gasto de 200 000 UM (isto é, 2 000 000 UM ÷ 10) em cada mês durante o período de serviço de dez meses, com um aumento correspondente da quantia escriturada do passivo.

Divulgação

171 Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca dos benefícios de cessação de emprego, outras IFRS podem exigir divulgações. Por exemplo, a IAS 24 exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal-chave da gerência. A IAS 1 exige a divulgação dos gastos com os benefícios de empregados.

DATA DE TRANSIÇÃO E DE EFICÁCIA

172 Uma entidade deve aplicar a presente Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2013. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a períodos anteriores, deve divulgar esse facto.

173 Uma entidade deve aplicar esta Norma retroactivamente, de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*, com a excepção de que:

(a) uma entidade não tem de ajustar a quantia escriturada de activos fora do âmbito da presente Norma devido a alterações nos custos dos benefícios dos empregados incluídos na quantia escriturada antes da data de aplicação inicial. A data de aplicação inicial corresponde ao início do período anterior mais antigo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras em que a entidade adoptou a presente Norma.

(b) nas demonstrações financeiras relativas a períodos com início após 1 de Janeiro de 2014, uma entidade não tem de apresentar informações comparativas para as divulgações exigidas no parágrafo 145 relativas à sensibilidade da obrigação de benefícios definidos.

▼B

APÊNDICE

Emendas a outras IFRS

Apresentam-se neste apêndice as emendas a outras IFRS que resultam das emendas feitas à IAS 19 pelo Conselho em Junho de 2011. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IAS 19 emendada.

IFRS 1 ***Adopção pela primeira vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro***

A1 É aditado um novo parágrafo 39L com a seguinte redacção:

39L A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* (conforme emendada em Junho de 2011) emendou o parágrafo D1, suprimiu os parágrafos D10 e D11 e aditou o parágrafo E5. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IAS 19 (conforme emendada em Junho de 2011).

A2 No Apêndice D (Isenções de outras IFRS), são suprimidos os parágrafos D10 e D11, bem como o título antes do parágrafo D10, e o parágrafo D1 é emendado como se segue:

D1 Uma entidade pode optar pelo uso de uma ou mais das seguintes isenções:

(a) …

(e) [suprimido] …

A3 No Apêndice E (Isenções de curto prazo das IFRS), são aditados um título e um novo parágrafo E5 com a seguinte redacção:

Benefícios dos empregados

E5 Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias do parágrafo 173, alínea b), da IAS 19.

IFRS 8 ***Segmentos Operacionais***

A4 O parágrafo 24 é emendado do seguinte modo:

24 Uma entidade deve divulgar as seguintes informações sobre cada segmento relatável se as quantias especificadas estiverem incluídas na mensuração dos activos do segmento analisada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais ou for apresentada regularmente a este, ainda que não incluída na mensuração dos activos do segmento:

(a) …

(b) as quantias de adições aos activos não correntes*, excepto instrumentos financeiros, activos por impostos diferidos, activos líquidos de benefícios definidos (ver IAS 19 *Benefícios do Empregados*) e direitos provenientes de contratos de seguro.

[nota de rodapé suprimida]

IFRS 13 ***Mensuração ao Justo Valor***

A5 O título antes do parágrafo D61 passa a ter a seguinte redacção:

▼B

IAS 19 ***Benefícios dos Empregados*** **(conforme emendada em Junho de 2011)**

A6 Os parágrafos D62 e D63 passam a ter a seguinte redacção:

D62 O parágrafo 113 é emendado do seguinte modo:

50 [suprimida]

(c) [suprimida]

~~102~~ 113 O justo valor de quaisquer activos do plano é deduzido na determinação do défice ou excedente.

D63 É aditado o seguinte parágrafo 174:

~~162~~ 174 A IFRS 13, emitida em Maio de 2011, emendou a definição de justo valor no parágrafo 8 e o parágrafo 113. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IFRS 13.

IAS 1 ***Apresentação das Demonstrações Financeiras***

A7 No parágrafo 7, a definição de *Outro rendimento integral* passa a ter a seguinte redacção:

7 …

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

Os componentes de outro rendimento integral incluem:

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

(b) a remensuração dos planos de benefícios definidos (ver a IAS 19 *Benefícios do Empregados*);

(c) …

A8 O parágrafo 96 é emendado e é aditado um novo parágrafo 139K com a seguinte redacção:

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

139K A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* (conforme emendada em Junho de 2011) emendou a definição de *Outro rendimento integral* no parágrafo 7 e no parágrafo 96. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IAS 19 (conforme emendada em Junho de 2011).

IAS 24 ***Divulgações de Partes Relacionadas***

A9 O parágrafo 22 é emendado do seguinte modo:

22 A participação de uma empresa-mãe ou subsidiária num plano de benefícios definidos que partilha riscos entre entidades de grupo é uma transacção entre partes relacionadas (ver parágrafo 42 da IAS 19 (conforme emendada em 2011)).

▼B

IFRIC 14 ***IAS 19 — O Limite sobre Um Activo de Benefícios Definidos, Requisitos de Financiamento Mínimo e Respectiva Interacção***

A10 Sob o título «Referências», a seguir à referência à IAS 19 *Benefícios dos Empregados* é aditado «(conforme emendada em 2011)».

Os parágrafos 25 e 26 são suprimidos; os parágrafos 1, 6, 17 e 24 são emendados e é aditado um novo parágrafo 27C com a seguinte redacção:

1 O parágrafo 64 da IAS 19 limita a mensuração de um activo líquido de benefícios definidos ao mais baixo dos seguintes valores: o excedente no plano de benefícios definidos e o limite máximo de activos. O parágrafo 8 da IAS 19 define o limite máximo de activos como «o valor presente de eventuais benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou reduções em contribuições futuras para o plano». Têm surgido dúvidas quanto às situações em que as restituições ou as reduções em futuras contribuições deverão ser consideradas disponíveis, sobretudo quando existe um requisito de financiamento mínimo.

6 As questões tratadas nesta Interpretação são:

(a) quando é que as restituições ou reduções em futuras contribuições devem ser consideradas como disponíveis, de acordo com a definição de limite máximo de activos no parágrafo 8 da IAS 19.

…

17 Uma entidade deverá determinar os custos futuros do serviço usando pressupostos consistentes com os usados para determinar a obrigação de benefícios definidos e com a situação que exista no final do período de relato, tal como determinado pela IAS 19. Portanto, uma entidade não deverá assumir qualquer alteração nos benefícios a serem proporcionados por um plano no futuro enquanto o plano não for emendado e deverá assumir um número de empregados estável no futuro, a menos que a entidade faça uma redução no número de empregados abrangidos pelo plano. No último caso, o pressuposto sobre o futuro número de empregados deverá incluir a redução.

24 Na medida em que as contribuições a pagar não ficarão disponíveis depois de serem pagas ao plano, a entidade deverá reconhecer um passivo quando a obrigação surgir. O passivo deverá reduzir o activo líquido de benefícios definidos ou aumentar o passivo líquido de benefícios definidos, de modo que nenhum ganho ou perda seja esperado em resultado da aplicação do parágrafo 64 da IAS 19 quando as contribuições forem pagas.

27C A IAS 19 (conforme emendada em 2011) emendou os parágrafos 1, 6, 17 e 24 e suprimiu os parágrafos 25 e 26. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IAS 19 (conforme emendada em 2011).