

Jornal Oficial

da União Europeia

ISSN 1725-2601

L 261

46.º ano

13 de Outubro de 2003

Edição
em língua portuguesa

Legislação

Índice

I *Actos cuja publicação é uma condição da sua aplicabilidade*

- ★ **Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de Setembro de 2003, que adopta certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho** ⁽¹⁾ ...

1

Preço: 62,00 EUR

⁽¹⁾ Texto relevante para efeitos do EEE.

PT

Os actos cujos títulos são impressos em tipo fino são actos de gestão corrente adoptados no âmbito de política agrícola e que têm, em geral, um período de validade limitado.

Os actos cujos títulos são impressos em tipo negro e precedidos de um asterisco são todos os restantes.

I

(Actos cuja publicação é uma condição da sua aplicabilidade)

REGULAMENTO (CE) N.º 1725/2003 DA COMISSÃO**de 21 de Setembro de 2003****que adopta certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho****(Texto relevante para efeitos do EEE)**

A COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Europeia,

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

Considerando o seguinte:

- (1) O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 requer que, em relação a cada exercício financeiro com início em ou depois de 1 de Janeiro de 2005, as sociedades regidas pela legislação de um Estado-Membro cujos títulos são negociados publicamente devem, em determinadas condições, elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, definidas no artigo 2.º do mencionado regulamento;
- (2) A Comissão, após apreciar os pareceres apresentados pelo Comité Técnico Contabilístico, concluiu que as normas internacionais de contabilidade vigentes em 14 de Setembro de 2002 respeitam os critérios estabelecidos para a sua adopção no artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002;
- (3) A Comissão apreciou igualmente os actuais projectos de melhoria que propõem a alteração de muitas normas existentes. As normas internacionais de contabilidade com a redacção que resultar da finalização destas propostas serão apreciadas para efeitos de adopção, uma vez concluído o processo da sua alteração. As alterações propostas às normas existentes não têm qualquer impacto na decisão da Comissão destinada a adoptar as normas existentes, com excepção dos casos das IAS 32 Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e um pequeno número de interpretações conexas, relacionadas com estas normas, a SIC 5 Classifi-

cação de Instrumentos Financeiros — Cláusulas de Liquidação Contingente, SIC 16 Capital em Acções — Instrumentos de Capital Próprio Readquiridos (Acções Próprias) e SIC 17 Capital Próprio — Custos de uma Transacção de Capital Próprio;

- (4) A existência de normas de elevada qualidade relativas aos instrumentos financeiros, incluindo os instrumentos derivados, é relevante para os mercados de capitais da Comunidade. No entanto, nos casos das IAS 32 e 39, é possível que as alterações actualmente em apreciação venham a ser muito profundas, pelo que não se justifica a sua adopção na presente fase. Logo que estiver concluído o actual projecto de melhoria e publicadas as normas revistas, a Comissão ponderará, com carácter de urgência, a sua adopção, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002;
- (5) Deste modo, todas as normas internacionais de contabilidade vigentes em 14 de Setembro de 2002, com excepção das IAS 32 e 39 e das interpretações conexas, devem ser adoptadas;
- (6) As medidas previstas no presente Regulamento estão em conformidade com o parecer do Comité de Regulamentação Contabilística,

ADOPTOU O PRESENTE REGULAMENTO:

Artigo 1.º

São adoptadas as normas internacionais de contabilidade constantes do Anexo.

Artigo 2.º

O presente regulamento entra em vigor três dias após a sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*.

⁽¹⁾ JO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

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

Feito em Bruxelas, em 29 de Setembro de 2003.

Pela Comissão

Frederick BOLKESTEIN

Membro da Comissão

ANEXO

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

IAS 1:	Apresentação de Demonstrações Financeiras (revista em 1997)
IAS 2:	Inventários (revista em 1993)
IAS 7:	Demonstrações de Fluxos de Caixa (revista em 1992)
IAS 8:	Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas (revista em 1993)
IAS 10:	Acontecimentos Após a Data do Balanço (revista em 1999)
IAS 11:	Contratos de Construção (revista em 1993)
IAS 12:	Impostos sobre o Rendimento (revista em 2000)
IAS 14:	Relato por Segmentos (revista em 1997)
IAS 15:	Informação Reflectindo os Efeitos das Variações de Preços (reformatada em 1994)
IAS 16:	Activos Fixos Tangíveis (revista em 1998)
IAS 17:	Locações (revista em 1997)
IAS 18:	Rédito (revista em 1993)
IAS 19:	Benefícios dos Empregados (revista em 2002)
IAS 20:	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo (reformatada em 1994)
IAS 21:	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (revista em 1993)
IAS 22:	Concentrações de Actividades Empresariais (revista em 1998)
IAS 23:	Custos de Empréstimos Obtidos (revista em 1993)
IAS 24:	Divulgações de Partes Relacionadas (reformatada em 1994)
IAS 26:	Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma (reformatada em 1994)
IAS 27:	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias (revista em 2000)
IAS 28:	Contabilização de Investimentos em Associadas (revista em 2000)
IAS 29:	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias (reformatada em 1994)
IAS 30:	Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares (reformatada em 1994)
IAS 31:	Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos (revista em 2000)
IAS 33:	Resultados por Acção (1997)
IAS 34:	Relato Financeiro Intercalar (1998)
IAS 35:	Unidades Operacionais em Descontinuação (1998)
IAS 36:	Imparidade de Activos (1998)
IAS 37:	Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (1998)
IAS 38:	Activos Intangíveis (1998)
IAS 40:	Propriedades de Investimento (2000)
IAS 41:	Agricultura (2001)

INTERPRETAÇÕES DO STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE

SIC-1:	Consistência — Fórmulas de Custo Diferentes para Inventários
SIC-2:	Consistência — Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos
SIC-3:	Eliminação de Ganhos e Perdas não Realizados em Transacções com Associadas
SIC-6:	Custos de Modificar Programas Existentes de Computadores
SIC-7:	Introdução do Euro
SIC-8:	Primeira Aplicação das IAS como a Base Primária de Contabilidade
SIC-9:	Concentrações de Actividades Empresariais — Classificação quer como Aquisições quer como Unificações de Interesses
SIC-10:	Apoio do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais
SIC-11:	Câmbios — Capitalização de Perdas Resultantes de Desvalorizações Bruscas de Moeda
SIC-12:	Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais
SIC-13:	Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não-Monetárias por Empreendedores
SIC-14:	Activos Fixos Tangíveis — Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens
SIC-15:	Locações Operacionais — Incentivos
SIC-18:	Consistência — Métodos Alternativos
SIC-19:	Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo as IAS 21 e IAS 29
SIC-20:	Método de Equivalência Patrimonial — Reconhecimento de Perdas
SIC-21:	Imposto sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Não-Depreciáveis Revalorizados
SIC-22:	Concentrações de Actividades Empresariais — Ajustamento Subsequente dos Justos Valores e do <i>Goodwill</i> Inicialmente Relatado
SIC-23:	Activos Fixos Tangíveis — Custos de Inspeção Importante ou Revisão Geral
SIC-24:	Resultados Por Acção — Instrumentos Financeiros e Outros Contratos que Possam Ser Liquidados em Acções
SIC-25:	Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Accionistas
SIC-27:	Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação
SIC-28:	Concentrações de Actividades Empresariais — «Data de Troca» e Justo Valor de Instrumentos de Capital Próprio
SIC-29:	Divulgações — Acordos de Concessão de Serviços
SIC-30:	Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação
SIC-31:	Rédito — Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade
SIC-32:	Activos Intangíveis — Custos com Web Sites
SIC-33:	Consolidação e Método de Equivalência Patrimonial — Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade

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

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 1
(REVISTA EM 1997)****Apresentação de Demonstrações Financeiras**

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 1, Divulgação de Políticas Contabilísticas, a IAS 5, Informação a ser Divulgada nas Demonstrações Financeiras, e a IAS 13, Apresentação de Activos Correntes e de Passivos Correntes, que foram aprovadas pelo Conselho em versões reformatadas em 1994. A IAS 1 (revista em 1997) foi aprovada pelo Conselho do IASC em Julho de 1997 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1998.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, emendou os parágrafos 63 (c), 64, 65 (a) e 74 (c). O texto emendado torna-se eficaz quando a IAS 10 (revista em 1999) tornar-se eficaz — isto é, para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

As Interpretações SIC seguintes relacionam-se com a IAS 1:

- SIC-8: Aplicação pela Primeira Vez das IAS's como a Base Primária de Contabilidade,
- SIC-18: Consistência — Métodos Alternativos,
- SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação,
- SIC-29: Divulgações — Acordos de Concessão de Serviço.

INTRODUÇÃO

1. Esta Norma («IAS 1 (revista em 1997)») substitui a Norma Internacional de Contabilidade, IAS 1, Divulgação de Políticas Contabilísticas, a IAS 5, Informação a ser Divulgada nas Demonstrações Financeiras e a IAS 13, Apresentação de Activos Correntes e de Passivos Correntes. A IAS 1 (revista) torna-se eficaz para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Julho de 1998 se bem que, por força de os requisitos serem consistentes com os das normas existentes, seja encorajada a sua aplicação mais cedo.
2. A norma actualiza os requisitos das Normas que substitui, consistentemente com a Estrutura Conceptual do IASC para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. Adicionalmente, está concebida para melhorar a qualidade das demonstrações financeiras apresentadas conforme as Normas Internacionais de Contabilidade ao:
 - (a) assegurar que as demonstrações financeiras que se declaram em conformidade com as IAS's se conformem com cada Norma aplicável, incluindo todos os requisitos de divulgação;
 - (b) assegurar que os afastamentos dos requisitos das IAS's sejam restritos a casos extremamente raros (casos de não conformidade serão monitorizados e serão emitidas orientações adicionais quando apropriado);
 - (c) proporcionar orientação sobre a estrutura das demonstrações financeiras incluindo requisitos mínimos para cada demonstração principal, políticas contabilísticas e notas e um apêndice ilustrativo; e
 - (d) estabelecer (com base na Estrutura Conceptual) requisitos práticos em assuntos tais como materialidade, continuidade, a escolha de políticas contabilísticas quando nenhuma Norma exista, consistência e a apresentação da informação comparativa.
3. A Norma estabelece, para tratar das exigências de utentes por mais informação abrangente sobre o «desempenho», mensurado mais amplamente do que o «lucro» mostrado na demonstração dos resultados, uma nova exigência de uma demonstração financeira principal que mostre os ganhos e perdas não apresentados correntemente na demonstração dos resultados. A nova demonstração pode ser apresentada quer como uma reconciliação «tradicional» de capital próprio em forma colunar ou como uma demonstração autónoma de desempenho. O Conselho do IASC concordou em princípio, em Abril de 1997, encarregar-se de uma revisão da maneira pela qual se mensura e relata o desempenho. É provável que o projecto considere, inicialmente, a interacção entre o relato do desempenho e os objectivos do relato na Estrutura Conceptual do IASC. Por isso, o IASC desenvolverá propostas nesta área.

IAS 1

4. A Norma 1 aplica-se a todos as empresas que relatem de acordo com as IAS's, incluindo bancos e empresas de seguros. As estruturas mínimas estão concebidas para serem suficientemente flexíveis para que possam ser adaptadas para uso por qualquer empresa. Os bancos, por exemplo, devem ser capazes de desenvolver uma apresentação que se conforme com esta Norma e com os requisitos mais pormenorizados da IAS 30, Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-4
Finalidade das Demonstrações Financeiras	5
Responsabilidade pelas Demonstrações Financeiras	6
Componentes das Demonstrações Financeiras	7-9
Considerações Gerais	10-41
Apresentação Apropriada e Conformidade com Normas Internacionais de Contabilidade	10-19
Políticas Contabilísticas	20-22
Continuidade	23-24
Regime Contabilístico do Acréscimo	25-26
Consistência de Apresentação	27-28
Materialidade e Agregação	29-32
Compensação	33-37
Informação Comparativa	38-41
Estrutura e Conteúdo	42-102
Introdução	42-52
Identificação de Demonstrações Financeiras	44-48
Período de Relato	49-51
Tempestividade	52
Balanço	53-74
A Distinção Corrente/Não Corrente	53-56
Activos Correntes	57-59
Passivos Correntes	60-65
Informação a ser Apresentada na Face do Balanço	66-71
Informação a ser Apresentada ou na Face do Balanço ou nas Notas	72-74

IAS 1

Demonstração dos Resultados	75-85
Informação a ser Apresentada na Face da Demonstração dos Resultados	75-76
Informação a ser Apresentada ou na Face da Demonstração dos Resultados ou nas Notas	77-85
Alterações no Capital Próprio	86-89
Demonstração dos Fluxos de Caixa	90
Notas às Demonstrações Financeiras	91-102
Estrutura	91-96
Apresentação de Políticas Contabilísticas	97-101
Outras Divulgações	102
Data de Eficácia	103-104

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever a base para apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais, a fim de assegurar comparabilidade quer com as próprias demonstrações financeiras de períodos anteriores da empresa quer com as demonstrações financeiras de outras empresas. Para conseguir este objectivo, esta Norma desenvolve considerações globais para a apresentação de demonstrações financeiras, para a sua estrutura e exigências mínimas para o conteúdo de demonstrações financeiras. O reconhecimento, mensuração e divulgação de transacções e acontecimentos específicos são tratados noutras Normas Internacionais de Contabilidade.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na apresentação de todas as demonstrações financeiras de finalidades gerais preparadas e apresentadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.***
2. As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades específicas de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas separadamente ou adentro de um outro documento para o público tal como um relatório anual ou um prospecto. Esta Norma não se aplica à informação financeira condensada intercalar. Esta Norma aplica-se igualmente às demonstrações financeiras de uma empresa individual e às demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de empresas. Porém, isto não exclui a apresentação de demonstrações financeiras consolidadas que satisfaçam as Normas Internacionais de Contabilidade e de demonstrações financeiras da empresa mãe segundo exigências nacionais adentro do mesmo documento, tanto quanto a base de preparação de cada um seja claramente divulgada na apresentação de políticas contabilísticas.
3. Esta Norma aplica-se a todos os tipos de empresas, incluindo bancos e empresas de seguros. Exigências adicionais para bancos e instituições financeiras semelhantes, consistentes com as exigências desta Norma, estão estabelecidas na IAS 30, Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Financeiras Similares.
4. Esta Norma usa terminologia que é adequada para uma empresa com objectivos lucrativos. As empresas de negócios do sector público podem por isso aplicar as exigências desta Norma. As empresas não lucrativas do Governo e outras do sector público que procurem aplicar esta Norma podem necessitar de emendar as descrições usadas para certas linhas de itens das demonstrações financeiras e para as próprias demonstrações financeiras. Tais empresas podem também apresentar componentes adicionais das demonstrações financeiras.

IAS 1

FINALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

5. As demonstrações financeiras são uma representação financeira estruturada da posição financeira e das transacções empreendidas por uma empresa. O objectivo de demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e de fluxos de caixa de uma empresa que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da custódia pela gerência dos recursos a ela confiados. Para satisfazer este objectivo as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma empresa acerca do seguinte:

- (a) activos;
- (b) passivos;
- (c) capital próprio;
- (d) rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas; e
- (e) fluxos de caixa.

Esta informação, juntamente com outra informação nas notas às demonstrações financeiras, ajuda os utentes a prever os fluxos de caixa futuros da empresa e em particular a tempestividade e a certeza da geração de dinheiro e seus equivalentes.

RESPONSABILIDADE PELAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

6. O conselho de directores e/ou outro órgão de gestão de uma empresa é o responsável pela preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras.

COMPONENTES DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

7. ***Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui os componentes seguintes:***

- (a) ***balanço;***
- (b) ***demonstração dos resultados;***
- (c) ***uma demonstração que mostre ou:***
 - (i) ***todas as alterações no capital próprio; ou***
 - (ii) ***alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com detentores e distribuições a detentores;***
- (d) ***demonstração de fluxos de caixa; e***
- (e) ***políticas contabilísticas e notas explicativas.***

8. As empresas são encorajadas a apresentar, fora das demonstrações financeiras, uma explanação financeira feita pela gerência que descreva e explique as características principais do desempenho financeiro e da posição financeira da empresa e as principais incertezas com que ela encara. Tal relatório pode incluir uma revisão de:

- (a) os principais factores e influências que determinam o desempenho, incluindo alterações no ambiente em que a empresa opera, a resposta da empresa àquelas alterações e o seu efeito e a política de investimentos da empresa para manter e melhorar o desempenho, incluindo a sua política de dividendos;
- (b) as fontes de financiamento da empresa, a política sobre a relação empréstimos/capital próprio e as suas políticas de gestão de riscos; e
- (c) os pontos fortes e os recursos da empresa cujo valor não esteja reflectido no balanço segundo Normas Internacionais de Contabilidade.

9. Muitas empresas apresentam, fora das demonstrações financeiras, demonstrações adicionais tais como relatórios ambientais e demonstrações de valor acrescentado, particularmente em sectores em que os factores ambientais sejam significativos e quando os empregados sejam considerados ser um importante grupo de utentes. As empresas são encorajadas a apresentar tais demonstrações adicionais se a gestão crer que ajudarão os utentes a tomar decisões económicas.

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Apresentação Apropriada e Conformidade com Normas Internacionais de Contabilidade

10. ***As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma empresa. A adequada aplicação de Normas Internacionais de Contabilidade, com divulgação adicional quando necessária, resulta, em virtualmente todas as circunstâncias, em demonstrações financeiras que atingem uma apresentação apropriada.***
11. ***Uma empresa cujas demonstrações financeiras se conformem com Normas Internacionais de Contabilidade deve divulgar tal facto. As demonstrações financeiras não devem ser descritas como se conformando com as Normas Internacionais de Contabilidade a menos que se conformem com todas as exigências de cada Norma aplicável e cada Interpretação aplicável do Standing Interpretations Committee ⁽¹⁾.***
12. ***Os tratamentos contabilísticos inapropriados não são rectificadosexer pela divulgação das políticas contabilísticas usadas quer por notas ou material explicativo.***
13. ***Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que a conformidade com uma exigência de uma Norma seria enganosa, e por isso esse afastamento de uma exigência é necessário para conseguir uma apresentação apropriada, uma empresa deve divulgar:***
- (a) ***concluiu que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição financeira da empresa, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa;***
 - (b) ***que se conformou em todos os aspectos materiais com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicáveis excepto que se afastou de uma Norma a fim de conseguir uma apresentação apropriada;***
 - (c) ***a Norma da qual a empresa se afastou, a natureza do afastamento, incluindo o tratamento que a Norma exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria enganoso nas circunstâncias e o tratamento adoptado; e***
 - (d) ***o impacto financeiro do afastamento sobre o resultado líquido, activos, passivos, capital próprio e fluxos de caixa da empresa para cada período apresentado.***
14. As demonstrações financeiras têm algumas vezes sido descritas como estando «baseadas em», ou «em conformidade com as exigências significativas de» ou «em conformidade com os requisitos contabilísticos das Normas Internacionais de Contabilidade». Muitas vezes não há mais nenhuma informação, se bem que seja claro que as exigências de divulgação significativas, se não mesmo exigências contabilísticas, não foram satisfeitas. Tais declarações são enganosas porque deterioram a fiabilidade e a compreensibilidade das demonstrações financeiras. Afim de assegurar que as demonstrações financeiras que declaram a conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade satisfarão o nível requerido internacionalmente pelos utentes, esta Norma inclui uma exigência global de que as demonstrações financeiras devem dar uma apresentação apropriada, orientação adicional sobre como a exigência de apresentação apropriada é satisfeita e demais orientação para determinar as extremamente raras circunstâncias em que um afastamento seja necessário. Também exige divulgação proeminente das circunstâncias que rodeiam um afastamento. A existência de exigências nacionais conflitantes não é, em ela própria, suficiente para justificar um afastamento nas demonstrações financeiras preparadas pelo uso das Normas Internacionais de Contabilidade.

⁽¹⁾ Ver também SIC-8: Aplicação pela Primeira Vez das IAS's como Base Primária de Contabilidade.

IAS 1

15. Em virtualmente todas as circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade em todos os aspectos materiais com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicáveis. Uma apresentação apropriada exige:
- (a) seleccionar e aplicar políticas contabilísticas de acordo com o parágrafo 20;
 - (b) apresentar informação, incluindo políticas contabilísticas, de uma maneira que proporcione informação relevante, fiável, comparável e compreensível; e
 - (c) proporcionar divulgações adicionais quando as exigências nas Normas Internacionais de Contabilidade sejam insuficientes para facilitar aos utentes compreender o impacto de transacções ou acontecimentos particulares sobre a posição financeira da empresa e seu desempenho financeiro.
16. Em circunstâncias extremamente raras, a aplicação de uma exigência específica numa Norma Internacional de Contabilidade pode resultar em demonstrações financeiras susceptíveis de induzir em erro. Tal só será o caso em que o tratamento exigido pela Norma for claramente inapropriado e por conseguinte uma apresentação apropriada não pode ser conseguida quer pela aplicação da Norma quer por intermédio só de divulgação adicional. O afastamento não é adequado simplesmente porque um outro tratamento também daria uma apresentação apropriada.
17. Ao avaliar se um afastamento de uma exigência específica de uma Norma Internacional de Contabilidade é necessário, deve ser tomado em consideração:
- (a) o objectivo da exigência e porque é que esse objectivo não é conseguido ou não é relevante nas circunstâncias particulares; e
 - (b) a maneira pela qual as circunstâncias da empresa diferem das de outras empresas que sigam a exigência.
18. Porque se espera que as circunstâncias que exijam um afastamento sejam extremamente raras e a necessidade para um afastamento será um assunto para considerável debate e juízo de valor subjectivo, é importante que os utentes estejam conscientes de que a empresa não se conformou em todos os aspectos materiais com as Normas Internacionais de Contabilidade. É também importante que lhes seja dada informação suficiente para lhes facilitar fazer um juízo informado sobre se o afastamento foi necessário e calcular os ajustamentos que seriam exigidos para se conformar com a Norma. O IASC acompanhará casos de não conformidade que sejam levados ao seu conhecimento (por empresas, seus auditores e reguladores, por exemplo) e considerará a necessidade de clarificação por intermédio de interpretações ou emendas às Normas, como for apropriado, para assegurar que os afastamentos somente permaneçam necessários em circunstâncias extremamente raras.
19. **Quando, de acordo com cláusulas específicas numa Norma, uma Norma Internacional de Contabilidade seja aplicada antes da sua data de eficácia, esse facto deve ser divulgado.**

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

20. **A gerência deve seleccionar e aplicar políticas contabilísticas de uma empresa a fim de que as demonstrações financeiras se conformem com todas as exigências de cada Norma Internacional de Contabilidade aplicável e Interpretação do Standing Interpretation Committee. Quando não haja nenhuma exigência específica, a gerência deve desenvolver políticas para assegurar que as demonstrações financeiras proporcionem informação que seja:**
- (a) **relevante para as necessidades de tomada de decisões dos utentes; e**
 - (b) **fiável de tal modo que elas:**
 - (i) **representem fidedignamente os resultados e a posição financeira da empresa;**

- (ii) *reflectam a substancia económica de eventos e transacções e não meramente a forma legal* ⁽²⁾;
 - (iii) *sejam neutras, isto é que estejam isentas de preconceitos;*
 - (iv) *sejam prudentes; e*
 - (v) *sejam completas em todos os aspectos materiais.*
21. As políticas contabilísticas são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas adoptadas por uma empresa na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.
22. Na falta de uma Norma Internacional de Contabilidade específica e de uma interpretação do Standing Interpretation Committee, a gerência usará ponderação no desenvolvimento de uma política contabilística que proporcione a informação mais útil aos utentes das demonstrações financeiras da empresa. Ao fazer tal ponderação, a gerência considerará:
- (a) as exigências e orientação das Normas Internacionais de Contabilidade que tratem de assuntos similares e relacionados;
 - (b) as definições, critérios de reconhecimento e de mensuração de activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na Estrutura Conceptual do IASC; e
 - (c) tomadas de posição de outros órgãos normalizadores e práticas do sector aceites até ao ponto, e somente até ao ponto, em que estas sejam consistentes com as alíneas a) e b) deste parágrafo.

CONTINUIDADE

23. *Aquando da preparação de demonstrações financeiras, a gerência deve fazer uma avaliação da capacidade de uma empresa prosseguir como uma empresa em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas na base da empresa em continuidade a menos que a gerência pretenda liquidar a empresa ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista senão fazer isso. Quando a gerência esteja consciente, ao fazer a sua avaliação, de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da empresa prosseguir como uma empresa em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações financeiras não forem preparadas no pressuposto de empresa em continuidade, esse facto deve ser divulgado juntamente com as bases pelas quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a empresa não é considerada estar em continuidade.*
24. Ao avaliar se é apropriado o pressuposto de empresa em continuidade, a gerência toma em consideração toda a informação disponível para o futuro previsível, que pelo menos deve ser, mas não é a isso limitada, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma empresa tiver uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, uma conclusão de que o pressuposto contabilístico de empresa em continuidade é apropriado pode ser atingida sem análise pormenorizada. Noutros casos, a gerência pode necessitar considerar uma larga gama de factores que rodeiam a lucratividade corrente e esperada, esquemas de reembolso de dívidas e fontes potenciais de substituição de financiamentos antes que ela própria se possa satisfazer de que é apropriado o pressuposto de empresa em continuidade.

REGIME CONTABILÍSTICO DO ACRÉSCIMO

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

⁽²⁾ SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que envolvam a Forma Legal de uma Locação.

IAS 1

26. Segundo o regime contabilístico do acréscimo, as transacções e acontecimentos são reconhecidos quando ocorram (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago) e são escriturados nos registos contabilísticos e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos aos quais respeitem. Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados de acordo com uma associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos de itens específicos (do balanceamento). Porém, a aplicação do conceito de balanceamento não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou de passivos.

CONSISTÊNCIA DE APRESENTAÇÃO

27. ***A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser retida de um período para outro a menos que:***
- (a) ***uma alteração significativa na natureza das operações da empresa ou uma revisão da sua apresentação de demonstração financeira mostre que a alteração resultará numa apresentação mais apropriada de acontecimentos ou transacções; ou***
 - (b) ***seja exigida uma alteração de apresentação por uma Norma Internacional de Contabilidade ou por uma interpretação do Standing Interpretations Committee***⁽³⁾.
28. Uma aquisição ou uma alienação significativa, ou uma revisão de apresentação das suas demonstrações financeiras, pode sugerir que as demonstrações financeiras devam ser apresentadas diferentemente. Somente se for provável que a estrutura revista continue, ou se o benefício de uma apresentação alternativa for claro, deve uma empresa alterar a apresentação das suas demonstrações financeiras. Quando tais alterações de apresentação forem feitas, uma empresa reclassificará a sua informação comparativa de acordo com o parágrafo 40. Uma alteração de apresentação é permitida afim de conformar-se com requisitos nacionais tanto quanto a apresentação revista seja consistente com os requisitos desta Norma.

MATERIALIDADE E AGREGAÇÃO

29. ***Cada item material deve ser apresentado separadamente nas demonstrações financeiras. As quantias não materiais devem ser agregadas com quantias de natureza ou função semelhantes, não necessitando ser apresentadas separadamente.***
30. As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes quantidades de transacções que são estruturadas ao serem agregadas em grupos de acordo com a sua natureza ou função. A fase final no processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens quer na face das demonstrações financeiras quer nas notas anexas. Se uma linha de item não for individualmente material, é agregada com outros seja na face das demonstrações financeiras seja nas notas. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face das demonstrações financeiras pode porém ser suficientemente material para que deva ser apresentado separadamente nas notas anexas.
31. Neste contexto, a informação é material se a sua não divulgação puder influenciar as decisões económicas de utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza do item ajuizada nas circunstâncias particulares da sua emissão. Para decidir se um item ou um agregado de itens é material, a natureza e a dimensão do item são conjuntamente avaliadas. Quer a natureza ou a dimensão do item, dependendo das circunstâncias, pode ser o factor determinante. Por exemplo, os activos individuais da mesma natureza e função são agregados mesmo se as quantias individuais forem grandes. Porém, os itens grandes que difiram de natureza ou função são separadamente apresentadas.
32. A materialidade dispõe que os requisitos de divulgação específica de Normas Internacionais de Contabilidade não necessitam ser satisfeitos se a informação resultante não for material.

⁽³⁾ Ver também SIC-18: Consistência — Métodos Alternativos.

COMPENSAÇÃO

33. ***Os activos e passivos não devem ser compensados excepto quando a compensação for exigida ou permitida por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.***
34. ***Os itens de rendimentos e de gastos devem ser compensados quando, e somente quando:***
- (a) ***uma Norma Internacional de Contabilidade o exija ou o permita; ou***
 - (b) ***não sejam materiais os ganhos, as perdas e gastos relacionados provenientes da mesma ou de transacções e acontecimentos semelhantes. Tais quantias devem ser agregadas de acordo com o parágrafo 29.***
35. É importante que tanto activos e passivos como rendimentos e gastos, quando materiais, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância das transacções ou acontecimentos, deteriora a capacidade dos utentes de compreender as transacções empreendidas e de avaliar os futuros fluxos de caixa da empresa. O relato de activos líquidos de ajustamentos de valorização, por exemplo ajustamentos de obsolescência em inventários e ajustamentos de devedores duvidosos em dívidas a receber, não é compensação.
36. A IAS 18, Rédito, define o termo rédito e exige que este seja mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela empresa. Uma empresa empreende, no decurso das suas actividades ordinárias, outras transacções que não geram rédito mas que são inerentes às principais actividades que geram rédito. Os resultados de tais transacções são apresentados, quando esta apresentação reflecta a substância da transacção ou acontecimento, líquido de qualquer rendimento contra os gastos relacionados provenientes da mesma transacção. Por exemplo:
- (a) os ganhos e perdas na alienação de activos não correntes, incluindo investimentos e activos operacionais, são relatados ao deduzir dos proventos da alienação a quantia escriturada de activo e os gastos de venda relacionados;
 - (b) dispêndio que seja reembolsado segundo um acordo contratual com um terceiro (por exemplo, um acordo de subarrendamento) é tornado líquido contra o reembolso relacionado; e
 - (c) os itens extraordinários podem ser apresentados líquidos de impostos relacionados e os interesses minoritários com as quantias brutas mostradas nas notas anexas.
37. Adicionalmente, os ganhos e as perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças de câmbio ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para finalidades de negociação. Tais ganhos e perdas são, porém, relatados separadamente se a sua dimensão, natureza ou incidência for tal que a divulgação separada seja exigida pela IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

INFORMAÇÃO COMPARATIVA

38. ***A menos que uma Norma Internacional de Contabilidade permita ou de outra maneira exija, a informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para toda a informação numérica constante das demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída na informação narrativa e descritiva quando seja relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.***
39. Em alguns casos a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e está ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam da informação de que a incerteza existia à data do último balanço, e os passos que têm sido dados durante o período para resolver a incerteza.

IAS 1

40. **Quando a apresentação ou classificação de itens nas demonstrações financeiras for emendada, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que seja impraticável fazê-lo, para assegurar a comparabilidade com o período corrente, e a natureza, quantia de, e razão de, qualquer reclassificação deve ser divulgada. Quando seja impraticável reclassificar quantias comparativas, uma empresa deve divulgar a razão para não reclassificar e a natureza das alterações que teriam de ser feitas se as quantias tivessem sido reclassificadas.**
41. Podem existir circunstâncias que tornem impraticável reclassificar informação comparativa para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados nos período(s) anterior(es) de tal maneira que permita reclassificação e por isso pode não ser praticável recriar a informação. Em tais circunstâncias, são divulgadas a natureza dos ajustamentos às quantias comparativas que teriam sido feitos. A IAS 8 trata dos ajustamentos exigidos à informação comparativa que se sigam a uma alteração nas políticas contabilísticas que sejam aplicadas retrospectivamente.

ESTRUTURA E CONTEÚDO

Introdução

42. Esta Norma exige certas divulgações na face das demonstrações financeiras, exige a divulgação de outras linhas de itens quer na face das demonstrações financeiras quer nas notas, e estabelece formatos recomendados como um apêndice à Norma que uma empresa pode seguir como apropriado nas suas próprias circunstâncias. A IAS 7 proporciona uma estrutura para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa.
43. Esta Norma usa o termo divulgação num sentido vasto, englobando itens apresentados na face de cada demonstração financeira assim como nas notas às demonstrações financeiras. As divulgações exigidas por outras Normas Internacionais de Contabilidade são feitas de acordo com as exigências dessas Normas. A menos que esta ou uma outra Norma especifique o contrário, tais divulgações são feitas quer na face da demonstração financeira relevante quer nas notas anexas.

Identificação de Demonstrações Financeiras

44. **As demonstrações financeiras devem ser claramente identificadas e distinguidas de outra informação no mesmo documento publicado.**
45. As Normas Internacionais de Contabilidade aplicam-se somente às demonstrações financeiras e não a outra informação apresentada num relatório anual ou outro documento. Por isso, é importante que os utentes sejam capazes de distinguir informação que seja preparada usando Normas Internacionais de Contabilidade de outra informação que possa ser útil a utentes mas não seja objecto de Normas.
46. **Cada componente das demonstrações financeiras deve ser claramente identificado. Além disso, a informação seguinte deve ser proeminentemente mostrada, e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada;**
- (a) **o nome da empresa que relata ou outros meios de identificação;**
 - (b) **se as demonstrações financeiras cobrem a empresa individual ou um grupo de empresas;**
 - (c) **a data do balanço ou o período coberto pelas demonstrações financeiras, conforme o que for apropriado ao componenterelacionado das demonstrações financeiras;**
 - (d) **a moeda de relato; e**
 - (e) **o nível de precisão usado na apresentação de números nas demonstrações financeiras.**
47. Os requisitos do parágrafo 46 são normalmente satisfeitos pela apresentação de títulos de página e títulos de coluna abreviados em cada página das demonstrações financeiras. Na determinação da melhor maneira de apresentar tal informação é necessário ajuizamento. Por exemplo, quando as demonstrações financeiras sejam lidas electronicamente, podem não ser usadas páginas separadas; os itens acima são então apresentados com frequência bastante para assegurar uma devida compreensão da informação dada.

48. As demonstrações financeiras são muitas vezes tornadas mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de relato. Isto é aceitável tanto quanto o nível de precisão de apresentação seja divulgado e não seja perdida informação relevante.

Período de Relato

49. ***As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando, em circunstâncias excepcionais, se altere a data do balanço de uma empresa e as demonstrações financeiras anuais sejam apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, uma empresa deve divulgar, adicionalmente ao período coberto pelas demonstrações financeiras:***

- (a) ***a razão de um período usado que não seja um ano; e***
- (b) ***o facto de que não são comparáveis quantias da demonstração dos resultados, de alterações no capital próprio, de fluxos de caixa e notas relacionadas.***

50. Em circunstâncias excepcionais pode ser exigido a uma empresa para, decidir a alterar a data do seu balanço, por exemplo, no seguimento da aquisição da empresa por uma outra empresa com uma data de balanço diferente. Quando este seja o caso, é importante que os utentes estejam conscientes de que as quantias mostradas do período corrente e quantias comparativas não são comparáveis e que a razão da alteração da data do balanço seja divulgada.

51. Normalmente, as demonstrações financeiras são consistentemente preparadas cobrindo um período de um ano. Porém, algumas empresas preferem relatar, por exemplo, por razões práticas, num período de 52 semanas. Esta Norma não impede esta prática, porque as demonstrações financeiras resultantes provavelmente não seriam materialmente diferentes das que seriam apresentadas para um período de um ano.

Tempestividade

52. A utilidade de demonstrações financeiras é prejudicada se elas não ficarem disponíveis aos utentes dentro de um período razoável após a data do balanço. Uma empresa deve estar em posição de emitir as suas demonstrações financeiras dentro de seis meses a partir da data do balanço. Factores tais como a complexidade das operações de uma empresa não são razão suficiente para deixar de relatar numa base tempestiva. Prazos mais específicos são tratados em muitas jurisdições por legislação e por regulamentação de mercado.

Balanço

A Distinção Corrente/Não Corrente

53. ***Cada empresa deve determinar, com base na natureza das suas operações, se apresenta ou não activos correntes e não correntes e passivos correntes e não correntes como classificações separadas na face do balanço. Os parágrafos 57 a 65 desta Norma aplicam-se quando seja feita esta distinção. Quando uma empresa escolher não fazer esta classificação, os activos e passivos devem ser apresentados de uma forma geral por ordem da sua liquidez.***

54. ***Qualquer que seja o método de apresentação adoptado, uma empresa deve divulgar, por cada item de activo e de passivo que combine quantias que espera que sejam recuperadas ou liquidadas quer antes ou após doze meses a partir da data do balanço, a quantia que se espera que seja recuperada ou liquidada após mais do que doze meses.***

55. Quando uma empresa forneça bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de activos e passivos correntes e não correntes na face do balanço proporciona informação útil ao se distinguir os activos líquidos que estejam continuamente circulando, como capital circulante, dos que são usados nas operações a longo prazo da empresa. Também dá realce a activos que espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, e a passivos que se vençam e devam ser liquidados dentro do mesmo período.

IAS 1

56. A informação acerca das datas de maturidade de activos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência de uma empresa. A IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, exige divulgação das datas de maturidade tanto de activos financeiros como de passivos financeiros. Os activos financeiros incluem dívidas a receber comerciais e outras e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data esperada de recuperação e de liquidação de activos e de passivos não monetários tais como inventários e provisões é também útil quer os activos e passivos sejam ou não classificados entre correntes e não correntes. Por exemplo, uma empresa deve divulgar a quantia de inventários que espera que sejam recuperados após mais do que um ano a partir da data do balanço.

Activos Correntes

57. **Um activo deve ser classificado como um activo corrente quando:**
- (a) *se espere que seja realizado, ou que seja devido para venda ou consumo, no decurso normal do ciclo operacional da empresa; ou*
 - (b) *se detenha primordialmente para finalidades de negociação ou no curto prazo e se espere que seja realizado dentro de doze meses a partir da data do balanço; ou*
 - (c) *for um activo de caixa ou seu equivalente que não esteja restringido na sua utilização.*

Todos os outros activos devem ser classificados como activos não correntes.

58. Esta Norma usa o termo «não corrente» para incluir activos tangíveis, intangíveis, operacionais e financeiros de natureza de longo prazo. Não proíbe o uso de descrições alternativas tanto quanto o sentido seja claro.
59. O ciclo operacional de uma empresa é o período de tempo entre a aquisição de materiais que entrem num processo e a sua realização em dinheiro ou num instrumento que seja prontamente convertível em dinheiro. Os activos correntes incluem inventários e dívidas a receber comerciais que sejam vendidos, consumidos e realizados como parte do ciclo operacional normal mesmo quando não se espere que sejam realizados dentro de doze meses a partir da data do balanço. Os títulos negociáveis são classificados como activos correntes se se esperar que sejam realizados dentro de doze meses a partir da data do balanço; de outra maneira são classificados como activos não correntes.

Passivos Correntes

60. **Um passivo deve ser classificado como um passivo corrente quando:**
- (a) *se espere que seja liquidado no decurso normal do ciclo operacional da empresa; ou*
 - (b) *esteja para ser liquidado dentro de doze meses a partir da data do balanço.*

Todos os outros passivos devem ser classificados como passivos não correntes.

61. Os passivos correntes podem ser classificados de maneira semelhante aos activos correntes. Alguns passivos correntes, tais como dívidas a pagar comerciais e acréscimos de custos relativos a empregados e outros custos operacionais, fazem parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal do negócio. Tais itens operacionais são classificados como passivos correntes mesmo que estejam para ser liquidados após mais do que doze meses a partir da data do balanço.
62. Outros passivos correntes não são liquidados como parte do ciclo operacional corrente, mas estejam para liquidação dentro de doze meses a partir da data do balanço. Exemplos disto são a parte corrente de passivos que vençam juros, descobertos em bancos, dividendos a pagar, impostos sobre o rendimento e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos que vençam juros que proporcionem o financiamento de capital circulante numa base a longo prazo, e não estejam para liquidação dentro de doze meses, são passivos não correntes.

63. **Uma empresa deve continuar a classificar os seus passivos a longo prazo que vençam juros como não correntes, mesmo quando estejam para ser liquidados dentro de doze meses a partir da data do balanço se:**
- (a) **o prazo original foi por um período de mais do que doze meses;**
 - (b) **a empresa pretender refinarciar a obrigação numa base de longo prazo; e**
 - (c) **essa intenção for suportada por um acordo de refinanciamento, ou de reescalamento de pagamentos, que seja completado antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão.**
- A quantia de qualquer passivo que tenha sido excluída dos passivos correntes de acordo com este parágrafo, juntamente com informação de suporte desta apresentação, deve ser divulgada nas notas ao balanço.**
64. Pode se esperar que algumas obrigações que sejam de pagar dentro do próximo ciclo operacional sejam refinanciadas ou substituídas («rolled over») à discrição da empresa e, por isso, não se espera que o capital circulante da empresa seja usado. Tais obrigações são consideradas como fazendo parte de financiamento a longo prazo da empresa devendo ser classificados como não correntes. Porém, em situações em que o refinanciamento não esteja à discrição da empresa (como seria o caso se não houvesse nenhum acordo de refinanciamento), o refinanciamento não pode ser considerado automático e a obrigação é classificada como corrente a menos que a conclusão de um acordo de refinanciamento antes da autorização das demonstrações financeiras para emissão proporcione evidência de que a substância do passivo à data do balanço era a longo prazo.
65. Alguns acordos de pedidos de empréstimo incorporam compromissos do mutuário (convénios) que fazem com que o passivo se torne pagável à ordem se certas condições relacionadas com a posição financeira do mutuário não forem cumpridas. Nestas circunstâncias, o passivo somente é classificado como não corrente quando:
- (a) o mutuante tenha concordado, antes da autorização para emissão das demonstrações financeiras, não exigir o pagamento como consequência do não cumprimento; e
 - (b) não for provável que novas faltas de cumprimento ocorrerão adentro de doze meses a partir da data do balanço.

Informação a ser Apresentada na Face do Balanço

66. **Como mínimo, a face do balanço deve incluir itens que apresentem as quantias seguintes:**
- (a) **activos fixos tangíveis;**
 - (b) **activos intangíveis;**
 - (c) **activos financeiros (excluindo quantias mostradas segundo d), f) e g);**
 - (d) **investimentos contabilizados pelo uso do método da equivalência patrimonial (equity method);**
 - (e) **inventários;**
 - (f) **dívidas a receber comerciais e outras;**
 - (g) **caixa e seus equivalentes;**
 - (h) **dívidas a pagar comerciais e outras;**
 - (i) **passivos e activos por impostos como exigido pela IAS 12, Impostos sobre o Rendimento;**
 - (j) **provisões;**
 - (k) **passivos não correntes que vençam juros;**
 - (l) **interesses minoritários;**
 - (m) **capital social emitido e reservas.**

IAS 1

67. ***Linhas de itens adicionais, títulos e subtotais devem ser apresentados na face do balanço quando uma Norma Internacional de Contabilidade o exija, ou quando tal apresentação seja necessária para apresentar apropriadamente a posição financeira da empresa.***
68. Esta Norma não prescreve a ordem ou formato em que os itens devam ser apresentadas. O parágrafo 66 proporciona simplesmente uma lista de itens que são de natureza ou função tão diferente que merecem apresentação separada na face do balanço. Formatos ilustrativos estão estabelecidos no Apêndice a esta Norma. Os ajustamentos às linhas de itens acima incluem o seguinte:
- (a) são adicionadas linhas de itens quando uma outra Norma Internacional de Contabilidade exija apresentação separada na face do balanço, ou quando a dimensão, natureza ou função de um item seja tal que a apresentação separada ajudará a apresentar apropriadamente a posição financeira da empresa; e
 - (b) as descrições usadas e a ordenação dos itens podem ser modificadas de acordo com a natureza da empresa e as suas transacções para proporcionar informação que seja necessária para uma compreensão global da posição financeira da empresa. Por exemplo, um banco modificará as descrições acima a fim de aplicar as exigências mais específicas dos parágrafos 18 a 25 da IAS 30, Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Financeiras Semelhantes.
69. As linhas de itens listadas no parágrafo 66 são de natureza ampla e não necessitam ser limitadas a linhas de itens que caiam dentro do âmbito de outras Normas. Por exemplo, a linha de itens de activos intangíveis inclui goodwill e activos provenientes de dispêndios de desenvolvimento.
70. O juízo de quais os itens adicionais devem ser separadamente apresentadas baseia-se numa avaliação de:
- (a) a natureza e liquidez de activos e da sua materialidade, conduzindo, na maioria dos casos, à apresentação separada de goodwill e activos provenientes de dispêndios de desenvolvimento, activos monetários e não monetários e activos correntes e não correntes;
 - (b) a sua função no âmbito da empresa, conduzindo, por exemplo, à apresentação separada de activos operacionais e financeiros, inventários, dívidas a receber e caixa e seus equivalentes; e
 - (c) as quantias, natureza e vencimento de passivos, conduzindo, por exemplo, à apresentação separada de passivos que vençam juros e passivos que não vençam juros e provisões, classificados como correntes e não correntes se for apropriado.
71. Os activos e passivos que difiram em natureza ou função são algumas vezes sujeitos a critérios diferentes de mensuração. Por exemplo, certas classes de activos fixos tangíveis podem ser escrituradas pelo custo ou por quantias revalorizadas de acordo com a IAS 16. O uso de bases de mensuração diferentes para classes diferentes de activos sugere que a sua natureza ou função difere e que por isso devem ser apresentados como itens separados.

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

72. ***Uma empresa deve divulgar, quer na face do balanço quer nas notas ao balanço, demais subclassificações da linha de itens apresentadas, classificadas de uma maneira apropriada às operações da empresa. Cada item deve ser subclassificado, quando apropriado, pela sua natureza e devem ser divulgadas em separado as quantias a pagar e a receber provenientes da empresa mãe, subsidiárias paralelas e associadas e outras partes relacionadas.***

IAS 1

73. O pormenor proporcionado nas subclassificações, quer na face do balanço quer nas notas, depende das exigências de Normas Internacionais de Contabilidade e da dimensão, natureza e função das quantias envolvidas. Os factores estabelecidos no parágrafo 70 são também usados para decidir a base da subclassificação. As divulgações variarão para cada item, por exemplo:
- (a) os activos tangíveis são classificados por classes como descrito na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis;
 - (b) as dívidas a receber são analisadas entre quantias a receber de clientes comerciais, outros membros do grupo, dívidas a receber de partes relacionadas, pré-pagamentos e outras quantias;
 - (c) os inventários são subclassificados, de acordo com a IAS 2, Inventários, em classificações tais como mercadorias, fornecimentos de produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados;
 - (d) as provisões são analisadas mostrando separadamente provisões para custos de benefícios a empregados e quaisquer outros itens classificados de maneira apropriada para as operações da empresa; e
 - (e) o capital social e reservas são analisados mostrando separadamente as várias classes de capital pago, prémios de acções emitidas e reservas.
74. **Uma empresa deve divulgar quer na face do balanço quer nas notas, o seguinte:**
- (a) **para cada classe de partes sociais de capital:**
 - (i) **a quantidade de acções autorizadas;**
 - (ii) **a quantidade de acções emitidas e inteiramente pagas, e emitidas mas não inteiramente pagas;**
 - (iii) **o valor ao par por acção, ou que as acções não têm valor ao par;**
 - (iv) **uma reconciliação da quantidade de acções em circulação no início e no fim do ano;**
 - (v) **os direitos, preferências e restrições ligadas a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;**
 - (vi) **acções da empresa detidas pela própria empresa ou por subsidiárias ou associadas da empresa;**
e
 - (vii) **acções reservadas para emissão ao abrigo de opções e contratos de venda, incluindo os termos e quantias;**
 - (b) **uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva adentro do capital próprio;**
 - (c) **a quantia de dividendos que foram propostos ou declarados após a data de balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão; e**
 - (d) **a quantia de quaisquer dividendos preferenciais cumulativos não reconhecidos.**

Uma empresa sem capital representado por acções, tal como uma parceria deve divulgar informação equivalente à exigida acima, mostrando os movimentos durante o período em cada categoria de capital próprio e os direitos, preferências e restrições ligadas a cada categoria de capital próprio.

Demonstração dos Resultados

Informação a ser Apresentada na Face da Demonstração dos Resultados

75. **Como mínimo, a face da demonstração dos resultados deve incluir na linha de itens que apresentem as quantias seguintes:**
- (a) **réditos;**
 - (b) **os resultados de actividades operacionais;**
 - (c) **custos financeiros;**

IAS 1

- (d) *participação nos lucros e perdas de associadas e de empreendimentos conjuntos contabilizados que usem o método da equivalência patrimonial;*
- (e) *gasto de impostos;*
- (f) *resultados de actividades ordinárias;*
- (g) *itens extraordinários;*
- (h) *interesses minoritários; e*
- (i) *resultado líquido do período.*

Devem ser apresentados na face da demonstração dos resultados, itens adicionais, títulos e subtotais, quando for exigido por uma Norma Internacional de Contabilidade, ou quando tal apresentação seja necessária para apresentar apropriadamente o desempenho financeiro da empresa.

76. Os efeitos das várias actividades, transacções e acontecimentos de uma empresa, diferem em estabilidade, risco e capacidade de prever, e assim a divulgação dos elementos do desempenho ajudam à compreensão do desempenho conseguido e na avaliação de resultados futuros. São incluídas linhas de itens adicionais na face da demonstração dos resultados sendo as descrições usadas e o ordenamento dos itens emendados quando tal seja necessário para explicar os elementos do desempenho. Os factores a serem tomados em consideração incluem a materialidade e a natureza e função dos vários componentes de rendimentos e de gastos. Por exemplo, um banco emendará as descrições a fim de aplicar os requisitos mais específicos dos parágrafos 9 a 17 da IAS 30. Os itens de rendimentos e de gastos somente são compensadas quando sejam satisfeitos os critérios do parágrafo 34.

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

77. ***Uma empresa deve apresentar, ou na face da demonstração dos resultados ou nas notas à demonstração dos resultados, uma análise de gastos que use uma classificação baseada ou na natureza de gastos ou na sua função adentro da empresa.***
78. As empresas são encorajadas a apresentar a análise do parágrafo 77 na face da demonstração dos resultados.
79. Os itens de gastos são adicionalmente subclassificadas a fim de destacar uma variedade de componentes do desempenho financeiro que possam diferir em termos de estabilidade, potencial de ganho ou de perda e capacidade de prever. Esta informação é proporcionada em uma das duas maneiras.
80. A primeira análise é referida como o método da natureza do gasto. Os gastos são agregados na demonstração dos resultados de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, custos de transporte, salários e ordenados, custos de publicidade), não sendo reimportados entre as várias funções adentro da empresa. Este método é simples de aplicar em muitas empresas mais pequenas porque não são necessárias nenhuma imputações de gastos operacionais entre classificações funcionais. Um exemplo de uma classificação que usa o método da natureza do gasto é o que se segue:

Rédito		X
Outros rendimentos operacionais		X
Alterações em inventários de bens acabados e de trabalhos em curso	X	
Matérias-primas e materiais de consumo usados	X	
Custos com o pessoal	X	
Gastos de depreciação e de amortização	X	
Outros gastos operacionais	X	
		<hr/>
Total de gastos operacionais		(X)
		<hr/>
Lucro das actividades operacionais		X
		<hr/> <hr/>

IAS 1

81. A alteração em bens acabados e em trabalhos em curso durante o período representa um ajustamento aos gastos de produção para reflectir o facto de que ou a produção aumentou os níveis de inventários ou que as vendas em excesso da produção reduziram os níveis de inventários. Em algumas jurisdições, um aumento de bens acabados e de trabalhos em curso durante o período é imediatamente apresentado a seguir aos réditos na análise acima. Porém, a apresentação usada não deve significar que tais quantias representem rendimentos.
82. A segunda análise é referida como o método da função do gasto ou do «custo de vendas», classificando os gastos de acordo com a sua função como parte do custo de vendas, de distribuição ou de actividades administrativas. Esta apresentação proporciona quase sempre informação mais relevante aos utentes do que a classificação de gastos por natureza, mas a imputação de custos a funções pode ser arbitrária envolvendo ponderação considerável. Um exemplo de uma classificação que usa o método da função de gastos é a seguinte:

Rédito	X
Custo de vendas	(X)
	<hr/>
Lucro bruto	X
Outros rendimentos operacionais	X
Custos de distribuição	(X)
Gastos administrativos	(X)
Outros gastos operacionais	(X)
	<hr/>
Lucro de actividades operacionais	X
	<hr/> <hr/>

83. ***As empresas que classifiquem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza de gastos, incluindo os gastos de depreciação e de amortização e custos de pessoal.***
84. A escolha de análise entre o método de custo de vendas e o método da natureza do dispêndio depende tanto de factores históricos e sectoriais como de natureza da organização. Ambos os métodos proporcionam uma indicação daqueles custos que se espera que possam variar directa ou indirectamente, com o nível de vendas ou de produção da empresa. Porque cada método de apresentação tem mérito para diferentes tipos de empresa, esta Norma exige uma escolha entre classificações baseadas naquela que apresente mais apropriadamente elementos do desempenho da empresa. Porém, porque a informação da natureza de gastos é útil ao predizer os fluxos de caixa futuros, é exigida divulgação adicional quando seja usada a classificação do método do custo de vendas.
85. ***Uma empresa deve divulgar, quer na face da demonstração dos resultados ou nas notas, a quantia de dividendos por acção, declarados ou propostos, relativa ao período coberto pelas demonstrações financeiras.***

ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO

86. ***Uma empresa deve apresentar, como um componente separado das suas demonstrações financeiras, uma demonstração que mostre:***
- o resultado líquido do período;***
 - cada item de rendimento e de gasto, de ganho ou de perda que, como exigido por outras Normas, seja reconhecido directamente no capital próprio, e o total destes itens; e***
 - o efeito cumulativo de alterações de políticas contabilísticas e a correcção de erros fundamentais descritos nos tratamentos de referência da IAS 8.***

IAS 1

Adicionalmente, uma empresa deve apresentar, quer nesta demonstração quer nas notas:

- (d) *transacções de capitais com proprietários e distribuição a proprietários;*
 - (e) *o saldo de lucros ou perdas acumulados no início do período e à data do balanço, e os movimentos do período; e*
 - (f) *uma reconciliação entre a quantia escriturada de cada classe de capital próprio, de prémios de acções e de cada reserva no início e no fim do período, divulgando separadamente cada movimento.*
87. As alterações no capital próprio de uma empresa entre duas datas do balanço reflectem o aumento ou diminuição nos seus activos líquidos ou riqueza durante o período, segundo os princípios particulares de mensuração adoptados e divulgados nas demonstrações financeiras. Excepto para alterações resultantes de transacções com accionistas, tais como contribuições de capital e dividendos, a alteração global no capital próprio representa os ganhos e perdas totais gerados pelas actividades da empresa durante o período.
88. A IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, exige que todas os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período sejam incluídas na determinação de resultado líquido do período a menos que uma Norma Internacional de Contabilidade de outro modo o exija ou o permita. Outras Normas exigem que ganhos e perdas, tais como excedentes e défices de revalorização e certas diferenças de câmbio, sejam reconhecidas directamente como alterações no capital próprio ao mesmo tempo que as transacções de capitais e com as distribuições aos proprietários da empresa. Uma vez que é importante ter em consideração todos os ganhos e perdas na avaliação de alterações na posição financeira de uma empresa entre datas de dois balanços, esta Norma exige um componente separado das demonstrações financeiras que saliente os ganhos e perdas totais de uma empresa, incluindo os que são directamente reconhecidas no capital próprio.
89. Os requisitos do parágrafo 86 podem ser satisfeitos de muitas maneiras. A abordagem adoptada em muitas jurisdições segue um formato colunar que faz a reconciliação entre os saldos de abertura e fecho de cada elemento adentro do capital próprio, incluindo os itens a) a f). Uma alternativa é apresentar um componente separado das demonstrações financeiras que somente apresente itens a) a c). Segundo esta abordagem, os itens descritos em d) a f) são mostrados nas notas às demonstrações financeiras. Ambas as abordagens são exemplificadas no apêndice a esta Norma. Qualquer que seja a abordagem adoptada, o parágrafo 86 exige um subtotal dos itens em (b) para fazer com que os utentes obtenham os ganhos e perdas totais provenientes das actividades da empresa durante o período.

Demonstração dos Fluxos de Caixa

90. A IAS 7 estabelece requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações. Dispõe que a informação de fluxos de caixa é útil ao proporcionar aos utentes de demonstrações financeiras uma base para avaliar a capacidade da empresa para gerar dinheiro e seus equivalentes e as necessidades da empresa para utilizar esses fluxos de caixa.

Notas às Demonstrações Financeiras

Estrutura

91. *As notas às demonstrações financeiras de uma empresa devem:*
- (a) *apresentar informação acerca do regime de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas seleccionadas e aplicadas para transacções e acontecimentos significativos;*
 - (b) *divulgar a informação exigida pelas Normas Internacionais de Contabilidade que não seja apresentada noutra lugar nas demonstrações financeiras; e*
 - (c) *proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face das demonstrações financeiras mas que seja necessária para uma apresentação apropriada⁽⁴⁾.*
92. *As notas às demonstrações financeiras devem ser apresentadas de uma maneira sistemática. Cada item na face do balanço, da demonstração dos resultados e da demonstração dos fluxos de caixa deve ser de referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas.*

⁽⁴⁾ Ver também SIC-29: Divulgações — Acordos de Concessão de Serviços.

93. As notas às demonstrações financeiras incluem descrições narrativas ou análises mais pormenorizadas de quantias mostradas nas faces do balanço, da demonstração dos resultados, da demonstração de fluxos de caixa e da demonstração de alterações no capital próprio, assim como informação adicional tal como passivos contingentes e compromissos. Incluem a informação exigida e encorajada a ser divulgada pelas Normas Internacionais de Contabilidade, e outras divulgações necessárias para conseguir uma apresentação apropriada.
94. As notas são normalmente apresentadas na ordem que se segue o que ajuda os utentes a compreender as demonstrações financeiras e a compará-las com as de outras empresas:
- (a) declaração de conformidade com Normas Internacionais de Contabilidade (ver parágrafo 11);
 - (b) exposição das bases de mensuração (ou princípios) e das políticas contabilísticas aplicadas;
 - (c) informação de suporte de itens apresentadas na face de cada demonstração financeira na ordem em que cada linha de itens e cada demonstração financeira seja apresentada; e
 - (d) outras divulgações incluindo:
 - (i) contingências, compromissos e outras divulgações financeiras; e
 - (ii) divulgações não financeiras.
95. Nalgumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável variar a ordenação de itens específicos adentro das notas. Por exemplo, a informação sobre taxas de juro e ajustamentos de justo valor podem ser combinadas com informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros se bem que os primeiros sejam divulgações de demonstração dos resultados e os últimos se relacionem com o balanço. Contudo, tanto quanto seja praticável deve ser mantida uma estrutura sistemática das notas.
96. Pode ser apresentada como um componente separado das demonstrações financeiras informação acerca da base de preparação da mesma e de políticas contabilísticas específicas.

Apresentação de Políticas Contabilísticas

97. **A secção de políticas contabilísticas das notas às demonstrações financeiras deve descrever o seguinte:**
- (a) **a base (ou bases) de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras; e**
 - (b) **cada política contabilística específica que seja necessária para uma devida compreensão das demonstrações financeiras.**
98. Adicionalmente às políticas contabilísticas específicas usadas nas demonstrações financeiras, é importante para os utentes estarem conscientes da base (bases) de mensuração usada(s) (custo histórico, custo corrente, valor realizável, justo valor ou valor presente) porque constituem a base sobre a qual o conjunto das demonstrações financeiras é preparado. Quando mais do que uma base de mensuração seja usada nas demonstrações financeiras, por exemplo quando certos activos não correntes sejam revalorizados, é suficiente proporcionar uma indicação das categorias de activos e passivos à qual cada base de mensuração seja aplicada.
99. Ao decidir se uma política contabilística específica deve ou não ser divulgada, a gerência considerará se a divulgação ajudará os utentes na compreensão do modo pelo qual as transacções e os acontecimentos estão reflectidos no desempenho e na posição financeira relatados. As políticas contabilísticas que uma empresa pode considerar apresentar incluem as seguintes, embora não se restrinjam a elas:
- (a) reconhecimento do rédito;
 - (b) princípios de consolidação, incluindo subsidiárias e associadas;
 - (c) concentrações de actividades empresariais;
 - (d) empreendimentos conjuntos;
 - (e) reconhecimento e depreciação/amortização de activos tangíveis e intangíveis;
 - (f) capitalização de custos de empréstimos obtidos e de outros dispêndios;

IAS 1

- (g) contratos de construção;
- (h) propriedades de investimento;
- (i) instrumentos financeiros e investimentos;
- (j) locações;
- (k) custos de pesquisa e desenvolvimento;
- (l) inventários;
- (m) impostos, incluindo impostos diferidos;
- (n) provisões;
- (o) custos de benefícios de empregados;
- (p) transposição e cobertura de moeda estrangeira;
- (q) definição de segmentos de negócio e geográficos e a base para imputação de custos entre segmentos;
- (r) definição de caixa e de equivalentes de caixa;
- (s) contabilização da inflação; e
- (t) subsídios governamentais.

Outras Normas Internacionais de Contabilidade exigem especificamente divulgação de políticas contabilísticas em muitas destas áreas.

100. Cada empresa considerará a natureza das suas operações e as políticas que o utente espera que sejam divulgadas para esse tipo de empresa. Por exemplo, espera-se que todas as empresas do sector privado divulguem a política contabilística para os impostos sobre o rendimento, incluindo impostos diferidos e activos de impostos. Quando uma empresa tenha operações ou transacções significativas em moeda estrangeira espera-se que divulgue as políticas contabilísticas para o reconhecimento de ganhos e de perdas de diferenças de câmbio e a cobertura de tais ganhos e perdas. Em demonstrações financeiras consolidadas, é divulgada a política usada para determinar o goodwill e os interesses minoritários.
101. Uma política contabilística pode ser significativa mesmo se as quantias mostradas de períodos anteriores e corrente não sejam materiais. É também apropriado divulgar a política contabilística de cada política não coberta por Normas Internacionais de Contabilidade existentes, mas seleccionadas e aplicadas de acordo com o parágrafo 20.

O u t r a s D i v u l g a ç õ e s

102. ***Uma empresa deve divulgar, se não for divulgada noutra local em informação publicada com as demonstrações financeiras, o seguinte:***
- (a) ***o domicílio a forma jurídica da empresa, o seu país de registo e o endereço da sede registada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registada);***
 - (b) ***a descrição da natureza das operações da empresa e das suas principais actividades;***
 - (c) ***o nome da empresa mãe e a última empresa mãe do grupo; e***
 - (d) ***ou o número de empregados no fim do período ou a média do período.***

D A T A D E E F I C Á C I A

103. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1998. É encorajada a aplicação mais cedo.***
104. Esta Norma Internacional de Contabilidade substitui a IAS 1, Divulgação de Políticas Contabilísticas, a IAS 5, Informação a Ser Divulgada em Demonstrações Financeiras e a IAS 13, Apresentação de Activos Correntes e Passivos Correntes, aprovadas pelo Conselho em versões reformatadas em 1994.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 2
(REVISTA EM 1993)**

Inventários

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 2, Mensuração e Apresentação de Inventários no Contexto do Sistema do Custo Histórico, aprovada pelo Conselho em Outubro de 1975. A Norma revista tornou-se eficaz relativamente às demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1995.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, alterou o parágrafo 28. O texto emendado é eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

Em Dezembro de 2000, a IAS 41, Agricultura, emendou o parágrafo 1 e inseriu o parágrafo 16A. O texto emendado é eficaz nas demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

Uma Interpretação SIC relaciona-se com a IAS 2:

— SIC 1: Consistência — Fórmulas de Custo Diferentes para Inventários.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-3
Definições	4-5
Mensuração de Inventários	6
Custo dos Inventários	7-18
Custos de Compra	8-9
Custos de Conversão	10-12
Outros Custos	13-15
Custos de Inventários de um Prestador de Serviços	16
Custo do Produto Agrícola Colhido proveniente de Activos Biológicos	16A
Técnicas para a Mensuração do Custo	17-18
Fórmulas de Custeio	19-24
Tratamento de Referência	21-22
Tratamento Alternativo Permitido	23-24
Valor Realizável Líquido	25-30
Reconhecimento como um Gasto	31-33
Divulgação	34-40
Data de Eficácia	41

IAS 2

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para os inventários de acordo com o sistema de custo histórico. Um assunto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um activo e a ser transportada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação prática na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como um gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usados para atribuir custos aos inventários.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada por todas as empresas nas demonstrações financeiras preparadas no contexto do sistema de custo histórico na contabilização dos inventários que não sejam:***
 - (a) ***produção em curso proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços directamente relacionados (ver IAS 11, Contratos de Construção);***
 - (b) ***instrumentos financeiros;***
 - (c) ***inventários de produtos agrícolas e florestais de produtores, minerais e produção agrícola na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com práticas já bem estabelecidas em certos sectores; e activos biológicos relacionados com actividades agrícolas (ver a IAS 41, Agricultura);***
 - (d) ***activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver NIC 41, Agricultura).***
2. Esta Norma substitui a IAS 2, Valorização e Apresentação de Inventários no Contexto do Sistema de Custo Histórico, aprovada em 1975.
3. Os inventários referidos no parágrafo 1.c) são mensurados pelo valor realizável líquido em certos estágios de produção. Isto ocorre, por exemplo, quando as colheitas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada sob um contrato de futuros ou de uma garantia governamental ou quando exista um mercado homogéneo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários são excluídos do âmbito desta Norma.

DEFINIÇÕES

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

Os inventários (existências) são activos:

- (a) ***detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;***
- (b) ***no processo de produção para tal venda; ou***
- (c) ***na forma de materiais ou fornecimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.***

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabar e os custos estimados necessários para efectuar a venda.

5. Os inventários englobam bens comprados ou detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. Os inventários também englobam bens acabados produzidos, ou obras em curso que estejam a ser produzidas, pela empresa e incluem materiais e fornecimentos aguardando o seu uso no processo de produção. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 16, relativamente ao qual a empresa ainda não tenha reconhecido o referido rédito (ver a IAS 18, Rédito).

MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS

6. ***Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido dos dois o mais baixo.***

Custo dos Inventários

7. ***O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.***

Custos de Compra

8. Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela empresa) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e de serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.
9. Os custos de compra podem incluir diferenças de câmbio que provenham directamente da aquisição recente de inventários facturados numa moeda estrangeira nas raras circunstâncias permitidas no tratamento alternativo permitido pela IAS 21, Os efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio. Estas diferenças de câmbio estão limitadas às que resultem de uma desvalorização ou depreciação severa de uma moeda para a qual não haja meios práticos de cobertura e que afecte passivos que não possam ser liquidados e que surjam na aquisição recente dos inventários.

Custos de Conversão

10. Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão de obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos industriais fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados. Os gastos industriais fixos de produção são os custos indirectos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos industriais variáveis de produção são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção tais como materiais indirectos e mão de obra indirecta.
11. A imputação de gastos industriais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de gastos industriais fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção.
12. Um processo de produção pode fazer com que resulte mais do que um produto a ser simultaneamente produzido. Este é o caso, por exemplo, quando sejam produzidos produtos conjuntamente ou quando haja um produto principal e um subproduto. Quando os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, nas vendas relativas de cada produto seja no estágio do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis seja no acabamento da produção. A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, não são materiais. Quando seja este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

IAS 2**O u t r o s C u s t o s**

13. Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos não industriais ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.
14. Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos são:
 - (a) quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;
 - (b) custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processoprévio de produção a uma nova fase de produção;
 - (c) gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e
 - (d) custos de vender.
15. Em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Estas circunstâncias estão identificadas no tratamento alternativo permitido na IAS 23 Custos de Empréstimos Obtidos.

C u s t o s d e I n v e n t á r i o s d e u m P r e s t a d o r d e S e r v i ç o s

16. O custo dos inventários de um prestador de serviços consiste primordialmente de mão de obra e de outros custos do pessoal directamente comprometido no fornecimento do serviço, incluindo pessoal de supervisão, e gastos gerais atribuíveis. Mão de obra e outros custos relacionados com vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos mas são reconhecidos como gastos no período em que sejam incorridos.

C u s t o d o P r o d u t o A g r í c o l a C o l h i d o p r o v e n i e n t e d e A c t i v o s B i o l ó g i c o s

- 16A. Segundo a IAS 41, Agricultura, os inventários que compreendam produto agrícola que uma empresa tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos é mensurada no reconhecimento inicial pelo seu justo valor menos custos estimados do ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma.

T é c n i c a s p a r a a M e n s u r a ç ã o d o C u s t o

17. As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custos padrões ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. Os custos padrões tomam em consideração os níveis normais de matérias primas, de materiais de consumo, de mão de obra, de eficiência e de utilização da capacidade. Estes são regularmente revistos e, se necessário, revistos à luz das condições correntes.
18. O método de retalho é muitas vezes usado no sector de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para as quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário pela percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada toma em consideração o inventário que tenha sido marcado para baixo do seu preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de retalho.

F ó r m u l a s d e C u s t o

19. ***O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.***

20. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificados de inventário. Este é um tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projecto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando haja grandes quantidades de itens de inventário que sejam geralmente intermutáveis, a identificação específica não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de selecção dos itens que permanecem nos inventários pode ser usado para obtê-los predeterminados no resultado líquido do período.

Tratamento de Referência

21. **O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo 19, deve ser atribuído pelo uso dos métodos do primeiro entrado, primeiro saído (FIFO) ou pelo custo médio ponderado⁽¹⁾.**
22. O método FIFO pressupõe que os itens de inventário que foram primeiro comprados sejam vendidos em primeiro lugar e conseqüentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo método do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período, e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da empresa.

Tratamento Alternativo Permitido

23. **O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo 19, deve ser atribuído pelo uso do método último entrado, primeiro saído (LIFO)⁽¹⁾.**
24. O método LIFO pressupõe que os itens de inventário que tenham sido comprados ou produzidos em último lugar são os primeiros vendidos e conseqüentemente os itens remanescentes no inventário do fim do período são os que foram comprados ou produzidos em primeiro lugar.

Valor Realizável Líquido

25. O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para fazer a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias em excesso das que são esperadas realizar pela sua venda ou uso.
26. Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido numa base de item a item. Nalgumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser este o caso com itens de inventário relacionadas com a mesma linha de produtos que tenham fins ou uso final semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser praticamente avaliadas separadamente de outros itens nessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, bens acabados, ou todos os inventários num particular sector ou segmento geográfico. Os prestadores de serviços acumulam geralmente custos com respeito a cada serviço para o qual será debitado um preço de venda separado. Por isso, cada um destes serviços é tratado como uma unidade separada.
27. As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia dos inventários que se espera realizar. Estas estimativas tomarão em consideração alterações de preços ou de custos directamente relacionados com acontecimentos que ocorram após o fim do período até ao ponto em que tais acontecimentos confirmem as condições existentes no fim do período.

⁽¹⁾ Ver também a SIC-1: Consistência — Fórmulas de Custo Diferentes para Inventários.

IAS 2

28. As estimativas do valor realizável líquido também tomarão em consideração a finalidade pela qual é detido o inventário. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer contratos de vendas firmes ou de prestações de serviços é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões ou passivos contingentes provenientes de contratos de vendas firmes em excesso das quantidades de inventários detidas e perdas contingentes em contratos de compra firmes. Tais provisões são tratadas de acordo com a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.
29. Os materiais e outros fornecimentos detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo escriturado que se espera que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos materiais seja uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais são reduzidos (written down) para o valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.
30. Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando não existam já as circunstâncias que anteriormente fizeram com que os inventários tenham sido reduzidos abaixo do custo, a quantia da redução é revertida afim de que a nova quantia escriturada seja o mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventários que esteja escriturado pelo valor realizável líquido porque o seu preço de venda tinha diminuído, esteja ainda detido num período subsequente e o seu preço de venda tenha aumente.

RECONHECIMENTO COMO UM GASTO

31. ***Quando os inventários sejam vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto no período em que o respectivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer redução dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que a redução ou perda ocorra. A quantia de qualquer reversão de qualquer redução de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra.***
32. O processo de reconhecimento da quantia dos inventários vendidos escriturada como gasto resulta do balanceamento de custos e réditos.
33. Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo, como por exemplo, inventários usados como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta maneira a um outro activo, são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.

DIVULGAÇÃO

34. ***As demonstrações financeiras devem divulgar:***
- (a) ***as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;***
 - (b) ***a quantia escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a empresa;***
 - (c) ***a quantia escriturada de inventários registados pelo valor realizável líquido;***
 - (d) ***a quantia de qualquer reversão de qualquer redução (write down) que tenha sido reconhecida como rendimento no período de acordo com o parágrafo 31;***
 - (e) ***as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de inventários de acordo com o parágrafo 31; e***
 - (f) ***a quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.***

35. A informação acerca das quantias escrituradas detidas em diferentes classificações de inventários e a extensão das alterações nesses activos é útil para os utentes das demonstrações financeiras. As classificações comuns de inventários são: mercadorias, matérias primas, matérias subsidiárias e materiais de consumo, produtos e trabalhos em curso e bens acabados. Os inventários de um prestador de serviços podem ser simplesmente descritos como trabalhos (ou produtos) em curso.
36. **Quando o custo dos inventários seja determinado usando a fórmula LIFO de acordo com o tratamento alternativo permitido no parágrafo 23, as demonstrações financeiras devem divulgar a diferença entre a quantia dos inventários tal como apresentadas no balanço e ou:**
- (a) **a mais baixo da quantia a que se chegou de acordo com o parágrafo 21 e o valor realizável líquido; ou**
 - (b) **o mais baixo do custo corrente à data do balanço e do valor realizável líquido.**
37. **As demonstrações financeiras devem divulgar ou:**
- (a) **o custo dos inventários reconhecido como um gasto durante o período; ou**
 - (b) **os custos operacionais, aplicáveis a réditos, reconhecidos como um gasto durante o período, classificados pela sua natureza.**
38. O custo dos inventários reconhecido como um gasto durante o período consiste dos custos previamente incluídos na mensuração dos itens de inventário vendidos e gastos de produção não imputados e quantias anormais de custos de produção de inventários. As circunstâncias da empresa podem também admitir a inclusão de outros custos, tais como custos de distribuição.
39. Algumas empresas adoptam um formato diferente para a demonstração dos resultados que faça com que sejam divulgadas diferentes quantias em vez de custo dos inventários reconhecidos como um gasto durante o período. Segundo este formato diferente, uma empresa divulga as quantias dos custos operacionais, aplicáveis a réditos do período, classificados pela sua natureza. Neste caso, a empresa divulga os custos reconhecidos como um gasto relativamente a matérias primas e materiais de consumo, custos de mão de obra e outros custos operacionais juntamente com a quantia da alteração líquida nos inventários do período.
40. Uma redução para o valor realizável líquido pode ser de tal magnitude, incidência ou natureza que obrigue a divulgação de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

DATA DE EFICÁCIA

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

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE NIC 7
(REVISTA EM 1992)**

Demonstrações de Fluxos de Caixa

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

NIC 7

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-3
Benefícios da Informação dos Fluxos de Caixa	4-5
Definições	6-9
Caixa e Equivalentes de Caixa	7-9
Apresentação de uma Demonstração de Fluxos de Caixa	10-17
Actividades Operacionais	13-15
Actividades de Investimento	16
Actividades de Financiamento	17
O relato de Fluxos de Caixa das Actividades Operacionais	18-20
O relato de Fluxos de Caixa das Actividades de Investimento e de Financiamento	21
O relato de Fluxos de Caixa numa Base Líquida	22-24
Fluxos de Caixa de Moeda Estrangeira	25-28
Itens Extraordinários	29-30
Juros e Dividendos	31-34
Impostos sobre o Rendimento	35-36
Investimentos em Subsidiárias, em Associadas e em Empreendimentos Conjuntos	37-38
Aquisições e Alienações de Subsidiárias e de outras Unidades Empresariais	39-42
Transacções que não sejam por Caixa	43-44
Componentes de Caixa e seus Equivalentes	45-47
Outras Divulgações	48-52
Data de Eficácia	53

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

OBJECTIVO

A informação acerca dos fluxos de caixa de uma empresa é útil ao proporcionar aos utentes das demonstrações financeiras uma base para determinar a capacidade da empresa para gerar dinheiro e equivalentes e determinar as necessidades da empresa de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma empresa de gerar dinheiro e seus equivalentes e a tempestividade e certeza da sua geração.

O objectivo desta Norma é o de exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes de uma empresa por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante os períodos provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

ÂMBITO

1. ***Uma empresa deve preparar uma demonstração de fluxos de caixa de acordo com os requisitos desta Norma e deve apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações financeiras de cada período em que são apresentadas demonstrações financeiras.***
2. Esta Norma substitui a IAS 7, Demonstração das Variações na Posição Financeira, aprovada em Julho de 1977.
3. Os utentes das demonstrações financeiras de uma empresa estão interessados em como a empresa gera e usa o dinheiro e os seus equivalentes. É este o caso qualquer que seja a natureza das actividades da empresa e independentemente de o dinheiro poder ser visto ou não como o produto da empresa, como seja o caso de uma instituição financeira. As empresas necessitam de dinheiro essencialmente pelas mesmas razões, mesmo diferentes que possam ser as suas actividades principais de produção de réditos. Elas necessitam de dinheiro para conduzir as suas operações, para pagar as suas obrigações e para proporcionar retornos aos seus investidores. Concordantemente, esta Norma exige que todas as empresas apresentem uma demonstração de fluxos de caixa.

BENEFÍCIOS DA INFORMAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

4. Uma demonstração de fluxos de caixa, quando usada juntamente com o restante das demonstrações financeiras, proporciona informação que facilita aos utentes avaliar as alterações nos activos líquidos de uma empresa, a sua estrutura financeira (incluindo a sua liquidez e solvência) e a sua capacidade de afectar as quantias e a tempestividade dos fluxos de caixa afim de se adaptar às circunstâncias e oportunidades em mudança. A informação de fluxos de caixa é útil na determinação da capacidade da empresa de gerar dinheiro e seus equivalentes e facilitar aos utentes desenvolver modelos para determinar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes empresas. Aumenta também a comparabilidade do relato do desempenho operacional por diferentes empresas porque elimina os efeitos do uso de diferentes tratamentos contabilísticos para as mesmas operações e acontecimentos.
5. A informação do fluxo de caixa histórico é muitas vezes usada comoum indicador da quantia, tempestividade e certeza de fluxos de caixa futuros. É também usada na verificação do rigor de avaliações passadas de fluxos de caixa futuros e no exame do relacionamento entre lucratividade e fluxo de caixa líquido e no impacto de variações de preços.

NIC 7

DEFINIÇÕES

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

Caixa compreende o dinheiro em caixa e em depósitos à ordem.

Equivalentes de caixa (dinheiro) são investimentos a curto prazo, altamente líquidos que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.

Fluxos de caixa são influxos (recebimentos, entradas) e efluxos (pagamentos, saídas) de caixa e seus equivalentes.

Actividades operacionais são as principais actividades produtoras de rédito da empresa e outras actividades que não sejam de investimento ou de financiamento.

Actividades de investimento são a aquisição e alienação de activos a longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Actividades de financiamento são as actividades que têm como consequência alterações na dimensão e composição do capital próprio e nos empréstimos obtidos pela empresa.

Caixa e Equivalentes de Caixa

7. Os equivalentes de caixa são detidos com a finalidade de ir ao encontro dos compromissos de caixa a curto prazo e não para investimento ou outros propósitos. Para um investimento se qualificar como um equivalente de caixa ele tem de ser prontamente convertível para uma quantia conhecida de dinheiro e estar sujeito a um risco insignificante de alterações de valor. Por isso, um investimento só se qualifica normalmente como um equivalente de caixa quando tiver um vencimento a curto prazo, seja três meses ou menos a partir da data de aquisição. Os investimentos de capital próprio são excluídos dos equivalentes de caixa a menos que sejam, em substância, equivalentes de caixa, por exemplo no caso de acções preferenciais adquiridas dentro de um curto período do seu vencimento e com uma data específica de remição.
8. Os empréstimos bancários obtidos são geralmente considerados como actividades de financiamento. Porém, em alguns países, os saques a descoberto (overdrafts) que sejam reembolsáveis à ordem formam uma parte integrante da gestão de caixa de uma empresa. Nestas circunstâncias, os saques a descoberto são incluídos como um componente de caixa e seus equivalentes. Uma característica de tais acordos bancários é a de que o saldo de bancos flutua muitas vezes de positivo a descoberto.
9. Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituam caixa e seus equivalentes porque estes componentes são parte da gestão de caixa de uma empresa e não parte das suas actividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento de excessos de caixa e nos equivalentes de caixa.

APRESENTAÇÃO DE UMA DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

10. ***A demonstração de fluxos de caixa deve relatar os fluxos de caixa durante o período classificados por actividades operacionais, de investimento e de financiamento.***
11. Uma empresa apresenta os seus fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento da maneira que seja mais apropriada para os seus negócios. A classificação por actividades proporciona informação que permite aos utentes determinar o impacto dessas actividades na posição financeira da empresa e nas quantias de caixa e seus equivalentes. Esta informação pode ser também usada para avaliar as relações entre estas actividades.
12. Uma única operação pode incluir fluxos de caixa que sejam classificados diferentemente. Por exemplo, quando o reembolso de um empréstimo inclua quer juros quer capital, o elemento juro pode ser classificado como uma actividade operacional e o elemento capital classificado como uma actividade de financiamento.

Actividades Operacionais

13. A quantia de fluxos de caixa proveniente de actividades operacionais é um indicador chave da medida em que as operações da empresa geraram fluxos de caixa suficientes para pagar empréstimos, manter a capacidade operacional da empresa, pagar dividendos e fazer novos investimentos, sem recurso a fontes externas de financiamento. A informação acerca dos componentes específicos dos fluxos de caixa operacionais históricos é útil, juntamente com outra informação, na previsão de futuros fluxos de caixa operacionais.
14. Os fluxos de caixa das actividades operacionais são principalmente derivados das principais actividades geradoras de réditos da empresa. Por isso, elas são geralmente consequência das operações e outros acontecimentos que entram na determinação dos resultados líquidos da empresa. Exemplos de fluxos de caixa de actividades operacionais são:
- (a) recebimentos de caixa provenientes da venda de bens e da prestação de serviços;
 - (b) recebimentos de caixa provenientes de royalties, honorários, comissões e outros réditos;
 - (c) pagamentos de caixa a fornecedores de bens e serviços;
 - (d) pagamentos de caixa a e a favor de empregados;
 - (e) recebimentos de caixa e pagamentos de caixa de uma empresa seguradora relativos a prémios e reclamações, anuidades e outros benefícios derivados das apólices de seguros;
 - (f) pagamentos de caixa ou restituições de impostos sobre o rendimento a menos que possam ser especificamente identificados com as actividades de financiamento e de investimento; e
 - (g) recebimentos de caixa e pagamentos de caixa de contratos detidos para fins negociais ou comerciais.

Algumas transacções, tais como a venda de um item de uma fábrica, podem dar origem a um ganho ou a uma perda que seja incluída na determinação do resultado líquido. Porém, os fluxos de caixa relacionados com tais operações são fluxos de caixa de actividades de investimento.

15. Uma empresa pode deter títulos e empréstimos para fins negociais ou comerciais, situação em que são similares a inventários adquiridos especificamente para revenda. Por isso, os fluxos de caixa provenientes da compra e venda de títulos para negociar ou comercializar são classificados como actividades operacionais. De forma semelhante, os adiantamentos de caixa e empréstimos feitos por instituições financeiras são geralmente classificados como actividades operacionais desde que se relacionem com as principais actividades geradoras de rédito dessa empresa.

Actividades de Investimento

16. A divulgação separada dos fluxos de caixa provenientes das actividades de investimento é importante porque os fluxos de caixa representam a extensão pela qual os dispêndios foram feitos relativamente a recursos destinados a gerar rendimento e fluxos de caixa futuros. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de investimento:
- (a) pagamentos de caixa para aquisição de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos a longo prazo. Estes pagamentos incluem os relacionados com custos de desenvolvimento capitalizados e activos fixos tangíveis auto-construídos;
 - (b) recebimentos de caixa por vendas de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos a longo prazo;
 - (c) pagamentos de caixa para aquisição de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras empresas e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam pagamentos dos instrumentos considerados como sendo equivalentes de caixa ou dos detidos para fins negociáveis ou comercializáveis);
 - (d) recebimentos de caixa de vendas de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras empresas e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam recebimentos dos instrumentos considerados como equivalentes de caixa e dos detidos para fins de negociação ou de comercialização);
 - (e) adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos feitos por uma instituição financeira);
 - (f) recebimentos de caixa provenientes do reembolso de adiantamentos e de empréstimos feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos de uma instituição financeira);

NIC 7

- (g) pagamentos de caixa para contratos de futuros, contratos de forwards, contratos de opção e contratos de swap excepto quando os contratos sejam mantidos para fins de negociação ou de comercialização, ou os pagamentos sejam classificados como actividades de financiamento; e
- (h) recebimentos de caixa de contratos de futuros, contratos forwards, contratos de opção e contratos de swap, excepto quando os contratos sejam mantidos para fins de negociação ou de comercialização, ou os recebimentos sejam classificados como actividades de financiamento.

Quando um contrato for registado como cobertura de uma posição identificável, os fluxos de caixa do contrato serão classificados da mesma maneira que os fluxos de caixa da posição que esteja a ser coberta.

Actividades de Financiamento

17. A divulgação separada de fluxos de caixa provenientes das actividades de financiamento é importante porque é útil na predição de reivindicações futuras de fluxos de caixa pelos fornecedores de capitais à empresa. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento:
- (a) proventos de caixa provenientes da emissão de acções ou de outros instrumentos de capital próprio;
 - (b) pagamentos de caixa a detentores para adquirir ou remir as acções da empresa;
 - (c) entradas de caixa provindas da emissão de certificados de dívida, empréstimos, livranças, obrigações, hipotecas e outros empréstimos obtidos a curto ou longo prazo;
 - (d) reembolsos de caixa de quantias de empréstimos obtidos; e
 - (e) pagamentos de caixa por um locatário para a redução de uma dívida em aberto relacionada com uma locação financeira.

O RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES OPERACIONAIS

18. ***Uma empresa deve relatar os fluxos de caixa provenientes de actividades operacionais usando um dos dois:***
- (a) ***o método directo, pelo qual, são divulgadas as principais classes dos recebimentos de caixa brutos e dos pagamentos de caixa brutos; ou***
 - (b) ***o método indirecto, pelo qual o resultado líquido é ajustado pelos efeitos de transacções de natureza que não sejam por caixa, de quaisquer diferimentos ou acréscimos de recebimentos a pagamentos de caixa operacionais passados ou futuros, e itens de rédito ou gasto associados com fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.***
19. As empresas são encorajadas a relatar fluxos de caixa de actividades operacionais usando o método directo. Este método proporciona informação que pode ser útil na estimativa de fluxos de caixa futuros e que não é disponibilizada pelo método indirecto. Pelo método directo, a informação acerca das principais classes de recebimentos brutos (de caixa) e de pagamentos brutos (de caixa) pode ser obtida quer:
- (a) a partir dos registos contabilísticos da empresa; quer
 - (b) pelo ajustamento de vendas, custo das vendas (juros e réditos similares e juros e encargos similares para uma instituição financeira) e outros itens da demonstração dos resultados relativamente a:
 - (i) alterações durante o período em inventários e dívidas a receber e a pagar operacionais;
 - (ii) outros itens que não sejam de caixa; e
 - (iii) outros itens pelos quais os efeitos de caixa sejam fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

20. Pelo método indirecto, o fluxo de caixa líquido das actividades operacionais é determinado pelo ajustamento do resultado líquido relativamente aos efeitos de:
- alterações, durante o período em inventários e dívidas operacionais a receber e a pagar;
 - itens que não sejam por caixa tais como depreciações, provisões, impostos diferidos, perdas e ganhos não realizados de moeda estrangeira, lucros de associadas não distribuídos e interesses minoritários; e
 - todos os outros itens quanto aos quais os efeitos de caixa sejam fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

Alternativamente, o fluxo de caixa líquido das actividades operacionais pode ser apresentado pelo método indirecto ao mostrar-se os réditos e os gastos divulgados na demonstração dos resultados e as alterações durante o período em inventários e em dívidas a receber e a pagar operacionais.

O RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO E DE FINANCIAMENTO

21. ***Uma empresa deve relatar separadamente as principais classes dos recebimentos brutos (de caixa) e dos pagamentos brutos (de caixa) provenientes das actividades de investimento e de financiamento, excepto até ao ponto em que os fluxos de caixa descritos nos parágrafos 22 e 24 sejam relatados numa base líquida.***

O RELATO DE FLUXOS DE CAIXA NUMA BASE LÍQUIDA

22. ***Os fluxos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento seguintes podem ser relatados numa base líquida:***

- recebimentos e pagamentos (de caixa) por conta de clientes quando o fluxo de caixa reflecta as actividades do cliente e não os da empresa; e***
- recebimentos e pagamentos (de caixa) dos itens em que a rotação seja rápida, as quantias sejam grandes e os vencimentos sejam curtos.***

23. Exemplos de recebimentos e pagamentos (de caixa) referidos no parágrafo 22 (a) são:

- a aceitação e o reembolso de depósitos à ordem de um banco;
- os fundos detidos para clientes por uma empresa de investimentos; e
- rendas cobradas por conta de, e pagas a, possuidores de propriedades.

São exemplos de recebimentos (de caixa) e pagamentos (de caixa) referidos no parágrafo 22 (b) os adiantamentos feitos a, e o reembolso de:

- as quantias de capital relacionadas com clientes de cartões de crédito;
- a compra e a venda de investimentos financeiros; e
- outros empréstimos obtidos a curto prazo, como, por exemplo, os que tenham um período de maturidade de três meses ou menos.

24. ***Os fluxos de caixa de uma instituição financeira provenientes de cada uma das actividades seguintes podem ser relatados numa base líquida:***

- recebimentos e pagamentos (de caixa) provenientes da aceitação e reembolso de depósitos com uma data fixada de maturidade;***
- a colocação de depósitos em, e o levantamento de depósitos de outras instituições financeiras; e***
- adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a clientes e o reembolso desses adiantamentos e empréstimos.***

NIC 7

FLUXOS DE CAIXA DE MOEDA ESTRANGEIRA

25. ***Os fluxos de caixa provenientes de transacções expressas numa moeda estrangeira devem ser registados na moeda de relato de uma empresa pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda de relato e a moeda estrangeira à data do fluxo de caixa.***
26. ***Os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira devem ser transpostos às taxas de câmbio entre a moeda de relato e a moeda estrangeira nas datas dos fluxos de caixa.***
27. Os fluxos de caixa denominados numa moeda estrangeira são relatados de maneira consistente com a IAS 21, Contabilização dos Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio. Esta permite o uso de uma taxa de câmbio que se aproxime da taxa real. Por exemplo, uma taxa de câmbio média ponderada de um período pode ser usada para registar transposições de moeda estrangeira ou a transposição dos fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira. Porém, a IAS 21 não permite o uso da taxa de câmbio à data do balanço quando sejam transpostos os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira.
28. Os ganhos e as perdas não realizados provenientes de alterações de taxas de câmbio de moeda estrangeira não são fluxos de caixa. Porém, o efeito das alterações das taxas de câmbio sobre caixa e seus equivalentes detidos ou devidos numa moeda estrangeira é relatado na demonstração dos fluxos de caixa a fim de reconciliar caixa e seus equivalentes no começo e no fim do período. Esta quantia é apresentada separadamente da dos fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se as houver, caso esses fluxos de caixa tivessem sido relatados às taxas de câmbio do fim do período.

ITENS EXTRAORDINÁRIOS

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

JUROS E DIVIDENDOS

31. ***Cada um dos fluxos de caixa de juros e dividendos recebidos e pagos deve ser separadamente divulgado. Cada um deve ser classificado de maneira consistente de período a período quer como actividade operacional, de investimento ou de financiamento.***
32. A quantia total de juros pagos durante um período deve ser divulgada na demonstração de fluxos de caixa quer tenha sido reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados quer tenha sido capitalizada de acordo com o tratamento alternativo da IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos.
33. Os juros pagos e os juros e dividendos recebidos são geralmente classificados como fluxos de caixa operacionais quanto a uma instituição financeira. Porém, não há consenso sobre a classificação destes fluxos de caixa para outras empresas. Os juros pagos e juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais porque entram na determinação do resultado líquido. Alternativamente os juros pagos e os juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento respectivamente porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retornos do investimento.
34. Os dividendos pagos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento porque são um custoda obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos pagos podem ser classificados como um componente de fluxo de caixa das actividades operacionais a fim de ajudar os utentes a determinar a capacidade de uma empresa de pagar dividendos a partir dos fluxos de caixa operacionais.

IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

35. ***Os fluxos de caixa provenientes de impostos sobre o rendimento devem ser divulgados separadamente devendo ser classificados como fluxos de caixa de actividades operacionais a menos que possam ser especificamente identificados com as actividades de financiamento e de investimento.***
36. Os impostos sobre o rendimento provêm de transacções que dão origem a fluxos de caixa que são classificados como actividades operacionais, de investimento ou de financiamento numa demonstração de fluxos de caixa. Enquanto o gasto de impostos pode ser prontamente identificável com as actividades de financiamento ou de investimento, os fluxos de caixa relacionados com impostos são muitas vezes de identificação impraticável podendo surgir num período diferente dos fluxos de caixa da operação subjacente. Por isso, os impostos pagos são geralmente classificados como fluxos de caixa das actividades operacionais. Porém, quando for praticável identificar o fluxo de caixa de impostos com transacções individuais que dão origem a fluxos de caixa que são classificados como actividades de investimento ou de financiamento, o fluxo de caixa de impostos é classificado como uma actividade de investimento ou de financiamento como for apropriado. Quando os fluxos de caixa de impostos forem imputados a mais do que uma classe de actividade, deve ser divulgada a quantia total de impostos pagos.

INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, EM ASSOCIADAS E EM EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS

37. Quando se contabilizar um investimento numa associada ou numa subsidiária contabilizado pelo uso do método da equivalência patrimonial ou pelo método do custo, uma investidora restringe o seu relato na demonstração de fluxo de caixa aos fluxos de caixa entre ela própria e a investida, como por exemplo, aos dividendos e adiantamentos.
38. Uma empresa que relate os seus interesses numa entidade conjuntamente controlada (ver IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos) usando a consolidação proporcional, incluirá na sua demonstração consolidada de fluxos de caixa a sua parte proporcional dos fluxos de caixa da entidade conjuntamente controlada. Uma empresa que relate tal interesse usando o método da equivalência patrimonial inclui na sua demonstração de fluxos de caixa os fluxos de caixa que respeitem aos seus investimentos na entidade conjuntamente controlada, e distribuições e outros pagamentos ou recebimentos entre ela e a entidade conjuntamente controlada.

AQUISIÇÕES E ALIENAÇÕES DE SUBSIDIÁRIAS E DE OUTRAS UNIDADES EMPRESARIAIS

39. ***Os fluxos de caixa agregados provenientes de aquisições e de alienações de subsidiárias ou de outras unidades empresariais devem ser apresentados separadamente e classificados como actividades de investimento.***
40. ***Uma empresa deve divulgar, agregadamente, no que respeita tanto a aquisições como a alienações de subsidiárias ou de outras unidades empresariais durante o período cada um dos seguintes pontos:***
- (a) ***a retribuição total da compra ou da alienação;***
 - (b) ***a parte da retribuição da compra ou da alienação liquidada por meio de caixa e seus equivalentes;***
 - (c) ***a quantia de caixa e seus equivalentes na subsidiária ou na unidade empresarial adquirida ou alienada; e***
 - (d) ***a quantia dos activos e passivos que não sejam caixa e seus equivalentes na subsidiária ou unidade empresarial adquirida ou alienada, resumida por cada categoria principal.***
41. A apresentação separada dos efeitos dos fluxos de caixa de aquisições e de alienações de subsidiárias e de outras unidades empresariais em linhas de itens autónomas juntamente com a divulgação separada das quantias dos activos e de passivos adquiridos ou disponibilizados, contribui para distinguir esses fluxos de caixa dos fluxos de caixa provenientes das outras actividades de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa de alienações não são deduzidos dos fluxos de caixa de aquisições.
42. A quantia agregada de dinheiro pago ou recebido como retribuição de compra ou de venda é relatada na demonstração de fluxos de caixa, pelo líquido de caixa e seus equivalentes adquiridos ou alienados.

NIC 7

TRANSACÇÕES QUE NÃO SEJAM POR CAIXA

43. ***As transacções de investimento e de financiamento que não exijam o uso de caixa ou seus equivalentes devem ser excluídas de uma demonstração de fluxos de caixa. Tais operações devem ser divulgadas noutra parte das demonstrações financeiras de tal maneira que proporcionem toda a informação relevante acerca das actividades de investimento e de financiamento.***
44. A maior parte das actividades de financiamento e de investimento não tem um impacto directo nos fluxos correntes de caixa se bem que afectam a estrutura do capital e do activo da empresa. A exclusão das transacções que não sejam de caixa da demonstração de fluxos de caixa é consistente com o objectivo de uma demonstração do fluxo de caixa porque esses elementos não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de operações que não sejam de caixa são:
- (a) a aquisição de activos quer pela assunção de passivos directamente relacionados ou por meio de uma locação financeira;
 - (b) a aquisição de uma empresa por meio de uma emissão de capital; e
 - (c) a conversão de dívida em capital.

COMPONENTES DE CAIXA E SEUS EQUIVALENTES

45. ***Uma empresa deve divulgar os componentes de caixa e seus equivalentes e deve apresentar uma reconciliação das quantias incluídas na sua demonstração de fluxos de caixa com os itens equivalentes relatados no balanço.***
46. Devido à variedade das práticas de gestão de caixa e de acordos bancários em todo o mundo e a fim de haver conformidade com a IAS 1, Divulgação das Políticas Contabilísticas, uma empresa divulga a política que adopta na determinação da composição de caixa e seus equivalentes.
47. O efeito de qualquer alteração na política de determinação dos componentes de caixa e seus equivalentes, como, por exemplo, uma alteração na classificação de instrumentos financeiros anteriormente considerados como sendo parte da carteira de investimentos de uma empresa, será relatado de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

OUTRAS DIVULGAÇÕES

48. ***Uma empresa deve divulgar, juntamente com um comentário da gerência, a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes detidos pela empresa que não estejam disponíveis para uso do grupo.***
49. Há várias circunstâncias em que os saldos de caixa e seus equivalentes detidos por uma empresa não estão disponíveis para uso do grupo. Exemplos incluem saldos de caixa e seus equivalentes detidos por uma subsidiária que opere num país onde se apliquem controlos sobre trocas monetárias ou outras restrições legais quando os saldos não estejam disponíveis para uso geral pela empresa mãe ou outras subsidiárias.
50. Pode ser relevante informação adicional para os utentes para compreensão da posição financeira e liquidez de uma empresa. Encoraja-se a divulgação desta informação, juntamente com um comentário da gerência, podendo incluir:
- (a) a quantia das facilidades de empréstimos obtidos não usados que possa estar disponível para actividades operacionais futuras e para liquidar compromissos de capital, indicando quaisquer restrições no uso destas facilidades;
 - (b) as quantias agregadas dos fluxos de caixa de cada uma das actividades operacionais, de investimento e de financiamento relacionadas com interesses em empreendimentos conjuntos relatados pelo uso da consolidação proporcional;
 - (c) a quantia agregada de fluxos de caixa que representem aumentos na capacidade operacional separadamente dos fluxos de caixa que sejam exigidos para manter a capacidade operacional; e

IAS 8

- (d) a quantia dos fluxos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento de cada segmento industrial e geográfico relatado (ver IAS 14, Relato Financeiro por Segmentos).
51. É útil a divulgação separada de fluxos de caixa que representem aumentos na capacidade operacional e fluxos de caixa que sejam exigidos para manter a capacidade operacional pois facilita ao utente determinar se a empresa está a investir adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional. Uma empresa que não invista adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional pode prejudicar a lucratividade futura a favor da liquidez corrente e distribuições a detentores.
52. A divulgação de fluxos de caixa por segmentos facilita aos utentes a obtenção de melhor compreensão da relação entre os fluxos de caixa da empresa como um todo e os fluxos das suas partes componentes e a disponibilidade e a variabilidade dos fluxos de caixa por segmentos.

DATA DE EFICÁCIA

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

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 8
(REVISTA EM 1993)**

Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas

A NIC 35, Unidades Operacionais em Descontinuação, substitui os parágrafos 4 e 19-22 da NIC 8. A NIC 35 também substitui a definição de unidades operacionais descontinuadas do parágrafo 6 da NIC 8. A NIC 35 entra em vigor para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

A NIC 40, Propriedades de Investimento, emendou o parágrafo 44, que também é agora estabelecido a tipo itálico cheio. A NIC 40 entra em vigor para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001.

Uma Interpretação SIC relaciona-se com a NIC 8:

- SIC 8: Aplicação pela Primeira Vez das NIC's como a Base Primária de Contabilidade.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-5
Definições	6
Resultado Líquido do Período	7-30
Itens Extraordinários	11-15
Resultado Líquido das Actividades Ordinárias	16-18
(Parágrafos eliminados)	19-22
Alterações nas Estimativas Contabilísticas	23-30
Erros Fundamentais	31-40

IAS 8

Tratamento de Referência	34-37
Tratamento Alternativo Permitido	38-40
Alterações nas Políticas Contabilísticas	41-57
Adopção de uma Norma Internacional de Contabilidade	46-48
Outras Alterações nas Políticas Contabilísticas — Tratamento de Referência	49-53
Outras Alterações nas Políticas Contabilísticas — Tratamento Alternativo Permitido	54-57
Data de eficácia	58

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever a classificação, divulgação e tratamento contabilístico de certos itens nas demonstrações dos resultados a fim de que todas as empresas preparem e apresentem uma demonstração de resultados numa base consistente. Isto melhora a comparabilidade com as demonstrações financeiras da empresa de períodos anteriores e com as demonstrações financeiras de outras empresas. Concordantemente, esta Norma exige a classificação e divulgação de itens extraordinários e a divulgação de certos itens adentro do resultado líquido proveniente das actividades ordinárias. Também especifica o tratamento contabilístico das alterações nas estimativas contabilísticas, de alterações nas políticas contabilísticas e da correcção de erros fundamentais.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na apresentação do resultado das actividades ordinárias e itens extraordinários na demonstração dos resultados e na contabilização de alterações nas estimativas contabilísticas, de erros fundamentais e de alterações nas políticas contabilísticas.***
2. Esta Norma substitui a IAS 8, Itens Não Usuais e de Períodos Anteriores e Alterações nas Políticas Contabilísticas, aprovada em 1977.
3. Esta Norma trata, entre outras coisas, da divulgação de certos itens do resultado líquido do período. Estas divulgações são feitas adicionalmente a quaisquer outras divulgações exigidas por outras Normas Internacionais de Contabilidade, incluindo a IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras.
4. (Eliminado)
5. Os efeitos fiscais de itens extraordinários, de erros fundamentais e de alterações nas políticas contabilísticas são contabilizados e divulgados de acordo com a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento. Quando a IAS 12 se refira a itens não usuais, isto deve ser lido como itens extraordinários como definido nesta Norma.

DEFINIÇÕES

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

Itens extraordinários são rendimentos ou gastos que surjam de acontecimentos ou transacções que sejam claramente distintos das actividades ordinárias da empresa e, por isso, não se espera que ocorram com frequência ou regularidade.

Actividades ordinárias são quaisquer actividades de que se encarregue uma empresa como parte dos seus negócios e outras actividades relacionadas em que a empresa se comprometa em desenvolver estas actividades ou que decorram ou resultem delas.

Erros fundamentais são erros descobertos no período corrente que sejam de tal significado que as demonstrações financeiras de um ou mais períodos anteriores deixem de se poder considerar como tendo sido fiáveis na data da sua emissão.

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

RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO

7. ***Todos os itens de rendimentos e gastos reconhecidos num período devem ser incluídos na determinação do resultado líquido do período a menos que uma Norma Internacional de Contabilidade exija ou permita de forma diferente.***
8. Normalmente, todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período são incluídos na determinação do resultado líquido do período. Isto inclui itens extraordinários e os efeitos de alterações nas estimativas contabilísticas. Porém, podem existir circunstâncias que façam com que estes itens possam ser excluídos do resultado líquido do período. Esta Norma trata de duas de tais circunstâncias: a correcção de erros fundamentais e o efeito de alterações nas políticas contabilísticas.
9. Outras Normas Internacionais de Contabilidade tratam de itens que podem satisfazer as definições de rendimento ou de gasto que satisfaçam a Estrutura Conceptual mas que são usualmente excluídas da determinação do resultado líquido. Exemplos incluem excedentes de revalorização (ver a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis) e ganhos e perdas provenientes da transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira (ver a IAS 21, Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio).
10. ***O resultado líquido do período compreende os componentes seguintes, cada um dos quais deve ser divulgado na face da demonstração dos resultados:***
 - (a) ***resultado líquido das actividades ordinárias; e***
 - (b) ***itens extraordinários.***

Itens Extraordinários

11. ***A natureza e a quantia de cada item extraordinário devem ser divulgadas separadamente.***
12. Virtualmente todos os itens de rendimentos e de gastos incluídos na determinação do resultado líquido do período surgem no decurso das actividades ordinárias da empresa. Por isso, somente em raras ocasiões um acontecimento ou uma transacção dão origem a um item extraordinário.
13. O facto de um acontecimento ou transacção poder ou não ser claramente distinto das actividades ordinárias da empresa é determinado pela natureza do acontecimento ou da transacção relativamente ao negócio ordinariamente levado a efeito pela empresa e não pela frequência com que se espera que tais acontecimentos ocorram. Portanto um acontecimento ou transacção pode ser extraordinário para uma empresa mas não extraordinário para uma outra por força das diferenças entre as suas respectivas actividades ordinárias. Por exemplo, as perdas sustentadas como consequência de um terramoto podem qualificar-se como um item extraordinário para muitas empresas. Porém, reclamações de segurados provenientes de um terramoto não se qualificam como um item extraordinário para uma seguradora que segure tais riscos.
14. São exemplos de acontecimentos ou transacções que geralmente dão origem a itens extraordinários para a maior parte das empresas:
 - (a) a expropriação de activos; ou
 - (b) um terramoto ou outro desastre natural.
15. A divulgação da natureza e quantia de cada item extraordinário pode ser feita na face da demonstração dos resultados, ou quando esta divulgação seja feita nas notas às demonstrações financeiras, a quantia total de todos os itens extraordinários é divulgada na face da demonstração de resultados.

IAS 8*Resultado Líquido das Actividades Ordinárias*

16. **Quando os itens de rendimentos e gastos contidos nos resultados das actividades ordinárias sejam de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa no período, a natureza ea quantia de tais itens devem ser separadamente divulgadas.**
17. Embora os itens de rendimentos e gastos descritos no parágrafo 16 não sejam itens extraordinários, a natureza e quantia de tais itens podem ser relevantes para os utentes de demonstrações financeiras na compreensão da posição financeira e no desempenho de uma empresa e na feitura de projecções acerca da posição financeira edo desempenho. A divulgação de tal informação é usualmente feita nas notas às demonstrações financeiras.
18. As circunstâncias que podem dar origem à divulgação separada dos itens de rendimentos e gastos de acordo com o parágrafo 16 incluem:
- (a) a redução da quantia de inventários para o valor realizável líquido ou dos activos fixos tangíveis para a quantia recuperável, assim como a reversão de tais reduções;
 - (b) a reestruturação das actividades de uma empresa e a reversão de quaisquer provisões para os custos de reestruturação;
 - (c) alienações de itens de activos fixos tangíveis;
 - (d) alienações de investimentos financeiros a longo prazo;
 - (e) unidades operacionais descontinuadas;
 - (f) liquidações de litígios; e
 - (g) outras reversões de provisões.
- 19-22. (Eliminados — Ver a IAS 35, Unidades Operacionais em Descontinuação.)

Alterações nas Estimativas Contabilísticas

23. Como consequência das incertezas inerentes às actividades empresariais, muitos itens das demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão podendo somente ser estimados. O processo de estimativa envolve juízos de valor baseados na última informação disponível. Podem ser necessárias estimativas, por exemplo, de dívidas incobráveis, de obsolescência de inventários ou das vidas úteis ou do modelo esperado de consumo de benefícios económicos de activos depreciáveis. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras, não fazendo diminuir a sua fiabilidade.
24. Uma estimativa pode ter de ser revista se ocorrerem alterações respeitantes às circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação, de mais experiência ou de desenvolvimento subsequentes. Dada a sua natureza, a revisão da estimativa não enquadra o ajustamento no âmbito das definições de um item extraordinário ou de um erro fundamental.
25. Algumas vezes é difícil distinguir entre uma alteração na política contabilística e uma alteração numa estimativa contabilística. Em tais casos, a alteração é tratada como uma alteração de uma estimativa contabilística com divulgação apropriada.
26. **O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística deve ser incluído na determinação do resultado líquido em:**
- (a) **o período da alteração, se a alteração afectar somente o período; ou**
 - (b) **o período da alteração e os períodos futuros, se a alteração afectar ambos.**
27. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afectar somente o período corrente ou tanto o período corrente como períodos futuros. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de dívidas incobráveis afecta somente o período corrente e por isso é imediatamente reconhecida. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil ou do modelo esperado do consumo de benefícios económicos de um activo depreciável afecta o gasto de depreciação no período corrente e cada um dos períodos durante a vida útil remanescente do activo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito, qualquer que seja, sobre os períodos futuros é reconhecido nos períodos futuros.

28. ***O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística deve ser incluído na mesma classificação da demonstração dos resultados que foi anteriormente usada para a estimativa.***
29. Para assegurar a comparabilidade das demonstrações financeiras de períodos diferentes, o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística relativas a estimativas que tenham sido incluídas no resultado líquido das actividades ordinárias é incluída nesse componente do resultado líquido. O efeito de uma alteração numa estimativa relativo a uma estimativa que tenha sido previamente incluída como um item extraordinário é relatado como um item extraordinário.
30. ***Deve ser divulgada a natureza e quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito material no período corrente ou que se espere que tenha um efeito material nos períodos subsequentes. Se for impraticável quantificar a quantia, este facto deve ser divulgado.***

ERROS FUNDAMENTAIS

31. Podem ser descobertos no período corrente os erros na preparação das demonstrações financeiras de um ou mais períodos anteriores. Os erros podem ocorrer em consequência de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, má interpretação de factos, fraudes ou descuidos. A correcção destes erros é normalmente incluída na determinação do resultado líquido do período corrente.
32. Em ocasiões raras, um erro tem um efeito de tal significado nas demonstrações financeiras de um ou mais períodos anteriores que essas demonstrações financeiras deixam de ser consideradas fiáveis à data da sua emissão. Estes erros são referidos como erros fundamentais. Um exemplo de um erro fundamental é a inclusão nas demonstrações financeiras de um período anterior de quantias materiais de obras em curso e de contas a receber com respeito a contratos fraudulentos que não possam ser coagíveis. A correcção de erros fundamentais que se relacionem com períodos anteriores exige a reexpressão da informação comparativa ou a apresentação de informação proforma adicional.
33. A correcção de erros fundamentais pode ser distinguida das alterações nas estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas pela sua natureza são aproximações que podem necessitar revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecidos na resolução de uma contingência que anteriormente não pôde ser estimada fiavelmente não constitui a correcção de um erro fundamental.

Tratamento de Referência

34. ***A quantia da correcção de um erro fundamental que se relacione com períodos anteriores deve ser relatada ajustando o saldo de abertura de resultados retidos. A informação comparativa deve ser reexpressa, a menos que seja impraticável assim fazê-lo.***
35. As demonstrações financeiras, incluindo a informação comparativa de períodos anteriores, são apresentadas como se o erro fundamental tivesse sido corrigido no período em que foi feito. Por isso, a quantia da correcção que se relacione com cada período apresentado, é incluída dentro do resultado líquido desse período. A quantia da correcção, relacionada com períodos anteriores na informação comparativa nas demonstrações financeiras, é ajustada contra o saldo de abertura dos resultados retidos no período mais antigo apresentado. Qualquer outra informação relatada com respeito a períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também reexpressa.
36. A reexpressão de informação comparativa não dá necessariamente origem à emenda das demonstrações financeiras que tenham sido aprovadas pelos accionistas ou registada ou arquivada junto das autoridades reguladoras competentes. Porém, as leis nacionais podem exigir a emenda de tais demonstrações financeiras.
37. ***Uma empresa deve divulgar o seguinte:***
- (a) ***a natureza do erro fundamental;***
 - (b) ***a quantia da correcção relativa ao período corrente e a cada período anterior apresentado;***
 - (c) ***a quantia da correcção relacionada com períodos anteriores aos incluídos na informação comparativa;***
e
 - (d) ***o facto de que a informação comparativa foi reexpressa ou que foi impraticável fazê-lo.***

IAS 8

Tratamento Alternativo Permitido

38. **A quantia da correcção de um erro fundamental deve ser incluída na determinação do resultado líquido do período corrente. A informação comparativa deve ser apresentada comorelatada nas demonstrações financeiras do período anterior. Deve ser apresentada informação proforma adicional, preparada de acordo com o parágrafo 34, a menos que seja impraticável fazê-lo.**
39. A correcção do erro fundamental é incluída na determinação do resultado líquido do período corrente. Porém, é apresentada informação adicional, muitas vezes em colunas separadas, para mostrar o resultado do período corrente e de quaisquer períodos anteriores apresentados como se o erro fundamental tivesse sido corrigido no período em que foi feito. Pode ser necessário aplicar este tratamento contabilístico em países onde seja exigido que as demonstrações financeiras incluam informação comparativa que esteja de acordo com as demonstrações financeiras apresentadas em períodos anteriores.
40. **Uma empresa deve divulgar o seguinte:**
- (a) **a natureza do erro fundamental;**
 - (b) **a quantia da correcção reconhecida no resultado líquido do período corrente; e**
 - (c) **a quantia da correcção incluída em cada período relativo ao qual seja apresentada informação proforma e a quantia da correcção relacionada com períodos anteriores aos incluídos na informação proforma. Se for impraticável apresentar informação proforma, este facto deve ser divulgado.**

ALTERAÇÕES NAS POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

41. Os utentes necessitam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma empresa ao longo de um período de tempo para identificar tendências na sua posição financeira, no seu desempenho e nos seus fluxos de caixa. Por isso, em cada período, são normalmente adoptadas as mesmas políticas contabilísticas.
42. **Uma alteração na política contabilística só deve ser feita se for exigida por estatuto, ou por uma organização de normalização contabilística, ou ainda se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de acontecimentos ou transacções nas demonstrações financeiras da empresa.**
43. Uma apresentação mais apropriada de acontecimentos ou de transacções nas demonstrações financeiras ocorre quando a nova política contabilística resultar em informação mais relevante ou fiável acerca da posição financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da empresa.
44. **O que se segue não são alterações nas políticas contabilísticas:**
- (a) **a adopção de uma política contabilística para acontecimentos ou transacções que difiram na substância de acontecimentos ou transacções que ocorreram anteriormente; e**
 - (b) **a adopção de uma nova política contabilística para acontecimentos ou transacções que não ocorreram anteriormente ou que eram imateriais.**

A adopção inicial de uma política para escriturar activos a quantias revalorizados segundo o tratamento alternativo permitido constante da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, ou da IAS 38, Activos Intangíveis, é uma alteração na política contabilística mas é tratada de acordo com a IAS 16 ou IAS 38, e não de acordo com esta Norma. Por conseguinte, os parágrafos 49 a 57 desta Norma não são aplicáveis a tais alterações na política contabilística.

45. Uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectiva ou prospectivamente de acordo com os requisitos desta Norma. A aplicação retrospectiva tem como consequência ser a nova política contabilística aplicada a acontecimentos e transacções como se a nova política contabilística tivesse estado sempre em uso. Por isso, a política contabilística é aplicada aos acontecimentos e transacções a partir da data de origem de tais itens. A aplicação prospectiva significa que a nova política contabilística é aplicada aos acontecimentos e transacções que ocorram após a data da alteração. Não são feitos quaisquer ajustamentos relacionados com períodos anteriores quer no saldo de abertura dos resultados retidos (reservas livres ou resultados transitados) ou no relato do resultado líquido do período corrente porque os saldos existentes não são recalculados. Porém, a nova política contabilística é aplicada aos saldos existentes a partir da data da alteração. Por exemplo, uma empresa pode decidir alterar a sua política contabilística para os custos dos empréstimos obtidos e capitalizar esses custos em conformidade com o tratamento alternativo permitido na Norma Internacional de Contabilidade IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos. Pela aplicação prospectiva, a nova política somente é aplicável aos custos de empréstimos obtidos que sejam incorridos após a data da alteração da política contabilística.

Adopção de uma Norma Internacional de Contabilidade

46. **Uma alteração na política contabilística que seja efectuada pela adopção de uma Norma Internacional de Contabilidade deve ser contabilizada de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa Norma Internacional de Contabilidade. Na ausência de quaisquer disposições transitórias, a alteração na política contabilística deve ser aplicada de acordo com o tratamento de referência nos parágrafos 49, 52 e 53 ou de acordo com o tratamento alternativo permitido nos parágrafos 54, 56 e 57.**
47. As disposições transitórias de uma Norma Internacional de Contabilidade podem exigir quer uma aplicação retrospectiva quer prospectiva de uma alteração na política contabilística.
48. Quando uma empresa não tenha adoptado uma nova Norma Internacional de Contabilidade que tenha sido publicada pelo International Accounting Standards Committee mas que não tenha ainda entrado em vigor, a empresa é encorajada a divulgar a natureza da futura alteração na política contabilística e uma estimativa do efeito da alteração no seu resultado líquido e na posição financeira.

Outras Alterações nas Políticas Contabilísticas — Tratamento de Referência

49. **Uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente a menos que a quantia de qualquer ajustamento resultante que se relacione com períodos anteriores não seja razoavelmente determinável. Qualquer ajustamento resultante deve ser relatado como um ajustamento ao saldo de abertura de resultados retidos. A informação comparativa deve ser reexpressa a menos que seja impraticável fazê-lo⁽¹⁾.**
50. As demonstrações financeiras, incluindo a informação comparativa dos períodos anteriores, são apresentadas como se a nova política contabilística já estivesse estado a ser usada. Por isso, a informação comparativa é reexpressa a fim de reflectir a nova política contabilística. A quantia do ajustamento relacionada com períodos anteriores aos incluídos nas demonstrações financeiras é ajustada contra o saldo de abertura de resultados retidos do período anterior mais antigo. Qualquer outra informação respeitante a períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também reexpressa.
51. A reexpressão da informação comparativa não dá necessariamente origem à emenda das demonstrações financeiras que tenham sido aprovadas pelos accionistas ou registada ou arquivada junto das autoridades reguladoras. Porém, as leis nacionais podem exigir a emenda de tais demonstrações financeiras.
52. **A alteração na política contabilística deve ser aplicada prospectivamente quando a quantia do ajustamento do saldo inicial dos resultados retidos exigido pelo parágrafo 49 não possa ser razoavelmente determinada.**
53. **Quando uma alteração na política contabilística tenha um efeito material no período corrente ou em qualquer período anterior apresentado, ou possa ter um efeito material em períodos subsequentes, uma empresa deve divulgar o seguinte:**
- (a) **as razões da alteração;**
 - (b) **a quantia do ajustamento do período corrente e de cada período apresentado;**
 - (c) **a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos incluídos na informação comparativa; e**
 - (d) **o facto de que a informação comparativa foi reexpressa ou que é impraticável fazê-lo.**

⁽¹⁾ A SIC-8: Primeira Aplicação das IAS's como a Base Primária de Contabilidade. Esta dispõe que não é apropriado reconhecer o efeito acumulado de alterações resultantes da transição de PCGA's nacionais para IAS's na demonstração dos resultados (isto é, o Tratamento Alternativo Permitido estabelecido no parágrafo 54 da IAS 8 não é aplicável à aplicação pela primeira vez das IAS's como a base primária da contabilidade).

IAS 10

Outras Alterações nas Políticas Contabilísticas — Tratamento Alternativo Permitido

54. **Uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente a menos que a quantia de qualquer ajustamento resultante que se relacione com períodos anteriores não seja razoavelmente determinada. Qualquer ajustamento resultante deve ser incluído na determinação do resultado líquido do período corrente. A informação comparativa deve ser apresentada como relatada nas demonstrações financeiras do período anterior. Deve ser apresentada informação comparativa proforma adicional, preparada de acordo com o parágrafo 49, a menos que seja impraticável fazê-lo ⁽²⁾.**
55. Os ajustamentos resultantes de uma alteração na política contabilística são incluídos na determinação do resultado líquido do período. Porém, apresenta-se informação comparativa adicional, muitas vezes em colunas separadas, a fim de ser mostrado o resultado líquido e a posição financeira do período corrente e de quaisquer períodos anteriores apresentados como se a nova política contabilística tivesse sido aplicada. Pode ser necessário aplicar este tratamento contabilístico em países em que se exige que seja incluída informação comparativa que concorde com as demonstrações financeiras apresentadas em períodos anteriores.
56. **A alteração na política contabilística deve ser aplicada prospectivamente quando a quantia a ser incluída no resultado líquido do período corrente exigida pelo parágrafo 54 não possa ser razoavelmente determinada.**
57. **Quando uma alteração na política contabilística tenha um efeito material no período corrente ou em qualquer período anterior apresentado, ou possa ter um efeito material nos períodos subsequentes, uma empresa deve divulgar o seguinte:**
- (a) **as razões da alteração;**
 - (b) **a quantia do ajustamento reconhecida no resultado líquido do período corrente; e**
 - (c) **a quantia do ajustamento incluída em cada período relativamente ao qual se apresenta informação proforma e a quantia do ajustamento relacionada com períodos anteriores aos incluídos nas demonstrações financeiras. Se for impraticável apresentar informação proforma, este facto deve ser divulgado.**

DATA DE EFICÁCIA

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

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 10
(REVISTA EM 1999)****Acontecimentos Após a Data do Balanço**

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Março de 1999 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

INTRODUÇÃO

A IAS 10, Acontecimentos Após a Data de Balanço, substitui as partes da IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram após a Data do Balanço, que ainda não tenham sido substituídas pela IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. A nova Norma faz as seguintes alterações limitadas:

- (a) novas divulgações acerca da data da autorização para emissão das demonstrações financeiras;
- (b) eliminação da opção para reconhecer um passivo relativo a dividendos que sejam apresentados com respeito ao período coberto pelas demonstrações financeiras e sejam propostos ou declarados após a data do balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Uma empresa pode dar a divulgação necessária de tais dividendos seja na face do balanço, como um componente separado do capital próprio seja nas notas às demonstrações financeiras;

⁽²⁾ A SIC-8: Primeira Aplicação das IAS's como a Base Primária de Contabilidade. Esta dispõe que não é apropriado reconhecer o efeito acumulado de alterações resultantes da transição de PCGA's nacionais para IAS's na demonstração dos resultados (isto é, o Tratamento Alternativo Permitido estabelecido no parágrafo 54 da IAS 8 não é aplicável à aplicação pela primeira vez das IAS's como a base primária da contabilidade).

IAS 10

- (c) confirmação de que uma empresa deve actualizar divulgações que se relacionem com as condições que existiam à data do balanço à luz de quaisquer novas informações que receba após a data do balanço acerca dessas condições;
- (d) eliminação do requisito de ajustar as demonstrações financeiras sempre que um acontecimento após a data do balanço indique que o pressuposto de continuidade não é apropriado para parte da empresa. Segundo a IAS 1, Apresentação das Demonstrações Financeiras, o pressuposto da continuidade aplica-se a uma empresa como um todo;
- (e) determinados refinamentos aos exemplos de acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos e a não ajustamentos; e
- (f) variadas melhorias de redacção.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1
Definições	2-6
Reconhecimento e Mensuração	7-12
Acontecimentos após a Data do Balanço que dão Lugar a Ajustamentos	7-8
Acontecimentos após a Data do Balanço que não dão Lugar a Ajustamentos	9-10
Dividendos	11-12
Continuidade	13-15
Divulgação	16-21
Data da Autorização para Emissão	16-17
Actualização e Divulgação acerca de Condições à Data do Balanço	18-19
Acontecimentos após a Data do Balanço que não dão Lugar a Ajustamentos	20-21
Data de Eficácia	22-23

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever:

- (a) quando uma empresa deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço; e
- (b) as divulgações que uma empresa deve dar acerca da data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data do balanço.

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

IAS 10

ÂMBITO

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

DEFINIÇÕES

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

Acontecimentos após a data do balanço são aqueles acontecimentos, não só favoráveis mas também desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:

- (a) ***aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); e***
 - (b) ***aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).***
3. O processo envolvido na autorização da emissão de demonstrações financeiras variará dependendo da estrutura de gestão, dos requisitos oficiais e dos procedimentos seguidos na preparação e finalização das demonstrações financeiras.
 4. Nalguns casos, exige-se que uma empresa apresente as suas demonstrações financeiras aos seus accionistas para aprovação após as demonstrações financeiras terem já sido emitidas. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão na data de emissão original, não na data em que os accionistas aprovam as demonstrações financeiras.

Exemplo

A gerência de uma empresa conclui o seu projecto de demonstrações financeiras relativas ao ano findo em 31 de Dezembro de 20X1 em 28 de Fevereiro de 20X2. Em 18 de Março de 20X2, o conselho de direcção revê as demonstrações financeiras e autoriza a sua emissão. A empresa anuncia o seu lucro e outras informações financeiras seleccionadas em 19 de Março de 20X2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20X2. A reunião anual de accionistas aprova as demonstrações financeiras em 15 de Maio de 20X2 e as demonstrações financeiras são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20X2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20X2 (data da autorização do Conselho para emissão).

5. Nalguns casos, exige-se que a gerência de uma empresa emita as suas demonstrações financeiras para um conselho de supervisão (constituído unicamente por não-executivos) para aprovação. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão quando a gerência autorizar a sua emissão para o conselho de supervisão.

Exemplo

Em 18 de Março de 20X2, a gerência de uma empresa autoriza a emissão de demonstrações financeiras para o seu conselho de supervisão. O conselho de supervisão é constituído exclusivamente por não-executivos e pode incluir representantes de empregados e de outros interesses estranhos. O conselho de supervisão aprova as demonstrações financeiras em 26 de Março de 20X2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis para os accionistas e outros em 1 de Abril de 20X2. A reunião anual de accionistas recebe as demonstrações financeiras em 15 de Maio de 20X2, e as demonstrações financeiras são depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20X2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20X2 (data de autorização da gerência para emissão para o conselho de supervisão).

6. Acontecimentos após a data do balanço incluem todos os acontecimentos até à data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, mesmo que esses acontecimentos ocorram após a publicação de um anúncio de lucros ou de outra informação financeira seleccionada.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Acontecimentos após a Data do Balanço que dão lugar a Ajustamentos

7. ***Uma empresa deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos.***
8. Seguem-se exemplos de acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos que exigem que uma empresa ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos:
 - (a) a resolução após a data do balanço de uma acção judicial que, devido a confirmar que uma empresa já tinha uma obrigação presente à data do balanço, exige que a empresa ajuste uma provisão já reconhecida, ou que reconheça uma provisão em vez de divulgar meramente um passivo contingente;
 - (b) a recepção de informação após a data do balanço que indique que um activo estava em imparidade à data do balanço, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse activo necessita de ser ajustada. Por exemplo:
 - (i) a falência de um cliente que ocorre após a data do balanço confirma usualmente que já existia uma perda à data do balanço numa conta a receber comercial e que a empresa necessita ajustar a quantia escriturada da conta a receber comercial; e
 - (ii) a venda de inventários após a data do balanço pode dar evidência acerca do valor realizável líquido à data do balanço;
 - (c) a determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes da data do balanço;
 - (d) a determinação após a data do balanço da quantia de quinhão de lucro ou de pagamentos de bónus, caso a empresa tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data (ver a IAS 19, Benefícios dos Empregados); e
 - (e) a descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estavam incorrectas.

Acontecimentos após a Data do Balanço que não dão Lugar a Ajustamentos

9. ***Uma empresa não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos.***
10. Um exemplo de um acontecimento após a data do balanço que não dá lugar a ajustamentos é um declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. A queda no valor de mercado não se relaciona normalmente com as condições dos investimentos à data do balanço, mas reflecte circunstâncias que surgiram no período seguinte. Portanto, uma empresa não ajusta as quantias reconhecidas relativas aos investimentos. De forma semelhante, a empresa não actualiza as quantias divulgadas relativas aos investimentos à data do balanço, embora possa necessitar de dar divulgações adicionais de acordo com o parágrafo 20.

Dividendos

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

IAS 10

12. A IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que uma empresa divulgue a quantia de dividendos que foram propostos ou declarados após a data do balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. A IAS 1 permite que uma empresa faça esta divulgação seja:
- (a) na face do balanço como um componente separado do capital próprio; ou
 - (b) nas notas às demonstrações financeiras.

CONTINUIDADE

13. ***Uma empresa não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se a gerência determinar após a data do balanço de que pretende ou liquidar a empresa ou cessar de negociar, ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo.***
14. A deterioração nos resultados operacionais e da posição financeira após a data do balanço pode indicar a necessidade de considerar se ainda é ou não apropriado o pressuposto da continuidade. Se o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma exige alteração fundamental no regime de contabilidade, em vez de um ajustamento às quantias reconhecidas dentro da base original da contabilidade.
15. A IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige determinadas divulgações se:
- (a) as demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade; ou
 - (b) a gerência estiver ciente de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da empresa em prosseguir em continuidade. Os acontecimentos ou condições que exijam divulgação podem surgir após a data do balanço.

DIVULGAÇÃO

Data de Autorização para Emissão

16. ***Uma empresa deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se os proprietários da empresa ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações financeiras após emissão, a empresa deve divulgar esse facto.***
17. É importante para os utentes saber quando as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, pois as demonstrações financeiras não reflectem acontecimento após essa data.

Actualização da Divulgação acerca de Condições à Data do Balanço

18. ***Se uma empresa receber informação após a data do balanço acerca de condições que existiam à data do balanço, a empresa deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação.***
19. Nalguns casos, uma empresa necessita de actualizar as divulgações nas suas demonstrações financeiras para reflectir as informações recebidas após a data do balanço, mesmo quando as informações não afectam as quantias que a empresa reconhece nas suas demonstrações financeiras. Um exemplo da necessidade de actualizar divulgações é quando fica disponível evidência após a data do balanço acerca de um passivo contingente que existia à data do balanço. Além de considerar se deve ou não reconhecer agora uma provisão segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, uma empresa actualiza as suas divulgações acerca do passivo contingente à luz dessa evidência.

Acontecimentos após a Data do Balanço que não dão Lugar a Ajustamentos

20. ***Sempre que acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos forem de tal importância que a não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazer avaliações e tomar decisões apropriadas, uma empresa deve divulgar a informação que se segue relativamente a cada categoria significativa de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos:***
- (a) ***a natureza do acontecimento; e***
 - (b) ***uma estimativa do efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.***
21. O que se segue são exemplos de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos e que podem ser de tal importância que a não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazer as avaliações e tomar as decisões apropriadas:
- (a) uma importante concentração de actividades empresariais após a data do balanço (a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, exige divulgações específicas em tais casos) ou a alienação de uma importante subsidiária;
 - (b) anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional, alienação de activos ou liquidação de passivos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação ou celebrar acordos vinculativos para vender tais activos ou liquidar tais passivos (ver IAS 35, Unidades Operacionais em Descontinuação);
 - (c) compras e alienações importantes de activos, ou expropriações de activos importantes pelo governo;
 - (d) a destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção após a data do balanço;
 - (e) anúncio, ou início de implementação, de uma reestruturação importante (ver IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes);
 - (f) importantes transacções de acções ordinárias e potenciais transacções de acções ordinárias após a data do balanço (a IAS 33, Resultados por Acção, encoraja uma empresa a divulgar uma descrição de tais transacções, que não sejam aspectos de capitalização e desdobramento de acções);
 - (g) alterações após a data do balanço nas suas demonstrações financeiras anormalmente grandes em preços de activos ou taxas de câmbio;
 - (h) alterações em taxas fiscais ou leis fiscais decretadas ou anunciadas após a data do balanço que tenham um efeito significativo (ver a IAS 12, Impostos sobre o rendimento);
 - (i) celebrar compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas; e
 - (j) iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço.

DATA DE EFICÁCIA

22. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.***
23. Em 1998, a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, substituiu as partes da IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço, que tratam de contingências. Esta Norma substituiu o resto dessa Norma.

IAS 11

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 11
(REVISTA EM 1993)

Contratos de Construção

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

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

ÍNDICE

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

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção. Por força da natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a actividade do contrato é iniciada e a data em que a actividade é concluída caem geralmente em períodos contabilísticos diferentes. Por isso, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado. Esta Norma usa os critérios de reconhecimento estabelecidos na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras para determinar quando os réditos do contrato e os custos do contrato devam ser reconhecidos como réditos e gastos na demonstração dos resultados. Também proporcionam indicação prática sobre a aplicação destes critérios.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras de contratadoras.***
2. Esta Norma substitui a Norma Internacional de Contabilidade 11, Contabilização dos Contratos de Construção, aprovada em 1978.

DEFINIÇÕES

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

Um contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Um contrato de preço fixado é um contrato de construção em que o contratador concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output, que nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados.

Um contrato de «cost plus» é um contrato de construção em que o contratador é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada.

4. Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um activo único tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. Um contrato de construção pode também tratar da construção de um número de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos incluem os da construção de refinarias e de outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.
5. Para os fins desta Norma, os contratos de construção incluem:
- (a) contratos para a prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção do activo, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projecto e arquitectos; e
 - (b) contratos para a destruição ou restauração de activos e a restauração do ambiente após a demolição de activos.
6. Os contratos de construção são formulados de várias maneiras mas, para os fins desta Norma, são classificados como contratos de preço fixado e contratos de «cost plus». Alguns contratos de construção podem conter características quer de um contrato de preço fixado quer de um contrato de «cost plus» com um preço máximo acordado. Em tais circunstâncias, um contratado necessita considerar todas as condições dos parágrafos 23 e 24 a fim de determinar quando reconhecer réditos e gastos do contrato.

COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

7. Os requisitos desta Norma são usualmente aplicados separadamente a cada contrato de construção. Porém, em certas circunstâncias, é necessário aplicar a Norma a componentes separadamente identificáveis de um único contrato ou conjuntamente a um grupo de contratos a fim de reflectir a substância de um contrato ou de um grupo de contratos.
8. **Quando um contrato cobrir vários activos, a construção de cada activo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:**
- (a) **propostas separadas tenham sido submetidas para cada activo;**
 - (b) **cada activo tenha sido sujeito a negociação separada e o contratador e o cliente tenham estado em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo; e**
 - (c) **os custos e réditos de cada activo possam ser identificados.**
9. **Um grupo de contratos, quer com um único cliente ou com vários clientes, deve ser tratado como um contrato de construção único quando:**
- (a) **o grupo de contratos seja negociado como um pacote único;**
 - (b) **os contratos estejam tão intimamente interrelacionados que sejam, com efeito, parte de um projecto único com uma margem de lucro global; e**

IAS 11

(c) *os contratos sejam executados simultaneamente ou numa sequência contínua.*

10. *Um contrato pode proporcionar a construção de um activo adicional por opção do cliente ou pode ser alterado para incluir a construção de um activo adicional. A construção do activo adicional deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:*

(a) *o activo difira significativamente na concepção, tecnologia ou função do activo ou activos cobertos pelo contrato original; ou*

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

RÉDITO DO CONTRATO

11. *O rédito do contrato deve compreender:*

(a) *a quantia inicial de rédito acordada no contrato; e*

(b) *variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato:*

(i) *até ao ponto que seja provável que resultem em rédito; e*

(ii) *estejam em condições de serem fiavelmente mensurados.*

12. O rédito do contrato é medido pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A mensuração do rédito do contrato é afectada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas à medida que os acontecimentos ocorrem e as incertezas se resolvam. Por isso, a quantia do rédito do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o seguinte. Por exemplo:

(a) um contratador e um cliente podem acordar variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam o rédito do contrato num período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente acordado;

(b) a quantia de rédito acordada num contrato de preço fixado pode aumentar em consequência de cláusulas de custo escalonadas;

(c) a quantia de rédito do contrato pode diminuir como consequência de penalidades provenientes de atrasos causados pelo contratados na conclusão do contrato; ou

(d) quando um contrato de preço fixado envolve um preço fixado por unidade de «output», o rédito do contrato aumenta à medida que a quantidade de unidades aumente.

13. Uma variação é uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato. Uma variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição no rédito do contrato. Exemplos de variações são as alterações nas especificações ou na concepção do activo e alterações na duração do contrato. Uma variação é incluída no rédito do contrato quando:

(a) seja provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rédito proveniente da variação; e

(b) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada.

14. Uma reivindicação é uma quantia que o contratador procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reivindicação pode surgir de, por exemplo, demoras causadas por clientes, por erros nas especificações ou na concepção e de variações discutidas nos trabalhos do contrato. A mensuração da quantia de rédito proveniente de reivindicações está sujeita a um alto nível de incerteza e depende muitas vezes do desfecho das negociações. Por isso, as reivindicações somente são incluídas no rédito do contrato quando:

(a) as negociações tenham atingido um estágio avançado de tal forma que seja provável que o cliente aceitará a reivindicação; e

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

15. Os pagamentos de incentivos são quantias adicionais pagas ao contratador se os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contrato pode permitir um pagamento de incentivos ao contratador pela conclusão do contrato mais cedo. Os pagamentos de incentivos são incluídos no rédito do contrato quando:
- (a) o contrato esteja suficientemente adiantado que seja provável que os níveis de execução especificados serão atingidos ou excedidos; e
 - (b) a quantia dos pagamentos de incentivos possa ser fiavelmente mensurada.

CUSTOS DO CONTRATO

16. **Os custos do contrato devem compreender:**
- (a) **os custos que se relacionem directamente com o contrato específico;**
 - (b) **os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato;**
e
 - (c) **outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.**
17. Os custos que directamente se relacionem com um contrato específico incluem:
- (a) custos de mão-de-obra local, incluindo supervisão local;
 - (b) os custos de materiais usados na construção;
 - (c) a depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
 - (d) os custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
 - (e) os custos de alugar instalações e equipamentos;
 - (f) os custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
 - (g) os custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
 - (h) reivindicações de terceiras partes.

Estes custos podem ser reduzidos por qualquer rendimento inerente que não esteja incluído no rédito do contrato, por exemplo, rendimento proveniente da venda de materiais excedentários e da alienação de instalações e equipamentos no fim do contrato.

18. Compreendem-se nos custos que podem ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:
- (a) seguros;
 - (b) os custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico; e
 - (c) gastos gerais de construção.

Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de actividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e processamento da folha de salários do pessoal de construção. Os custos que possam ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados a contratos específicos também incluem os custos de empréstimos obtidos quando o contratador adopte o tratamento alternativo permitido na IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos.

19. Os custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente segundo os termos do contrato podem incluir alguns custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento relativo aos quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.

IAS 11

20. Os custos que não possam ser atribuídos à actividade do contrato ou que não possam ser imputados a um contrato são excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais custos incluem:
- (a) custos administrativos gerais quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato;
 - (b) custos de vender;
 - (c) custos de pesquisa e desenvolvimento quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato;
e
 - (d) depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.
21. Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a um contrato no período que vai desde a data de assegurar o contrato até à conclusão final do contrato. Porém, os custos que se relacionem directamente com um contrato e que sejam incorridos ao assegurar o contrato são também incluídos como parte dos custos do contrato se eles puderem ser separadamente identificados e mensurados fiavelmente e for provável que o contrato seja obtido. Quando os custos incorridos ao assegurar o contrato forem reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos, não são incluídos nos custos do contrato quando o contrato for obtido num período subsequente.

RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS DO CONTRATO

22. ***Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.***
23. ***No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:***
- (a) ***o rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;***
 - (b) ***seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a empresa;***
 - (c) ***tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fiavelmente mensurados; e***
 - (d) ***os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.***
24. ***No caso de um contrato de «cost plus», o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:***
- (a) ***seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a empresa; e***
 - (b) ***os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.***
25. O reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de actividade e desempenho do contrato durante um período.
26. Pelo método da percentagem de acabamento, o rédito do contrato é reconhecido como rédito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado. Porém, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os réditos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.
27. Um contratador pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a actividade futura de contrato. Tais custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que sejam recuperados. Tais custos representam uma quantia devida pelo cliente e muitas vezes são classificados como trabalho em curso do contrato.

28. O desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado fiavelmente quando for provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a empresa. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito do contrato, e já reconhecida na demonstração dos resultados, a quantia não cobrável ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como um gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito do contrato.
29. Uma empresa está geralmente em condições de fazer estimativas fiáveis após ter aceite um contrato que estabeleça:
- (a) os direitos a cumprir por cada parte no que respeita ao activo a ser construído;
 - (b) a retribuição a ser trocada; e
 - (c) a maneira e os termos de liquidação.

É também normalmente necessário que a empresa tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A empresa passa em revista e, quando necessário, revê as estimativas do rédito do contrato e dos custos do contrato à medida que o trabalho progride. A necessidade de tais revisões não indica necessariamente que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade.

30. A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A empresa usa o método que mesure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:
- (a) a proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato;
 - (b) levantamentos do trabalho executado; e
 - (c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não reflectem muitas vezes o trabalho executado.

31. Quando a fase de acabamento seja determinada com referência aos custos do contrato incorridos até à data, somente os custos do contrato que reflectam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data. São exemplos de custos de contrato que são excluídos:
- (a) custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato, tais como custos de materiais que tenham sido entregues num local do contrato ou postos de lado para uso num contrato mas não ainda instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que os materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e
 - (b) pagamentos feitos a subcontratadores adiantadamente a trabalho executado segundo o subcontrato.
32. **Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente:**
- (a) **o réditosamente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis; e**
 - (b) **os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.**

Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

33. Durante as fases iniciais de um contrato dá-se muitas vezes o caso de o desfecho do contrato não poder ser fiavelmente estimado. Não obstante, pode ser provável que a empresa recupere os custos incorridos do contrato. Por isso, o rédito do contrato é reconhecido até ao ponto dos custos incorridos que se espera serem recuperáveis. Por o desfecho do contrato não poder ser fiavelmente estimado, nenhum lucro é reconhecido. Porém, mesmo quando o desfecho do contrato não possa ser fiavelmente estimado, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato. Em tais casos, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre o rédito total do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

IAS 11

34. Os custos do contrato que não sejam prováveis de ser recuperados são reconhecidos imediatamente como um gasto. Exemplos das circunstâncias em que a recuperabilidade dos custos do contrato incorridos pode não ser provável e em que os custos do contrato podem não ser reconhecidos como um gasto incluem contratos:
- (a) que não sejam inteiramente coagíveis, isto é, a sua validade está seriamente em questão;
 - (b) a conclusão dos quais esteja sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;
 - (c) relacionados com propriedades que seja provável estarem condenadas ou serem expropriadas;
 - (d) em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações;
 - (e) em que o contratador seja incapaz de completar o contrato ou de cumprir as suas obrigações segundo o contrato.
35. ***Quando já não existirem as incertezas que impediram que fosse fiavelmente estimado o desfecho do contrato, o rédito e os gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos de acordo com o parágrafo 22 e não de acordo com o parágrafo 32.***

RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

36. ***Quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.***
37. A quantia de tal perda é determinada independentemente de:
- (a) ter ou não ter começado o trabalho do contrato;
 - (b) a fase de acabamento da actividade do contrato; ou
 - (c) a quantia de lucros que se espere que surjam noutros contratos que não são tratados como um contrato de construção único de acordo com o parágrafo 9.

ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS

38. O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contabilístico às estimativas correntes de rédito do contrato e custos do contrato. Por isso, os efeitos de uma alteração na estimativa no rédito do contrato e nos custos do contrato, ou os efeitos de uma alteração na estimativa do desfecho de um contrato, são contabilizados como uma alteração na estimativa contabilística (ver a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas). As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de rédito e de gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração seja feita e em períodos subsequentes.

DIVULGAÇÃO

39. ***Uma empresa deve divulgar:***
- (a) ***a quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;***
 - (b) ***os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período; e***
 - (c) ***os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso.***
40. ***Uma empresa deve divulgar o que se segue para os contratos em curso à data do balanço:***
- (a) ***a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;***

- (b) *a quantia de adiantamentos recebidos; e*
- (c) *a quantia de retenções.*
41. Retenções são quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificadas. As facturas progressivas por autos de medição são quantias facturadas do trabalho executado de um contrato quer tenham ou não sido pagas pelo cliente. Adiantamentos são quantias recebidas pelo contratador antes que o respectivo trabalho seja executado.
42. **Uma empresa deve apresentar:**
- (a) *como um activo, a quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato; e*
- (b) *como um passivo, a quantia bruta devida a clientes relativa aos trabalhos do contrato.*
43. A quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:
- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
- (b) o somatório das perdas reconhecidas e da facturação progressiva.
- para todos os contratos em curso relativamente aos quais os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) excedam as facturas progressivas.
44. A quantia bruta devida a clientes pelos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:
- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
- (b) o somatório de perdas reconhecidas e da facturação progressiva.
- para todos os contratos em curso relativamente aos quais a facturação exceda os custos incorridos mais lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas).
45. Uma empresa divulga quaisquer passivos contingentes e activos contingentes de acordo com a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Os passivos contingentes e os activos contingentes podem provir de itens tais como custos de garantias, reivindicações, penalidades ou possíveis perdas.

DATA DE EFICÁCIA

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

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 12 (REVISTA EM 2000)

Impostos sobre o Rendimento

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

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

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

IAS 12

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

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 12

- SIC-21: Impostos sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Não Depreciáveis Revalorizados; e
- SIC-25: Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Accionistas.

INTRODUÇÃO

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

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

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

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

- (a) subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos que não tenham distribuído os seus lucros totais à empresa mãe ou investidora;
- (b) activos que sejam revalorizados e nenhum ajustamento equivalente seja feito para finalidades de tributação; e
- (c) o custo de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição e seja imputado aos activos e passivos identificáveis adquiridos, com referência aos seus justos valores mas nenhum ajustamento equivalente seja feito para finalidades de tributação.

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

- (a) os activos e passivos não monetários de uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da entidade que relata, sejam transpostos a taxas de câmbio históricas;
- (b) os activos e passivos não-monetários sejam reexpressos segundo a IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias; ou
- (c) a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no reconhecimento inicial difira da sua base de tributação inicial.

IAS 12

2. A IAS 12 original permitia que uma empresa não reconhecesse activos e passivos por impostos diferidos quando houvesse provas razoáveis de que diferenças tempestivas não se reverteriam durante um período vindouro considerável. A IAS 12 (revista) exige que uma empresa reconheça um passivo por impostos diferidos ou (sujeito a certas condições) um activo para todas as diferenças temporais, com certas excepções indicadas adiante.
3. A IAS 12 original exigia que:
 - (a) os activos por impostos diferidos provenientes de diferenças tempestivas deviam ser reconhecidos quando houvesse uma expectativa razoável de realização; e
 - (b) os activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais somente deviam ser reconhecidos como um activo quando houvesse segurança para além de qualquer dúvida razoável de que rendimentos futuros tributáveis seriam suficientes para permitir que fosse realizado o benefício da perda. A IAS 12 original permitia (mas não exigia) que uma empresa diferisse o reconhecimento do benefício de perdas fiscais até ao período de realização.

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

4. Como excepção ao requisito geral estabelecido no parágrafo 2 acima, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos provenientes de certos activos ou passivos cujas quantias escrituradas difiram no reconhecimento inicial das suas bases tributáveis iniciais. Porque tais circunstâncias não dão origem a diferenças tempestivas, elas não resultavam em activos ou passivos por impostos diferidos segundo a IAS 12 original.
5. A IAS 12 original exigia que os impostos a pagar sobre lucros não distribuídos de subsidiárias e de associadas deviam ser reconhecidos a menos que fosse razoável assumir que esses lucros não seriam distribuídos ou que uma distribuição não daria origem a um passivo fiscal. Porém, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de tais passivos por impostos diferidos (e os provenientes de qualquer ajustamento de transposição acumulado relacionado) até ao ponto em que:
 - (a) a empresa mãe, investidora ou empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e
 - (b) seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.

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

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

IAS 12

8. As consequências fiscais de recuperação da quantia escriturada de certos activos ou passivos pode depender da maneira da recuperação ou liquidação, como por exemplo:
- (a) em certos países, os ganhos de capital não são tributados à mesma taxa que outros rendimentos fiscais;
e
 - (b) em alguns países, a quantia que é dedutível para fins de tributação, na venda de um activo, é maior do que a quantia que pode ser deduzida como depreciação.

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

9. A IAS 12 original não dizia explicitamente se os activos e passivos por impostos diferidos podiam ser descontados. A IAS 12 (revista) proíbe descontar os activos e passivos por impostos diferidos. Uma emenda ao parágrafo 39 (i) da IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, que é publicada juntamente com a IAS 12 (revista), proíbe descontar os activos e passivos por impostos diferidos adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Anteriormente, o parágrafo 39 (i) da IAS 22 nem proibia nem exigia o desconto de activos e passivos por impostos diferidos resultantes de uma concentração de actividades empresariais.
10. A original IAS 12 não especificava se uma empresa devia ou não classificar os saldos por impostos diferidos como activos e passivos correntes ou como activos e passivos não correntes. A IAS 12 (revista) exige que uma empresa que faça a distinção corrente/não corrente não deve classificar os activos e passivos por impostos diferidos como activos e passivos correntes.
11. A original IAS 12 dizia que os saldos devedores e credores representando impostos diferidos podiam ser compensados. A IAS 12 (revista) estabelece condições mais restritivas na compensação, largamente baseada nos activos e passivos financeiros na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação.
12. A IAS 12 original exigia divulgação de uma explicação da relação entre gastos de impostos e lucro contabilístico se não estiverem explicadas pelas taxas efectivas de tributação no país da empresa que relata. A IAS 12 (revista) exige esta explicação que pode tomar uma ou ambas das formas seguintes:
- (i) uma reconciliação numérica entre gastos (rendimentos) de tributação e o produto do lucro contabilístico multiplicado pelas taxa(s) de tributação aplicáveis; ou
 - (ii) uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva de tributação e a taxa de tributação aplicável.

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

13. As novas divulgações exigidas pela IAS 12 (revista) incluem:
- (a) com respeito a cada tipo de diferença temporária, perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados:
 - (i) a quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos; e
 - (ii) a quantia de rendimentos ou de gastos de impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente a partir das alterações nas quantias reconhecidas no balanço;

- (b) com respeito a operações descontinuadas, o gasto de impostos fiscais relacionado com:
- (i) o ganho ou perda da descontinuação; e
 - (ii) o lucro ou prejuízo das actividades ordinárias da operação descontinuada; e
- (c) a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza da prova que suporta o seu reconhecimento, quando:
- (i) a utilização do activo por impostos diferidos seja dependente dos lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e
 - (ii) a empresa tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente ou no anterior na jurisdição fiscal com a qual se relaciona o activo por impostos diferidos.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-4
Definições	5-11
Base Tributável	7-11
Reconhecimento de Passivos por Impostos Correntes e de Activos por Impostos Correntes	12-14
Reconhecimento de Passivos por Impostos Diferidos e de Activos por Impostos Diferidos	15-45
Diferenças Temporárias Tributáveis	15-23
Concentrações de Actividades Empresariais	19
Activos Escriturados pelo Justo Valor	20
Goodwill	21
Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo	22-23
Diferenças Temporárias Dedutíveis	24-33
Goodwill Negativo	32
Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo	33
Prejuízos por Impostos não Usados e Créditos por Impostos não Usados	34-36
Reavaliação de Activos por Impostos Diferidos não Reconhecidos	37
Investimentos em Subsidiárias, Sucursais e Associadas e Interesses em Empreendimentos Conjuntos	38-45
Mensuração	46-56
Reconhecimento de Impostos Correntes e Diferidos	57-68

IAS 12

Demonstração dos Resultados	58-60
Itens Creditados ou Debitados directamente ao Capital Próprio	61-65A
Impostos Diferidos Provenientes de uma Concentração de Actividades Empresariais	66-68
Apresentação	69-78
Activos por Impostos e Passivos por Impostos	69-76
Compensação	71-76
Gasto de Impostos	77-78
Gastos (Rendimentos) de Impostos Relacionados com Resultados de Actividades Ordinárias	77
Diferenças de Câmbio em Activos ou Passivos por Impostos Estrangeiros Diferidos	78
Divulgação	79-88
Data de Eficácia	89-91

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento. O assunto principal na contabilização dos impostos sobre o rendimento é o de como contabilizar as consequências dos impostos correntes e futuros de:

- (a) a recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma empresa; e
- (b) transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma empresa.

Está inerente no reconhecimento de um activo ou passivo que a empresa que relata espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do activo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais, esta Norma exige que uma empresa reconheça um passivo por impostos diferidos (activo por impostos diferidos), com certas excepções limitadas.

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

Esta Norma trata também do reconhecimento dos activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais não usadas ou de créditos fiscais não usados, da apresentação de impostos sobre o rendimento nas demonstrações financeiras e da divulgação da informação relacionada com impostos sobre o rendimento.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de impostos sobre o rendimento.***
2. Para as finalidades desta Norma, o termo impostos sobre o rendimento inclui todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis. O termo impostos sobre o rendimento também inclui impostos, tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à empresa que relata.
3. (Eliminado)
4. Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios do Governo (ver a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo) ou de créditos fiscais ao investimento. Porém esta Norma trata de contabilização das diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais por tais subsídios ou investimentos.

DEFINIÇÕES

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

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

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

Gasto de impostos (rendimento de impostos) é a quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.

Imposto corrente é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda) tributável de um período.

Passivos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

Activos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:

- (a) ***diferenças temporárias dedutíveis;***
- (b) ***o reporte de perdas fiscais não utilizadas; e***
- (c) ***o reporte de créditos tributáveis não utilizados.***

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

- (a) ***diferenças temporárias tributáveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou***
- (b) ***diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.***

A base fiscal de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.

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

IAS 12*Base Tributável*

7. A base tributável de um activo é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma empresa quando ela recupere a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base tributável do activo é igual à sua quantia escriturada.

Exemplos

1. Uma máquina custa 100. Para finalidades de tributação, já foi deduzida depreciação de 30 nos períodos corrente e anteriores e o custo remanescente será dedutível em períodos futuros, quer como depreciação ou por meio de uma dedução na alienação. O rédito gerado pelo uso da máquina é tributável e qualquer ganho na alienação da máquina será tributável e qualquer perda na venda da máquina será dedutível para finalidades de impostos. A base tributável da máquina é de 70.
 2. O juro a receber tem uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado em regime de caixa. A base tributável do juro a receber é nula.
 3. As dívidas a receber comerciais a receber têm uma quantia escriturada de 100. O rédito relacionado já foi incluído no lucro tributável (perda fiscal). A base tributável das dívidas comerciais a receber é 100.
 4. Os dividendos a receber de uma subsidiária têm uma quantia escriturada de 100. Os dividendos não são tributáveis. Em substância, a quantia total escriturada do activo é dedutível dos benefícios económicos. Consequentemente, a base tributável dos dividendos a receber é 100 ⁽¹⁾.
 5. Um empréstimo a receber tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá conseqüências fiscais. A base tributável do empréstimo é 100.
8. A base tributável de um passivo é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia que será dedutível para finalidades fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros. No caso de réditos que sejam recebidos adiantadamente, a base tributável do passivo resultante é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia dos réditos que não serão tributáveis em períodos futuros.

Exemplos

1. Os passivos correntes incluem gastos acrescidos (a pagar) com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado será deduzido para finalidades tributáveis, em regime de caixa. A base tributável dos gastos acrescidos é nula.
2. Os passivos correntes incluem rédito de juros recebidos adiantadamente com uma quantia escriturada de 100. O rédito relacionado de juros foi tributado em regime de caixa. A base tributável dos juros recebidos adiantadamente é nula.
3. Os passivos correntes incluem gastos acrescidos (a pagar) com uma quantia escriturada de 100. Os gastos relacionados já tinham sido deduzidos para finalidades de impostos. A base tributável dos gastos acrescidos é 100.
4. Os passivos correntes incluem gastos de multas e de penalidades acrescidos com uma quantia escriturada de 100. As multas e penalidades não são dedutíveis para finalidades de impostos. A base tributável das multas e penalidades acrescidas (a pagar) é 100 ⁽²⁾.
5. Um empréstimo a pagar tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá conseqüências tributáveis. A base tributável do empréstimo é 100.

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

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

9. Alguns itens têm uma base tributável mas não são reconhecidos como activos e como passivos no balanço. Por exemplo, os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que forem incorridos mas podem não ser permitidos como uma dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) até a um período posterior. A diferença entre a base tributável dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos.
10. Quando a base tributável de um activo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é de auxílio considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia: o de que uma empresa deve, com certas excepções limitadas, reconhecer um passivo (activo) por impostos diferidos quando a recuperação ou liquidação da quantia escriturada de um activo ou de um passivo fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências tributáveis. O exemplo C a seguir ao parágrafo 52 ilustra circunstâncias em que pode ser de auxílio considerar este princípio fundamental, por exemplo, quando a base tributável de um activo ou de um passivo depender da maneira esperada da recuperação ou liquidação.
11. Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas pela comparação das quantias escrituradas de activos e de passivos nas demonstrações financeiras consolidadas com a base tributária apropriada. A base tributária é determinada por referência a uma declaração de impostos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja preenchida. Noutras jurisdições a base tributável é determinada por referência às declarações de impostos de cada empresa no grupo.

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

12. ***Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.***
13. ***O benefício relacionado com uma perda fiscal que possa ser reportada para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um activo.***
14. Quando uma perda fiscal for usada para recuperar impostos correntes de um período anterior, uma empresa reconhece o benefício como um activo do período em que a perda fiscal ocorra porque é provável que o benefício fluirá para a empresa e que o benefício pode ser fiavelmente mensurado.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Diferenças Temporárias Tributáveis

15. ***Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, a menos que o passivo por impostos diferidos provenha de:***
 - (a) ***goodwill relativo pelo qual não seja dedutível amortização para finalidades tributáveis; ou***
 - (b) ***o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:***
 - (i) ***não seja uma concentração de actividades empresariais; e***
 - (ii) ***não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).***

Porém, para as diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 39.

IAS 12

16. Está inerente no reconhecimento de um activo que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de benefícios económicos que fluam para a empresa nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do activo exceder a sua base tributável, a quantia dos benefícios económicos tributáveis excederá a quantia que será permitida como dedução para finalidades de tributação. Esta diferença é uma diferença temporária tributável e a obrigação de pagar os resultantes impostos sobre o rendimento em períodos futuros é um passivo por impostos diferidos. Como a empresa recupera a quantia escriturada do activo, a diferença temporária tributável reverterá e a empresa terá lucro tributável. Isto faz com que seja provável que benefícios económicos fluirão da empresa na forma de pagamento de impostos. Por isso, esta Norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos, excepto em certas circunstâncias descritas nos parágrafos 15 e 39.

Exemplo

Um activo que custou 150 tem uma quantia escriturada de 100. A depreciação acumulada para finalidades de impostos é de 90 e a taxa de impostos é 25 %.

A base tributável do activo é 60 (custo de 150 menos a depreciação acumulada de impostos de 90). Para recuperar a quantia escriturada de 100, a empresa deve obter um lucro tributável de 100, mas será somente capaz de deduzir depreciação de 60. Consequentemente, a empresa pagará impostos sobre o rendimento de 10 (40 a 25 %) quando recuperar a quantia escriturada do activo. A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a base tributável de 60 é uma diferença temporária tributável de 40. Por isso, a empresa reconhece um passivo por impostos diferidos de 10 (40 a 25 %) que representa os impostos sobre o rendimento que pagará quando recuperar a quantia escriturada do activo.

17. Algumas diferenças temporárias surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico de um período se bem que sejam incluídos no lucro tributável num período diferente. Tais diferenças temporárias são muitas vezes descritas como diferenças tempestivas. O que se segue são exemplos de diferenças temporárias desta espécie que são diferenças temporárias tributáveis e que por isso resultam em passivos por impostos diferidos:
- (a) o rédito de juros é incluído no lucro contabilístico numa base de proporção temporal mas pode, em algumas jurisdições, ser incluído no lucro tributável quando o dinheiro for cobrado. A base tributável de qualquer conta a receber reconhecida no balanço com respeito a tais réditos é nula porque os réditos não afectam o lucro tributável até que seja recebido o dinheiro;
 - (b) a depreciação usada na determinação do lucro tributável (perda fiscal) pode diferir da que foi usada na determinação do lucro contabilístico. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada do activo e a sua base tributável que é o custo original do activo menos todas as deduções respeitantes a esse activo permitidas pelas autoridades fiscais na determinação do lucro tributável dos períodos correntes e anteriores. Uma diferença temporária tributável surge, e resulta num passivo por impostos diferidos, quando a depreciação para tributação seja acelerada (se a depreciação para impostos for menos rápida do que a depreciação contabilística, surge uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos); e
 - (c) os custos de desenvolvimento podem ser capitalizados e amortizados durante os períodos futuros na determinação do lucro contabilístico mas deduzidos na determinação do lucro tributável no período em que sejam incorridos. Tais custos de desenvolvimento têm uma base tributável nula porque já tinham sido deduzidos no lucro tributável. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada dos custos de desenvolvimento e a sua base tributável nula.
18. Também surgem diferenças temporárias quando:
- (a) o custo de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição é imputado aos activos e passivos identificáveis adquiridos com referência aos seus justos valores mas nenhum ajustamento equivalente se faz para finalidades tributárias (ver parágrafo 19);
 - (b) os activos sejam revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades tributárias (ver parágrafo 20);

- (c) o goodwill ou goodwill negativo surja na consolidação (ver parágrafos 21 e 32);
- (d) a base tributável de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma empresa beneficia de subsídios governamentais não tributáveis relacionados com activos (ver parágrafos 22 e 33); ou
- (e) a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base tributável do investimento ou interesse (ver parágrafos 38-45).

Concentrações de Actividades Empresariais

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

Activos Escriturados Pelo Justo Valor

20. As Normas Internacionais de Contabilidade permitem que certos activos sejam assentados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, a IAS 38, Activos Intangíveis, IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e IAS 40, Propriedades de Investimento). Em algumas jurisdições, a revalorização ou outra reexpressão de um activo para o justo valor afecta o lucro tributável (perda fiscal) do período corrente. Como resultado, a base tributável do activo é ajustada e nenhuma diferença temporária surge. Em outras jurisdições, a revalorização ou reexpressão de um activo não afecta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, conseqüentemente a base tributável do activo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a empresa e a quantia que será dedutível para finalidades tributárias diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um activo revalorizado e a sua base tributável é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se:
- (a) a empresa não pretender alienar o activo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do activo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributáveis nos períodos futuros; ou
 - (b) a tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do activo forem investidos em activos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se-á por fim pagável pela venda ou pelo uso de activos semelhantes.

Goodwill

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

IAS 12

Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo

22. Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um activo ou passivo, por exemplo, se parte ou todo o custo de um activo não for dedutível para finalidades de impostos. O método de contabilizar tal diferença temporária depende da natureza da transacção que conduziu ao reconhecimento inicial do activo:
- (a) numa concentração de actividades empresariais, uma empresa reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isto afecta a quantia do goodwill positivo ou negativo (ver parágrafo 19);
 - (b) se a transacção afectar quer o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma empresa reconhecerá qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados (ver parágrafo 59);
 - (c) se a transacção não for uma concentração de actividades empresariais, e não afectar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma empresa, na ausência da excepção prevista nos parágrafos 15 e 24, reconhecerá o passivo ou activo diferido resultante e ajustará a quantia escriturada do activo ou passivo pela mesma quantia. Tais ajustamentos tornarão as demonstrações financeiras menos transparentes. Por isso, esta Norma não permite que uma empresa reconheça o passivo ou activo por impostos diferidos resultante, quer no reconhecimento inicial ou subsequentemente (ver exemplo na página seguinte). Para além disso, uma empresa não reconhece alterações subsequentes no passivo ou activo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o activo é depreciado.
23. De acordo com a IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, o emitente de um instrumento financeiro composto (por exemplo, uma obrigação convertível) classifica o componente passivo do instrumento como um passivo e o componente do capital próprio como capital próprio. Em algumas jurisdições, a base tributável do componente passivo no reconhecimento inicial é igual à quantia escriturada inicial da soma dos componentes do passivo e do capital próprio. A diferença temporária tributável resultante surge do reconhecimento inicial do componente do capital próprio separadamente do componente do passivo. Por isso, a excepção estabelecida no parágrafo 15 (b) não se aplica. Consequentemente, uma empresa reconhece o resultante passivo por impostos diferidos. De acordo com o parágrafo 61, o imposto diferido é directamente debitado à quantia escriturada do componente do capital próprio. De acordo com o parágrafo 58, alterações subsequentes no passivo por impostos diferidos são reconhecidas na demonstração dos resultados como gastos por impostos diferidos.

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 22 (c)

Uma empresa pretende usar um activo que custou 1 000 durante a sua vida útil de cinco anos e depois aliená-lo com um valor residual nulo. A taxa de imposto é de 40 %. A depreciação do activo não é dedutível para finalidades de tributação. Pela alienação, qualquer ganho de capital não será tributável e qualquer perda de capital não será dedutível.

Enquanto recupera a quantia escriturada do activo, a empresa obterá rendimento tributável de 1 000 e pagará imposto de 400. A empresa não reconhece o passivo resultante por impostos diferidos de 400 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.

No ano seguinte, a quantia escriturada do activo é de 800. Ao obter rendimentos tributáveis de 800, a empresa pagará imposto de 320. A empresa não reconhece o passivo por impostos diferidos de 320 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.

Diferenças Temporárias Dedutíveis

24. ***Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que o lucro tributável estará disponível contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a menos que o activo por impostos diferidos surja de:***
- (a) ***goodwill negativo que seja tratado como rendimento diferido de acordo com a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais; ou***

- (b) *o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:*
- (i) *não seja uma concentração actividades empresariais; e*
 - (ii) *no momento da transacção, não afecte nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).*

Porém, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e a interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 44.

25. Está inerente no reconhecimento de um passivo que a quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da empresa incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluam da empresa, parte ou todas as suas quantias podem ser dedutíveis na determinação do lucro tributável de um período mais tardio do que o período em que o passivo seja reconhecido. Em tais casos, uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base tributável. Concordantemente, um activo por impostos diferidos surge com respeito a impostos sobre o rendimento que serão recuperáveis em períodos futuros quando seja permitido que essa parte do passivo seja uma dedução na determinação do lucro tributável. Semelhantemente, se a quantia escriturada de um activo for menor do que a sua base tributável a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

Exemplo

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

A base tributável do passivo é nula (a quantia escriturada de 100, menos a quantia que será dedutível para finalidades de impostos com respeito a esse passivo em períodos futuros). Ao liquidar o passivo pela sua quantia escriturada, a empresa reduzirá o seu lucro tributável futuro por uma quantia de 100 e, conseqüentemente, reduz os seus pagamentos futuros de impostos de 25 (100 a 25 %). A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a base tributável nula é uma diferença temporária dedutível de 100. Por isso, a empresa reconhece um activo por impostos diferidos de 25 (100 a 25 %), desde que seja provável que a empresa obterá lucro tributável suficiente em períodos futuros para beneficiar de uma redução em pagamentos de impostos.

26. O que se segue são exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em activos por impostos diferidos:
- (a) os custos de benefícios de reforma podem ser deduzidos na determinação do lucro contabilístico à medida que os serviços são proporcionados pelo empregado, mas deduzidos na determinação do lucro tributável quer quando sejam pagos pela empresa as contribuições para um fundo ou quando os benefícios de reforma sejam pagos pela empresa. Uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base tributável; a base tributável do passivo é geralmente nula. Tal diferença temporária dedutível resulta num activo por impostos diferidos enquanto os benefícios económicos fluirão para a empresa na forma de uma dedução dos lucros tributáveis quando as contribuições ou os benefícios de reforma forem pagos;
 - (b) os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que sejam incorridos mas não são permitidos como dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base tributável dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como uma dedução nos períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos;
 - (c) numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, o custo da aquisição é imputado aos activos e passivos reconhecidos, por referência aos seus justos valores à data da transacção. Quando seja reconhecido um passivo na aquisição mas os custos relacionados não sejam deduzidos na determinação dos lucros tributáveis senão num período posterior, surge uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos. Um activo por impostos diferidos também surge quando o justo valor de um activo identificável adquirido seja menor do que a sua base tributável. Em ambos os casos, o activo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66); e

IAS 12

(d) certos activos podem ser escriturados pelo justo valor, ou podem ser revalorizados, sem que um ajustamento equivalente seja feito para finalidades de impostos (ver parágrafo 20). Uma diferença temporária dedutível surge se a base tributável do activo exceder a sua quantia escriturada.

27. A reversão de diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções na determinação de lucros tributáveis de períodos futuros. Contudo, os benefícios económicos na forma de reduções nos pagamentos de impostos fluirão para a empresa somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Por isso uma empresa reconhece activos por impostos diferidos somente quando for provável que lucros tributáveis estarão disponíveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.
28. É provável que lucro tributável esteja disponível e contra o qual uma diferença temporária dedutível possa ser utilizada quando haja diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável que se esperem inverter:
- (a) no mesmo período que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou
 - (b) nos períodos em que uma perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada.

Em tais circunstâncias, o activo por impostos diferidos é reconhecido no período em que as diferenças temporárias dedutíveis surjam.

29. Quando haja diferenças temporárias tributáveis insuficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável, o activo por impostos diferidos é reconhecido até ao ponto em que:
- (a) seja provável que a empresa tenha lucros tributáveis suficientes relacionados com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável no mesmo período em que a reversão das diferenças temporárias dedutíveis (ou nos períodos em que a perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada). Ao avaliar se terá ou não lucro tributável suficiente em períodos futuros, uma empresa ignora quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se esperem que se originem em períodos futuros, porque os activos por impostos diferidos provenientes destas diferenças temporárias dedutíveis exigirão elas próprias lucros tributáveis futuros a fim de serem utilizadas; ou
 - (b) estejam disponíveis oportunidades de planeamento de impostos à empresa que criará lucro tributável em períodos apropriados.
30. As oportunidades de planeamento de impostos são acções que a empresa tomará a fim de criar ou aumentar os rendimentos tributáveis num período particular antes de expirar uma perda fiscal ou um crédito tributável a transportar. Por exemplo, em algumas jurisdições, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado ao:
- (a) eleger ter rendimentos de juros tributados seja numa base recebida ou a receber;
 - (b) diferir a reivindicação de certas deduções do lucro tributável;
 - (c) vender, e talvez locar de novo, activos que tenham apreciado (valorizado) mas para os quais não tenha sido ajustada a base tributável para reflectir tal apreciação; e
 - (d) vender um activo que gere rendimento não tributável (tal como, nalgumas jurisdições, uma obrigação emitida pelo governo) a fim de comprar um outro investimento que gere rendimentos tributáveis.

Quando as oportunidades de planeamento de impostos anteciparem lucros tributáveis de um período posterior para um período anterior, a utilização de uma perda fiscal ou de um crédito tributável a transportar ainda depende da existência de lucros tributáveis futuros provenientes de fontes que não originem futuras diferenças temporárias.

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

Goodwill Negativo

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

Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo

33. Um caso, em que um activo por impostos diferidos surja no reconhecimento inicial de um activo, dá-se quando um subsídio não tributável do governo relacionado com um activo seja deduzido para chegar à quantia escriturada do activo, mas, para finalidades de impostos, não seja deduzida da quantia depreciável do activo (por outras palavras a sua base tributável); a quantia escriturada do activo é menor do que a sua base tributável e isto dá origem a uma diferença tributária dedutível. Os subsídios do governo podem ser também considerados como rendimentos diferidos caso em que a diferença entre o rendimento diferido e a sua base tributável nula é uma diferença temporária dedutível. Qualquer que seja o método de apresentação que uma empresa adopte, a empresa não reconhece o activo por impostos diferidos resultante pela razão dada no parágrafo 22.

Perdas Fiscais não Usadas e Créditos por Impostos não Usados

34. ***Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usados perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados.***
35. Os critérios para reconhecer activos por impostos diferidos provenientes do transporte de perdas fiscais e de créditos de impostos não utilizados são os mesmos que os critérios para o reconhecimento de activos por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias dedutíveis. Porém, a existência de perdas fiscais não usadas é forte prova de que podem não estar disponíveis lucros tributáveis futuros. Por isso, quando uma empresa tenha uma história de perdas recentes, a empresa reconhece um activo por impostos diferidos proveniente de perdas fiscais ou de créditos tributáveis não utilizados somente até ao ponto que a empresa tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou que haja outras provas convincentes de que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis contra os quais as perdas fiscais não utilizadas ou créditos tributáveis não utilizados possam ser utilizados pela empresa. Em tais circunstâncias, o parágrafo 82 exige a divulgação da quantia do activo por impostos diferidos e da natureza da prova que suporta o seu reconhecimento.
36. Uma empresa considera os critérios seguintes na avaliação da probabilidade de que o lucro tributável estará disponível contra o qual perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados:
- (a) se a empresa tiver diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável, de que resultarão quantias tributáveis contra as quais as perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados antes que se extingam;
 - (b) se for provável que a empresa tenha lucros tributáveis antes das perdas fiscais não usadas ou que créditos tributáveis não usados expirem;
 - (c) se as perdas fiscais não usadas resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão; e
 - (d) se as oportunidades de planeamento de impostos (ver parágrafo 30) estiverem disponíveis para a empresa e que criarem lucros tributáveis no período em que as perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados.

Até ao ponto em que não seja provável que lucros tributáveis estejam disponíveis contra os quais as perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados, o activo por impostos diferidos não é reconhecido.

IAS 12

Reavaliação de Activos por Impostos Diferidos não Reconhecidos

37. À data de cada balanço, uma empresa reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A empresa reconhece previamente um activo por impostos diferidos não reconhecido até ao ponto em que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, um melhoramento nas condições comerciais pode tornar mais provável que a empresa seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro para que o activo por impostos diferidos satisfaça os critérios fixados nos parágrafos 24 ou 34. Um outro exemplo dá-se quando uma empresa reavalia os activos por impostos diferidos à data da concentração de actividades empresariais ou subsequentemente (ver parágrafos 67 e 68).

Investimentos em Subsidiárias, Sucursais e Associadas e Interesses em Empreendimentos Conjuntos

38. As diferenças temporárias surgem quando a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos (nomeadamente a parte da empresa mãe ou do investidor nos activos líquidos da subsidiária, sucursal, associada ou investida, incluindo a quantia escriturada de goodwill se torna diferente da base tributável (que é muitas vezes o custo) do investimento ou interesse. Tais diferenças podem surgir numa quantidade de circunstâncias diferentes, por exemplo:
- (a) a existência de lucros não distribuídos de subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos;
 - (b) alterações nas taxas de câmbio quando uma empresa mãe e a sua subsidiária estão localizadas em países diferentes; e
 - (c) uma redução na quantia escriturada de um investimento numa associada para a sua quantia recuperável.

Nas demonstrações financeiras consolidadas, a diferença temporária pode ser diferente da diferença temporária associada com esse investimento nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe se a empresa-mãe escriturar o investimento nas suas demonstrações financeiras individuais pelo custo ou a quantia revalorizada.

39. ***Uma empresa deve reconhecer um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, excepto até ao ponto em que ambas das seguintes condições sejam satisfeitas:***
- (a) ***que a empresa mãe, o investidor ou o empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e***
 - (b) ***que seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.***
40. Dada a empresa-mãe controlar a política de dividendos da sua subsidiária, é capaz também de controlar a tempestividade da reversão de diferenças temporárias associadas com esse investimento (incluindo as diferenças temporárias provenientes não só de lucros não distribuídos mas também de quaisquer diferenças de transposição de moeda estrangeira). Para além disso, muitas vezes seria impraticável determinar a quantia de impostos sobre rendimento que devam ser pagos quando as diferenças temporárias se revertam. Por isso, quando a empresa mãe tenha determinado que esses lucros não serão distribuídos no futuro previsível a empresa-mãe não reconhece um passivo por impostos diferidos. As mesmas considerações aplicam-se a investimentos em sucursais.
41. Uma empresa contabiliza na sua própria moeda os activos e os passivos não monetários de uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa (ver IAS 21, Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio). Quando o lucro tributável ou perda fiscal da unidade operacional estrangeira (e daqui, a base tributável dos seus activos e passivos não monetários) sejam determinados em moeda estrangeira, as alterações na taxa de câmbio dão origem a diferenças temporárias. Porque tais diferenças temporárias se relacionam com os próprios activos e passivos da unidade operacional estrangeira, e não com o investimento da empresa que relata nesse unidade operacional estrangeira, a empresa que relata reconhece o resultante passivo por impostos diferidos ou (em atenção ao parágrafo 24) o activo. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado na demonstração dos resultados (ver parágrafo 58).

42. Um investidor numa associada não controla essa empresa e geralmente não está numa posição para determinar a sua política de dividendos. Por isso, na ausência de um acordo exigindo que os lucros da associada não serão distribuídos no futuro previsível, um investidor reconhece um passivo por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias tributáveis associadas ao investimento na associada. Em alguns casos, um investidor pode não ser capaz de determinar a quantia de impostos que serão pagos se ele recuperar o custo do seu investimento na associada mas pode determinar que igualará ou excederá uma quantia mínima. Em tais casos, o passivo por impostos diferidos é mensurado por essa quantia.
43. O acordo entre as partes de um empreendimento conjunto trata geralmente da partilha dos lucros e identifica se as decisões em tais assuntos exigem ou não o consentimento de todos os empreendedores ou de uma maioria especificada dos mesmos. Quando o empreendedor puder controlar a partilha dos lucros e seja provável que os lucros não serão distribuídos no futuro previsível, não é reconhecido um passivo por impostos diferidos.
44. ***Uma empresa deve reconhecer um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, até ao ponto em que e somente até ao ponto em que, seja provável que:***
- (a) ***a diferença temporária reverterá no futuro previsível; e***
- (b) ***estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.***
45. Ao decidir se um activo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas, e seus interesses em empreendimentos conjuntos, uma empresa considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28 a 31.

MENSURAÇÃO

46. ***Os activos (passivos) por impostos correntes dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.***
47. ***Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.***
48. Os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são geralmente mensurados usando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas. Porém, em algumas jurisdições fiscais, os anúncios de taxas fiscais (e leis fiscais) pelo governo têm o efeito substantivo de obrigação real, cuja publicação pode aguardar por um período de alguns meses. Nestas circunstâncias, os activos e passivos de impostos são mensurados usando a taxa fiscal (e leis fiscais) anunciada.
49. Quando taxas fiscais diferentes se apliquem a níveis diferentes de rendimento tributável, os activos e passivos por impostos diferidos são mensurados usando as taxas médias que se esperam aplicar ao lucro tributável (perda fiscal) dos períodos em que as diferenças temporárias se esperam que se revertam.
50. (Eliminado)
51. ***A mensuração de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais que se seguem derivadas da maneira pela qual a empresa espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.***

IAS 12

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

- (a) a taxa de tributação aplicável quando a empresa recupere (liquide) a quantia escriturada do activo (passivo); e
- (b) a base fiscal do activo (passivo).

Em tais casos, uma empresa mensura os passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos usando a taxa fiscal e a base fiscal que sejam consistentes com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

Exemplo A

Um activo tem uma quantia escriturada de 100 e uma base fiscal de 60. Uma taxa fiscal de 20 % aplicar-se-ia se o activo fosse vendido e uma taxa tributável de 30 % aplicar-se-ia aos outros rendimentos.

A empresa reconhece um passivo por impostos diferidos de 8 (40 de 20 %) se ela espera vender o activo sem uso adicional e um passivo por impostos diferidos de 12 (40 de 30 %) se ela espera reter o activo e recuperar a sua quantia escriturada por meio do uso.

Exemplo B

Um activo com um custo de 100 e uma quantia escriturada de 80 é revalorizado para 150. Nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades de impostos. A depreciação acumulada para finalidades de fiscais é 30 e a taxa fiscal é 30 %. Se o activo for vendido por mais do que o seu custo, a depreciação acumulada fiscal de 30 será incluída no lucro tributável mas os proventos da venda em excesso do custo não serão tributáveis.

A base tributável do activo é 70 e há uma diferença temporária tributável de 80. Se a empresa espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do activo, isso deve gerar rendimentos tributáveis de 150, mas somente poderá deduzir depreciação de 70. Nesta base, há um passivo por impostos diferidos de 24 (80 de 30 %). Se a empresa espera recuperar a quantia escriturada ao vender o activo imediatamente com proventos de 150, o passivo por impostos diferidos é calculado como se segue:

	Diferença Temporária Tributável	Taxa Fiscal	Passivo por Impostos Diferidos
Depreciação acumulada para efeitos fiscais	30	30 %	9
Proventos em excesso do custo	<u>50</u>	nada	<u>—</u>
Total	<u>80</u>		<u>9</u>

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

Exemplo C

Os factos estão no exemplo B, excepto que se o activo for vendido por mais do que o custo, a depreciação acumulada para efeito de impostos será incluída no rendimento tributável (tributado a 30 %) e os proventos da venda serão tributados a 40 %, após dedução de um custo ajustado pela inflação de 110.

Se a empresa espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do activo, isso deve gerar rendimento tributável de 150, mas somente estará em condições de deduzir a depreciação de 70. Neste caso, a base tributável é de 70, há uma diferença temporária tributável de 80 e há um passivo por impostos diferidos de 24 (80 de 30 %) como no exemplo B.

Se a empresa espera recuperar a quantia escriturada ao vender imediatamente o activo por proventos de 150, a empresa estará em condições de deduzir o custo indexado de 110. Os proventos líquidos de 40 serão tributados a 40 %. Adicionalmente, a depreciação acumulada para efeitos de impostos de 30 será incluída no rendimento tributável e tributada a 30 %. Neste caso, a base tributável é 80 (110 menos 30), há uma diferença temporária tributável de 70 e há um passivo por impostos diferidos de 25 (40 de 40 % mais 30 de 30 %). Se a base tributável não for imediatamente evidente neste exemplo, será de auxílio considerar o princípio fundamental estabelecido no parágrafo 10.

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

- 52A. Em algumas jurisdições, os impostos sobre o rendimento são pagáveis a uma taxa maior ou menor se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos for pago como um dividendo aos accionistas da empresa. Em algumas outras jurisdições, os impostos sobre o rendimento podem ser restituíveis ou pagáveis se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos forem pagos como um dividendo aos accionistas da empresa. Nestas circunstâncias descritas, os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são mensurados à taxa de imposto aplicável aos lucros não distribuídos.
- 52B. Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52A, as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas quando for reconhecido um passivo para pagar o dividendo. As consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos estão mais directamente ligadas a transacções ou acontecimentos passados do que a distribuições a proprietários. Por conseguinte, as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas no resultado líquido do período como exigido pelo parágrafo 58 excepto até ao ponto em que as consequências dos dividendos no imposto sobre o rendimento provenham das circunstâncias descritas nas alíneas a) e b) do parágrafo 58.

Exemplo que ilustra os parágrafos 52A e 52B

O exemplo que se segue trata da mensuração de activos e passivos por impostos correntes e diferidos de uma empresa numa jurisdição em que os impostos sobre o rendimento sejam pagáveis a uma taxa mais alta nos lucros não distribuídos (50 %) com uma quantia a ser restituída quando os lucros forem distribuídos. A taxa de imposto sobre os lucros distribuídos é de 35 %. À data do balanço, 31 de Dezembro de 20X1, a empresa não reconhece um passivo relativo aos dividendos propostos ou declarados após a data do balanço. Em consequência, não são reconhecidos quaisquer dividendos no ano de 20X1. O rendimento tributável de 20X1 é de 100 000. A diferença temporária tributável do ano de 20X1 é de 40 000.

A empresa reconhece um passivo por impostos correntes e um gasto por imposto de rendimento corrente de 50 000. Não é reconhecido qualquer activo quanto à quantia potencialmente recuperável em consequência de dividendos futuros. A empresa também reconhece um passivo por impostos diferidos e um gasto por impostos diferidos de 20 000 (50 % de 40 000) que representa os impostos sobre o rendimento que a empresa pagará quando recuperar ou liquidar as quantias escrituradas dos seus activos e passivos com base na taxa fiscal aplicável a dividendos não distribuídos.

Subsequentemente, em 15 de Março de 20X2 a empresa reconhece dividendos de 10 000 provenientes de lucros operacionais como um passivo.

Em 15 de Março de 20X2, a empresa reconhece a recuperação de impostos sobre o rendimento de 1 500 (15 % dos dividendos reconhecidos como um passivo) como um activo por impostos correntes e como uma redução de gasto sobre o rendimento corrente relativo a 20X2.

53. **Activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.**
54. A determinação fiável de activos e passivos por impostos diferidos numa base descontada exige calendarização pormenorizada da tempestividade da reversão de cada diferença temporária. Em muitos casos tal calendarização é impraticável ou altamente complexa. Por isso, é inapropriado exigir desconto de activos e passivos diferidos. Permitir, mas não exigir o desconto, resultaria em activos e passivos por impostos diferidos que não seriam comparáveis entre empresas. Por isso, esta Norma não exige nem permite o desconto de activos e passivos por impostos diferidos.

IAS 12

55. As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um activo ou um passivo. Isto aplica-se mesmo quando essa quantia escriturada seja ela própria determinada numa base descontada, como por exemplo no caso de obrigações de benefícios de reforma (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados).
56. ***A quantia escriturada de um activo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma empresa deve reduzir a quantia escriturada de um activo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse activo por impostos diferidos seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis.***

RECONHECIMENTO DE IMPOSTO CORRENTE DIFERIDO

57. A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Os parágrafos 58 a 68 implementam este princípio.

Demonstração dos Resultados

58. ***Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:***
- (a) ***uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, directamente no capital próprio (ver parágrafos 61 a 65); ou***
 - (b) ***uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição (ver parágrafos 66 a 68).***
59. A maior parte dos passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos surge quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) noutro período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados. São exemplos quando:
- (a) o rédito de juros, royalties ou dividendos seja recebido em mora e seja incluído no lucro contabilístico numa base de repartição temporal de acordo com a IAS 18, Rédito, mas seja incluído no lucro tributável (perda fiscal) em regime de caixa; e
 - (b) os custos de activos intangíveis tenham sido capitalizados de acordo com a IAS 38, Activos Intangíveis, e estejam sendo amortizados na demonstração dos resultados, mas foram deduzidos para finalidades de tributação quando foram incorridos.
60. A quantia escriturada dos activos e passivos por impostos diferidos pode alterar-se mesmo se não houver alteração na quantia das diferenças temporárias relacionadas. Isto pode resultar, por exemplo, de:
- (a) uma alteração nas taxas de tributação ou leis fiscais;
 - (b) uma reavaliação da recuperabilidade de activos por impostos diferidos; ou
 - (c) uma alteração da maneira esperada de recuperação de um activo.

O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados, excepto até ao ponto que ele se relacione com itens previamente debitadas ou creditadas ao capital próprio (ver parágrafo 63).

Itens Creditados ou Debitados directamente ao Capital Próprio

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

IAS 12

62. As Normas Internacionais de Contabilidade exigem ou permitem que certos itens sejam creditadas ou debitadas directamente ao capital próprio. São exemplos de tais itens:
- (a) uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do activo fixo tangível (ver a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis);
 - (b) um ajustamento ao saldo de abertura de resultados retidos resultantes quer de uma alteração na política contabilística que seja aplicada retrospectivamente quer da correcção de um erro fundamental (ver a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas);
 - (c) diferenças de câmbio provenientes da transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira (ver a IAS 21, Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio); e
 - (d) quantias provenientes do reconhecimento inicial do componente de capital próprio de um instrumento financeiro composto (ver parágrafo 23).
63. Em circunstâncias excepcionais pode ser difícil determinar a quantia de impostos correntes e diferidos que se relacione com itens creditados ou debitados ao capital próprio. Isto pode ser o caso, por exemplo, quando:
- (a) haja taxas escalonadas de impostos sobre o rendimento e seja impossível determinar a taxa pela qual um componente específico de lucro tributável (perda fiscal) tenha sido tributado;
 - (b) uma alteração na taxa do imposto ou noutras regras de impostos que afecte um activo ou passivo por impostos diferidos relacionado (no todo ou em parte) com um item que esteja previamente debitada ou creditada ao capital próprio; ou
 - (c) uma empresa determine que um activo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido por inteiro, e o activo por impostos diferidos se relacione (no todo ou em parte) com um item que tenha sido anteriormente debitado ou creditado ao capital próprio.

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

64. A IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, não especifica se uma empresa deve transferir ano a ano do excedente (reserva) de revalorização para resultados retidos uma quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um activo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse activo. Se uma empresa fizer tal transferência, a quantia transferida é líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela alienação de um item de activo fixo tangível.
65. Quando um activo for revalorizado para finalidades de tributação e essa revalorização estiver relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espera que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais de quer a revalorização do activo quer do ajustamento da base tributável são creditados ou debitados ao capital próprio nos períodos em que ocorram. Porém, se a revalorização para finalidades de impostos não for relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espere que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais do ajustamento da base tributável são reconhecidos na demonstração dos resultados.
- 65A. Quando uma empresa pagar dividendos aos seus accionistas, pode ser-lhe exigido que pague uma parcela dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos accionistas. Em muitas jurisdições, esta quantia é referida como uma retenção de imposto. Tal quantia paga ou a pagar às autoridades fiscais é debitada ao capital próprio como parte dos dividendos.

IAS 12*Impostos Diferidos Provenientes de uma Concentração de Actividades Empresariais*

66. Como foi explicado nos parágrafos 19 e 26 (c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição. De acordo com a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, uma empresa reconhece quaisquer activos por impostos diferidos resultantes (até ao ponto que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos como activos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o goodwill ou goodwill negativo. Contudo, de acordo com os parágrafos 15 (a) e 24 (a), uma empresa não reconhece passivos por impostos diferidos provenientes do próprio goodwill (se a amortização do goodwill não for dedutível para finalidades fiscais) e activos por impostos diferidos provenientes de goodwill negativo não tributável que seja tratado como rendimento diferido.
67. Como resultado de uma concentração de actividades empresariais, um adquirente pode considerar provável que recuperará o seu próprio activo por impostos diferidos que não foi reconhecido anteriormente à combinação empresarial. Por exemplo, o adquirente pode utilizar o benefício das suas perdas fiscais não usadas contra o futuro lucro tributável da adquirida. Em tais casos, o adquirente reconhece um activo por impostos diferidos e toma isto em conta na determinação do goodwill ou goodwill negativo proveniente da aquisição.
68. Quando um adquirente não reconheça um activo por impostos diferidos da adquirida como um activo identificável à data da concentração de actividades empresariais e que o activo por impostos diferidos seja subsequentemente reconhecido nas demonstrações financeiras consolidada do adquirente, o rendimento tributável diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados. Além disso o adquirente:
- (a) ajusta a quantia bruta escriturada do goodwill e a respectiva amortização acumulada para as quantias que teriam sido registadas se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável à data da concentração de actividades empresariais; e
 - (b) reconhece a redução na quantia líquida assentada do goodwill como um gasto.

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

Exemplo

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

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

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

APRESENTAÇÃO

Activos por Impostos e Passivos por Impostos

69. **Os activos por impostos e passivos por impostos devem ser apresentados separadamente de outros activos e passivos no balanço. Os activos e os passivos por impostos diferidos devem ser distinguidos de activos e passivos por impostos correntes.**
70. **Quando uma empresa faça uma distinção entre activos e passivos correntes e não correntes nas suas demonstrações financeiras, ela não deve classificar os activos (passivos) por impostos diferidos como activos (passivos) correntes.**

Compensação

71. **Uma empresa deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a empresa:**
- (a) **tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas;**
 - (b) **pretenda quer liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar o passivo, quer simultaneamente.**
72. Se bem que os activos e passivos por impostos correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente eles são compensados no balanço e sujeitos a critérios semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação. Uma empresa terá normalmente um direito legalmente executável para compensar um activo por impostos correntes contra um passivo por impostos correntes quando eles se relacionem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e esta autoridade permita que a empresa faça ou receba um único pagamento líquido.
73. Em demonstrações financeiras consolidadas, um activo por impostos correntes de uma empresa de um grupo é compensado contra um passivo por impostos correntes de uma outra empresa de um grupo se, e somente se, a dita empresa tiver um direito legalmente executável de fazer ou receber tal pagamento líquido ou recuperar o activo e liquidar o passivo simultaneamente.
74. **Uma empresa deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:**
- (a) **a empresa tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e**
 - (b) **os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre ou:**
 - (i) **a mesma entidade tributável; ou**
 - (ii) **diferentes entidades tributáveis que pretendam ou liquidar passivos e activos por impostos correntes numa base líquida, ou realizar os activos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro em que as quantias significativas de passivos ou activos por impostos diferidos se esperem que sejam liquidadas ou recuperadas.**
75. Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da tempestividade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que uma empresa compense um activo por impostos diferidos contra um passivo por impostos diferidos da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se relacionam com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e a empresa tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.
76. Em circunstâncias raras, uma empresa pode ter um direito legalmente executável de compensar, e uma intenção de liquidar pelo líquido, para alguns períodos mas não para outros. Em tais circunstâncias raras, pode ser exigido escalonamento detalhado para estabelecer fiavelmente se o passivo por impostos diferidos de uma entidade tributável resultará em pagamentos acrescidos de impostos no mesmo período em que um activo por impostos diferidos de uma outra entidade tributável resultará em pagamentos decrescidos, por essa segunda entidade tributável.

IAS 12*Gasto de Impostos***Gasto (Rendimento) de Imposto Relacionado com Resultados de Actividades Ordinárias**

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

Diferenças de Câmbio em Passivos ou Activos por Impostos Estrangeiros Diferidos

78. A IAS 21, Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio, exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especificam onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração dos resultados. Concordantemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, tais diferenças podem ser classificadas como gastos (rendimentos) por impostos diferidos se essa apresentação for considerada como a mais útil para os utentes das demonstrações financeiras.

DIVULGAÇÃO

79. **Os principais componentes de gasto (rendimento) de impostos devem ser divulgados separadamente.**

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

- (a) gasto (rendimento) por impostos correntes;
- (b) quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;
- (c) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias;
- (d) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos;
- (e) a quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferença temporária de um período anterior que seja usada para reduzir gasto de impostos correntes;
- (f) a quantia dos benefícios de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferenças temporárias de um período anterior que seja usada para reduzir gastos de impostos diferidos;
- (g) gasto por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, de um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 56; e
- (h) a quantia de gasto (rendimento) de impostos relacionado com as alterações nas políticas contabilísticas e erros fundamentais que sejam incluídos na determinação de resultados líquidos do período de acordo com o tratamento alternativo permitido na IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

81. **O que se segue deve ser também divulgado separadamente:**

- (a) **o imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados ao capital próprio;**
- (b) **gasto (rendimento) por impostos relacionado com itens extraordinárias reconhecidos durante o período;**
- (c) **uma explicação do relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico em uma ou em ambas das seguintes formas:**
 - (i) **uma reconciliação numérica entre gasto (rendimento) de impostos e o produto de lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) de imposto aplicável(eis) divulgando também a base pela qual a taxa(s) de imposto aplicável(eis) é (são) calculada(s); ou**

- (ii) *uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgando também a base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável;*
 - (d) *uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;*
 - (e) *a quantia (e a data de extinção, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas, e créditos por impostos não usados relativamente aos quais nenhum activo por impostos diferidos seja reconhecido no balanço;*
 - (f) *a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente aos quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos (ver parágrafo 39);*
 - (g) *com respeito a cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos por impostos não usados:*
 - (i) *a quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado;*
 - (ii) *a quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço;*
 - (h) *com respeito a operações descontinuadas, o gasto de impostos relacionado com:*
 - (i) *o ganho ou perda da descontinuação; e*
 - (ii) *o resultado das actividades ordinárias da operação descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado; e*
 - (i) *a quantia consequente do imposto de rendimento dos dividendos da empresa que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras.*
82. *Uma empresa deve divulgar a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando:*
- (a) *a utilização do activo por impostos diferidos seja dependente de lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e*
 - (b) *a empresa tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com que se relaciona o activo por impostos diferidos.*
- 82A. *Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52 A, uma empresa deve divulgar a natureza das potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Além disso, a empresa deve divulgar as quantias das potenciais consequências do imposto de rendimento praticamente determináveis e se existem ou não quaisquer potenciais consequências no imposto de rendimento não praticamente determináveis.*
83. *Uma empresa divulga a natureza e quantia de cada item extraordinário quer na face da demonstração dos resultados ou nas notas às demonstrações financeiras. Quando esta divulgação seja feita nas notas às demonstrações financeiras, a quantia total de todas os itens extraordinários é divulgada na face da demonstração dos resultados, líquida dos gastos (rendimentos) por impostos agregados relacionados. Se bem que os utentes das demonstrações financeiras possam achar que a divulgação do gasto (rendimento) de impostos relacionados com cada item extraordinário seja útil, é algumas vezes difícil imputar gastos (rendimentos) de impostos entre tais itens. Nestas circunstâncias o gasto (rendimento) de impostos relacionados com itens extraordinários podem ser divulgados agregadamente.*

IAS 12

84. As divulgações exigidas pelo parágrafo 81 (c) faz com que os utentes das demonstrações financeiras compreendam se o relacionamento entre o gasto (rendimento) de impostos e o lucro contabilístico é não usual e compreendam os factores significativos que podem afectar esse relacionamento no futuro. O relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico pode ser afectado por factores tais como rédito que seja isento de tributação, gastos que não sejam dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal), o efeito de perdas fiscais e o efeito de taxas de tributação estrangeiras.
85. Ao explicar o relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico, uma empresa usa uma taxa de tributação aplicável que proporcione a informação mais significativa aos utentes das suas demonstrações financeiras. Muitas vezes, a taxa mais significativa é a taxa doméstica interna de impostos do país em que a empresa está domiciliada, agregando a taxa aplicada de impostos nacionais com as taxas aplicadas de quaisquer impostos locais que sejam calculados num nível substancialmente semelhante de lucro tributável (perda fiscal). Porém, para uma empresa que opere em várias jurisdições, pode ser mais significativo agregar reconciliações separadas preparadas em que se use a taxa interna em cada jurisdição individual. O exemplo seguinte ilustra como a selecção da taxa de imposto aplicável afecta a apresentação da reconciliação numérica.
86. A taxa efectiva média é o gasto (rendimento) de impostos dividido pelo lucro contabilístico.
87. Seria muitas vezes impraticável calcular a quantia de passivos não reconhecidos por impostos diferidos provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (ver parágrafo 39). Por isso, esta Norma exige que uma empresa divulgue a quantia agregada das subjacentes diferenças temporárias mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as empresas são encorajadas a divulgar as quantias não reconhecidas de passivos por impostos diferidos porque os utentes das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.
- 87A. O parágrafo 82A exige que uma empresa divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Uma empresa divulga as características importantes dos sistemas do imposto de rendimento e os factores que afectarão a quantia das potenciais consequências dos dividendos no imposto do rendimento.
- 87B. Não seria algumas vezes praticável calcular a quantia total das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos a accionistas. Pode ser o caso, por exemplo, em que uma empresa tenha um grande número de subsidiárias estrangeiras. Contudo, mesmo em tais circunstâncias, podem ser facilmente determináveis algumas parcelas da quantia total. Por exemplo, num grupo consolidado, uma empresa mãe e algumas das suas subsidiárias podem ter pago impostos sobre o rendimento a uma taxa mais alta sobre os lucros não distribuídos e estar ciente da quantia que seria restituída no pagamento de dividendos futuros aos accionistas a partir dos lucros retidos consolidados. Neste caso, é divulgada a quantia restituível. Se aplicável, a empresa divulga também que existem potenciais consequências do imposto sobre o rendimento não praticamente determináveis. Nas demonstrações financeiras individuais da empresa mãe, se existirem, a divulgação das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento relaciona-se com os resultados retidos da empresa mãe.
- 87C. A uma empresa que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 82A pode também ser-lhe pedido que proporcione divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos. Em tais casos, considera isto ao determinar a informação a ser divulgada de acordo com o parágrafo 82A. Por exemplo, pode ser exigido a uma empresa que divulgue a quantia agregada de diferenças temporárias associada a investimentos em subsidiárias relativamente aos quais não foram reconhecidos quaisquer passivos por impostos diferidos (ver parágrafo 81 alínea f). Se for impraticável calcular as quantias de passivos por impostos diferidos não reconhecidos (ver parágrafo 87) podem existir quantias de potenciais consequências do imposto sobre o rendimento de dividendos não determináveis praticamente relacionados com estas subsidiárias.
88. Uma empresa divulga quaisquer passivos contingentes e activos contingentes relacionados com impostos de acordo com a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Podem surgir passivos contingentes e activos contingentes a partir, por exemplo, de desentendimentos não resolvidos com as autoridades fiscais. Semelhantemente, quando alterações nas taxas de impostos ou de leis fiscais sejam decretadas ou anunciadas após a data do balanço, uma empresa divulgará quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a IAS 10, Acontecimentos Após e Data do Balanço).

Exemplo que ilustra o Parágrafo 85

Em 19X2, uma empresa tem um lucro contabilístico na sua própria jurisdição (país A) de 1 500 (19X1: 2 000) e no país B de 1 500 (19X1: 500). A taxa de imposto é de 30 % no país A e de 20 % no país B. No país A, gastos de 100 (19X1: 200) não são dedutíveis para finalidades de impostos.

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação com a taxa de imposto doméstica:

	19X1	19X2
Lucro contabilístico	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Imposto à taxa doméstica de 30 %	750	900
Efeito fiscal de gastos que não são dedutíveis para fins fiscais	60	30
Efeito de taxas de impostos mais baixas no país B	(50)	(150)
Gasto de impostos	<u>760</u>	<u>780</u>

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação preparada por agregação de reconciliações separadas para cada jurisdição nacional. Por este método, o efeito das diferenças entre a taxa de tributação doméstica da própria empresa que relata e a taxa doméstica em outras jurisdições não surge como um item separado na reconciliação. Uma empresa pode necessitar discutir o efeito de alterações significativas em taxas quer de impostos quer no mix de lucros obtidos em jurisdições diferentes a fim de explicar alterações na(s) taxa(s) de imposto(s) aplicáveis como exigido pelo parágrafo 81 (d).

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

DATA DE EFICÁCIA

89. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998, excepto como especificado no parágrafo 91. Se uma empresa aplicar esta Norma às demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 1998, a empresa deve divulgar o facto de que aplicou esta Norma em lugar da IAS 12, Contabilização de Impostos sobre o Rendimento, aprovada em 1979.***
90. Esta Norma substitui a IAS 12, Contabilização de Impostos sobre o Rendimento, aprovada em 1979.
91. ***Os parágrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e a supressão dos parágrafos 3 e 50 tornam-se operacionais para as demonstrações financeiras ⁽³⁾ que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma empresa deve divulgar este facto.***

⁽³⁾ O parágrafo 91 refere-se a «demonstrações financeiras anuais» em linha com a linguagem mais explícita para a redacção de data de eficácia adoptada em 1998. O parágrafo 89 refere-se a «demonstrações financeiras».

IAS 14

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 14
(REVISTA EM 1997)****Relato por Segmentos**

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

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

INTRODUÇÃO

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

1. A IAS 14 original aplicava-se a empresas cujos títulos fossem publicamente negociados e a outras entidades economicamente significativas. A IAS 14 (revista) aplica-se a empresas cujos títulos de capital próprio ou de dívida sejam publicamente negociados, incluindo empresas em processo de emissão de títulos de capital próprio ou de dívida num mercado público de títulos, mas não a outras entidades economicamente significativas.
2. A IAS 14 original exigia que a informação fosse relatada por segmentos sectoriais e por segmentos geográficos. Só proporcionava orientação geral para a identificação de segmentos sectoriais e de segmentos geográficos. Sugeria que agrupamentos organizacionais internos podem proporcionar uma base para determinar segmentos relatáveis, ouo relato por segmentos pode exigir reclassificação de dados. A IAS 14 (revista) exige que seja relatada informação relativa a segmentos de negócio e geográficos. Proporciona orientação mais pormenorizada do que a IAS 14 original para identificar segmentos de negócio e segmentos geográficos. Exige que uma empresa se debruce sobre a sua estrutura organizacional interna e sobre o seu sistema de relato interno com a finalidade de identificar esses segmentos. Se os segmentos internos não forem baseados em grupos de produtos e serviços relacionados nem na geografia, a IAS 14 (revista) exige que uma empresa deve debruçar-se sobre o próximo nível mais baixo de segmentação interna para identificar os seus segmentos relatáveis.
3. A IAS 14 original exigia que a mesma quantidade de informação fosse relatada quer para segmentos sectoriais quer para geográficos. A IAS 14 (revista) dispõe que uma base de segmentação é principal e que a outra é secundária, com consideravelmente menos informação a ser exigida para divulgação dos segmentos secundários.
4. A IAS 14 original era omissa sobre se a informação por segmentos precisava ou não de ser preparada usando as mesmas políticas contabilísticas adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas ou individuais de uma empresa. A IAS 14 (revista) exige que sejam seguidas as mesmas políticas contabilísticas.
5. A IAS 14 original tinha permitido diferenças na definição de resultados do segmento entre empresas. A IAS 14 (revista) proporciona orientação mais pormenorizada do que a original IAS 14 quanto a itens específicos de rédito e de gasto que devam ser incluídos ou excluídos do rédito de segmento ou do gasto de segmento. Concordantemente, a IAS 14 (revista) proporciona uma medida normalizada de resultados do segmento, mas somente até ao ponto em que os itens de réditos e de gastos operacionais possam ser directamente atribuídos ou razoavelmente imputados aos segmentos.
6. A IAS 14 (revista) exige «simetria» na inclusão de itens nos resultados de segmento e nos activos de segmento. Se, por exemplo, os resultados de segmento reflectirem gastos de depreciação, o activo depreciável deve ser incluído nos activos de segmento. A IAS 14 original era omissa sobre este assunto.

IAS 14

7. A IAS 14 original era omissa sobre se os segmentos considerados como demasiado pequenos para relato separado podiam ou não ser combinados com outros segmentos ou excluídos de todos os segmentos relatáveis. A IAS 14 (revista) dispõe que os pequenos segmentos relatados internamente, aos quais não se exige que relatem separadamente, possam ser controlados um com os outros se partilharem um número substancial dos factores que definam um segmento de negócios ou um segmento geográfico ou possam ser combinados com um segmento significativo similar relativamente ao qual seja relatada informação internamente se certas condições forem satisfeitas.
8. A IAS 14 original era omissa sobre se os segmentos geográficos deviam ou não ser baseados sobre onde os activos da empresa estão localizados (a origem das suas vendas) ou sobre onde estão localizados os clientes (o destino das suas vendas). A IAS 14 (revista) exige que, qualquer que seja a base dos segmentos geográficos de uma empresa, vários itens de dados necessitam ser apresentados na outra base se esta for significativamente diferente.
9. A IAS 14 original exigia quatro itens principais de informação quer para segmentos industriais quer para segmentos geográficos:
 - (a) vendas ou outros réditos operacionais, distinguindo entre rédito derivado de clientes fora da empresa e rédito derivado de outros segmentos;
 - (b) resultado do segmento;
 - (c) activos do segmento utilizados; e
 - (d) a base de apreçamento intersegmentos.

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

- (a) passivos do segmento;
 - (b) custo dos activos fixos tangíveis e dos activos intangíveis adquiridos durante o período;
 - (c) gasto de depreciações e de amortizações;
 - (d) gastos não caixa que não sejam depreciação e amortização; e
 - (e) a parte da empresa no resultado líquido de uma associada, empreendimento conjunto ou outro investimento contabilizado pelo método da equivalência patrimonial, somente se substancialmente todas as operações da associada estiverem no âmbito daquele segmento, e a quantia do investimento relacionado.
- Para base secundária de relato de segmentos de uma empresa, a IAS 14 (revista) deixa cair a exigência da IAS 14 original quanto a resultado de segmento e substitui-a pelo custo dos activos fixos tangíveis e intangíveis adquiridos durante o período.
10. A IAS 14 original era omissa sobre se a informação por segmentos de períodos anteriores apresentada para fim comparativos devia ser reexpressa relativamente a uma alteração material nas políticas contabilísticas do segmento. A IAS 14 (revista) exige a reexpressão a menos que seja impraticável fazê-lo.
 11. A IAS 14 (revista) exige que se o rédito total de clientes externos de todos os segmentos relatáveis combinados for inferior a 75 por cento do rédito da empresa, então os segmentos relatáveis devem ser identificados até ser atingido o nível de 75 por cento.
 12. A IAS 14 original permitia um método diferente de apreçamento de transferências intersegmentos para ser usado em dados de segmentos do que era realmente usado para apreçar transferências. A IAS 14 (revista) exige que as transferências intersegmentos sejam mensuradas na base que a empresa realmente usou para apreçar as transferências.
 13. A IAS 14 (revista) exige divulgação de réditos de qualquer segmento não considerado relatável por tal segmento gerar uma maioria dos seus réditos das vendas a outros segmentos se os réditos das vendas desse segmento a clientes externos for 10 por cento ou mais do rédito total da empresa. A IAS 14 original não tinha exigência comparável.

IAS 14

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-7
Definições	8-25
Definições em Outras Normas Internacionais de Contabilidade	8
Definições de Segmento de Negócio e de Segmento Geográfico	9-15
Definições de Rédito, Gasto, Resultado, Activos e Passivos de Segmento	16-25
Identificação de Segmentos Relatáveis	26-43
Formatos de Relato por Segmentos Principais e Secundários	26-30
Segmentos de Negócio e Geográficos	31-33
Segmentos Relatáveis	34-43
Políticas Contabilísticas de Segmento	44-48
Divulgação	49-83
Formato de Relato Principal	50-67
Informação de Segmentos Secundários	68-72
Divulgações Ilustrativas de Segmentos	73
Outros Assuntos de Divulgação	74-83
Data de Eficácia	84

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

OBJECTIVO

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

- (a) compreender melhor o desempenho passado da empresa;
- (b) avaliar melhor os riscos e retornos da empresa; e
- (c) fazer juízos de valor mais informados acerca da empresa como um todo.

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada a conjuntos completos de demonstrações financeiras publicadas que se conformem com as Normas Internacionais de Contabilidade.***
2. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de fluxos de caixa, uma demonstração de alterações no capital próprio e notas, como disposto na IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras.
3. ***Esta Norma deve ser aplicada por empresas cujos títulos de capital próprio ou de dívida sejam negociados publicamente e por empresas que estejam no processo de emissão de títulos de capital próprio ou de dívida em mercados públicos de títulos.***
4. Se uma empresa cujos títulos não são publicamente negociados preparar demonstrações financeiras que se conformem com Normas Internacionais de Contabilidade, essa empresa é encorajada voluntariamente a divulgar informação financeira por segmentos.
5. ***Se uma empresa cujos títulos não são publicamente negociados escolher divulgar informação por segmentos voluntariamente em demonstrações financeiras que cumpram as Normas Contabilísticas Internacionais, essa empresa deve cumprir inteiramente os requisitos desta Norma.***
6. ***Se um único relatório financeiro contiver quer as demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa cujos títulos sejam publicamente negociados quer as demonstrações financeiras individuais da empresa mãe ou de uma ou mais subsidiárias, a informação por segmentos somente necessita ser apresentada na base das demonstrações financeiras consolidadas. Se uma subsidiária for ela própria uma empresa cujos títulos sejam publicamente negociados, ela apresentará informação por segmentos no seu próprio relatório financeiro individual.***
7. ***Semelhantemente, se um único relatório financeiro contiver tanto demonstrações financeiras de uma empresa cujos títulos sejam publicamente negociados como demonstrações financeiras individuais de uma associada ou empreendimento conjunto contabilizado pelo método da equivalência patrimonial em que a empresa tenha um interesse financeiro, a informação por segmentos somente necessita de ser apresentada na base das demonstrações financeiras da empresa. Se a associada ou o empreendimento conjunto contabilizado pelo método da equivalência patrimonial for ele próprio uma empresa cujos títulos sejam publicamente negociados, ela apresentará informação por segmentos no seu próprio relatório financeiro individual.***

DEFINIÇÕES

Definições em Outras Normas Internacionais de Contabilidade

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

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

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

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

Definições de Segmento de Negócio e de Segmento Geográfico

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

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

IAS 14

- (a) *a natureza dos produtos ou serviços;*
- (b) *a natureza dos processos de produção;*
- (c) *o tipo ou classe de cliente dos produtos ou serviços;*
- (d) *os métodos usados para distribuir os produtos ou proporcionar os serviços; e*
- (e) *se aplicável, a natureza de ambiente regulador, como por exemplo, a banca, os seguros ou os serviços públicos.*

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

- (a) *similitude de condições económicas e políticas;*
- (b) *relacionamentos entre unidades operacionais em áreas geográficas diferentes;*
- (c) *proximidade das unidades operacionais;*
- (d) *riscos especiais associados a unidades operacionais numa área particular;*
- (e) *regulamentos de controlo cambial; e*
- (f) *os riscos de moeda subjacentes.*

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

10. Os factores do parágrafo 9 para identificar segmentos de negócio e segmentos geográficos não são listados em qualquer ordenação particular.
11. Um segmento de negócio individual não inclui produtos e serviços com riscos e retornos significativamente diferenciados. Embora possa haver dissimilaridades com respeito a um ou a vários dos factores na definição de um segmento de negócio, espera-se que os produtos e serviços incluídos num segmento individual de negócio sejam semelhantes com respeito a uma maioria dos factores.
12. Semelhantemente, um segmento geográfico não inclui unidades operacionais em ambientes económicos com riscos e retornos significativamente diferenciados. Um segmento geográfico pode ser um único país, um grupo de dois ou mais países ou uma região adentro de um país.
13. As origens predominantes de riscos afectam a forma como a maior parte das empresas são organizadas e geridas. Por isso, o parágrafo 27 desta Norma dispõe que a estrutura organizacional de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro interno sejam a base para a identificação de segmentos. Os riscos e retornos de uma empresa são influenciados tanto pela localização geográfica das suas unidades operacionais (onde os seus produtos sejam produzidos ou onde as suas actividades de entrega de serviços estejam baseadas) e também pela localização dos seus mercados (onde os seus produtos sejam vendidos ou os serviços sejam prestados). A definição permite que os segmentos geográficos sejam baseados quer:
 - (a) na localização das instalações e outros activos de produção ou de serviços de uma empresa; quer
 - (b) na localização dos seus mercados e clientes.
14. A estrutura organizacional e de relato interno de uma empresa fornecem provas quanto a se a sua origem dominante de riscos geográficos é consequência da localização dos seus activos (a origem das suas vendas) ou da localização dos seus clientes (o destino das suas vendas). Consequentemente, uma empresa olha para esta estrutura para determinar se os seus segmentos geográficos devem ser baseados na localização dos seus activos ou na localização dos seus clientes.

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

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

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

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

- (a) ***itens extraordinários;***
- (b) ***rendimento de juros ou de dividendos, incluindo juros obtidos em adiantamentos ou em empréstimos a outros segmentos, a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de uma natureza financeira; ou***
- (c) ***ganhos nas vendas de investimentos ou ganhos na extinção de dívidas a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de uma natureza financeira.***

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

O rédito do segmento inclui o quinhão do empreendedor conjunto no rédito de uma entidade conjuntamente controlada que seja contabilizada pela consolidação proporcional, de acordo com a IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos.

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

- (a) ***itens extraordinários;***
- (b) ***juros, incluindo juros incorridos em adiantamentos ou empréstimos de outros segmentos, salvo se as operações do segmento forem primordialmente de uma natureza financeira;***
- (c) ***perdas em vendas de investimentos ou perdas na extinção de dívidas a menos que as operações do segmento sejam primordialmente de uma natureza financeira;***
- (d) ***o quinhão de uma empresa nas perdas de associadas, empreendimentos conjuntos ou em outros investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;***
- (e) ***gasto do imposto sobre o rendimento; ou***
- (f) ***gastos gerais administrativos, gastos das sedes e outros gastos que surjam ao nível da empresa e se relacionem com esta no seu todo. Porém, são algumas vezes incorridos custos ao nível da empresa por conta de um segmento. Tais custos são gastos do segmento se se relacionarem com as actividades operacionais do segmento e possam ser directamente atribuídos ou imputados ao segmento numa base razoável.***

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

IAS 14

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

17. As definições de rédito do segmento, gasto do segmento, activos do segmento e passivos do segmento incluem quantias dos itens que sejam directamente atribuíveis a um segmento e quantias dos itens que possam ser imputados a um segmento numa base razoável. Uma empresa atende ao seu sistema de relato interno como o ponto de partida para a identificação dos itens que possam ser directamente atribuídos, ou razoavelmente imputáveis, a segmentos. Isto é, há uma presunção de que quantias que tenham sido identificadas com segmentos para finalidades de relato financeiro interno são directamente atribuíveis ou razoavelmente imputáveis a segmentos para a finalidade de mensurar o rédito do segmento, o gasto do segmento, os activos do segmento e os passivos dos segmentos relatáveis.
18. Em alguns casos, porém, um rédito, um gasto, um activo ou um passivo podem ter sido imputados a segmentos para finalidades de relato financeiro interno numa base que seja compreendida pela gestão da empresa mas que se presume ser subjectiva, arbitrária, ou difícil de compreender por utentes externos de demonstrações financeiras. Tal imputação não constitui uma base razoável segundo as definições nesta Norma de rédito do segmento, gasto de segmento, activos do segmento e passivos do segmento. Inversamente, uma empresa pode decidir não imputar alguns itens de rédito, de gasto, de activos ou de passivos para finalidade de relato financeiro interno, mesmo que exista uma base razoável para o fazer. Tal item é imputado no seguimento das definições nesta Norma de rédito do segmento, gastos do segmento, activos do segmento e passivos do segmento.

19. Como exemplos de activos do segmento incluem-se activos correntes que sejam usados nas actividades operacionais do segmento, activos fixos tangíveis, activos que sejam sujeitos a locações financeiras (IAS 17, Locações) e activos intangíveis. Se um dado item de depreciação ou de amortização for incluído em gastos de segmento, o respectivo activo é também incluído nos activos do segmento. Os activos do segmento não incluem activos usados para finalidades da empresa em geral ou da sede. Os activos de segmento incluem activos operacionais partilhados por dois ou mais segmentos se existir uma base razoável de imputação. Os activos do segmento incluem o goodwill que seja directamente atribuível a um segmento ou que possa ser imputado a um segmento numa base razoável e o gasto de segmento inclui a respectiva amortização do *goodwill*.
20. Como exemplos de passivos do segmento incluem-se dívidas a pagar comerciais e outras, passivos acrescidos, adiantamentos de clientes, provisões para garantia de produtos e outras reivindicações relacionadas com o fornecimento de bens e serviços. Os passivos do segmento não incluem empréstimos, passivos relacionados com activos que sejam objecto de locações financeiras (IAS 17), e outros passivos que sejam incorridos mais para finalidades de financiamento do que para finalidades operacionais. Se o gasto de juros for incluído no resultado do segmento, o respectivo passivo que vença juros é incluído nos passivos do segmento. Os passivos dos segmentos cujas operações não sejam primordialmente de uma natureza financeira não incluem empréstimos e passivos semelhantes porque o resultado do segmento representa um lucro ou perda operacional e não um lucro ou perda de financiamento líquido. Além disso, porque a dívida é muitas vezes emitida a nível da sede ou numa base empresarial mais vasta, não é muitas vezes possível atribuir directamente, ou imputar razoavelmente ao segmento o passivo que vence juros.
21. As mensurações de activos e de passivos de segmento incluem ajustamentos às quantias escrituradas anteriores dos activos do segmento e dos passivos do segmento identificáveis de uma empresa adquirida numa concentração de actividades empresariais contabilizada como uma aquisição, mesmo que esses ajustamentos sejam feitos apenas com a finalidade de preparar demonstrações financeiras consolidadas, não sendo registados em qualquer das demonstrações financeiras individuais da empresa mãe ou da subsidiária. Da mesma forma, se os activos fixos tangíveis tiverem sido revalorizados subsequentemente à aquisição de acordo com o tratamento contabilístico alternativo permitido pela IAS 16, então a mensuração dos activos do segmento reflecte essas revalorizações.
22. Pode ser encontrada alguma orientação de imputação de custosem outras Normas Internacionais de Contabilidade. Por exemplo, os parágrafos 8-16 da IAS 2, Inventários, proporcionam orientação para atribuir e imputar custos a inventários, e os parágrafos 16-21 da IAS 11, Contratos de Construção, proporcionam orientação para atribuir e imputar custos a contratos. Essa orientação pode ser útil na atribuição ou imputação de custos a segmentos.
23. A IAS 7, Demonstrações de Fluxos de Caixa, proporciona orientação quanto a se os descobertos bancários devem ser incluídos como um componente de caixa ou devem ser relatados como empréstimos.
24. O rédito do segmento, os gastos do segmento, os activos de segmento e os passivos de segmento são determinados antes de saldos intragrupos e de transacções intragrupos serem eliminados como parte do processo de consolidação, excepto até ao ponto em que tais saldos e transacções intragrupo sejam entre empresas do grupo no âmbito de um único segmento.
25. Embora as políticas contabilísticas usadas na preparação e apresentação de demonstrações financeiras da empresa como um todo sejam também as políticas contabilísticas de segmento fundamentais, as políticas contabilísticas de segmento incluem, adicionalmente, políticas que se relacionam especificamente com o relato de segmentos, tal como identificação de segmentos, método de apreamento de transferências inter-segmentos e bases para imputação de réditos e de gastos aos segmentos.

IDENTIFICAÇÃO DE SEGMENTOS RELATÁVEIS

Formatos de Relato por Segmentos Principais e Secundários

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

IAS 14

27. **A organização interna e a estrutura de gestão de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro interno para o conselho de direcção e para o director executivo principal devem ser normalmente a base de identificação da fonte e natureza predominantes de riscos e as taxas de retorno diferenciadas que a empresa defronta e, por isso, para a determinação de formato do qual o relato é principal e do que é secundário, excepto no que se dispõe nos subparágrafos a) e b) abaixo:**
- (a) **se os riscos e taxas de retorno de uma empresa forem fortemente afectados quer por diferenças nos produtos e serviços que produz e presta quer por diferenças nas áreas geográficas em que opera, como evidenciado por uma «abordagem matricial» à gestão da empresa e ao relato interno para o conselho de direcção e para o director executivo principal, então a empresa deve usar os segmentos de negócio como o seu formato principal de relato de segmento e os segmentos geográficos como o seu formato secundário de relato; e**
- (b) **se a organização interna e a estrutura de gestão de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro interno para o conselho de direcção e para o director executivo principal não forem baseados nem em produtos individuais ou serviços ou grupos de produtos/serviços relacionados nem na geografia, os directores e a gerência da empresa devem determinar se os riscos e retornos da empresa estão mais relacionados com produtos e serviços que ela produz ou mais com as áreas geográficas em que opera e, como consequência, deve escolher ou segmentos de negócio ou segmentos geográficos como o formato principal de relato de segmento da empresa, e o outro como o seu formato secundário de relato.**
28. Para a maior parte das empresas, a fonte predominante de riscos e retornos determina como a empresa está organizada e gerida. A estrutura organizacional de gestão de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro internoproporcionam normalmente a melhor prova da fonte predominante de riscos e retornos para a finalidade do seu relato por segmentos. Por isso, excepto em raras circunstâncias, uma empresa relatará informação por segmentos nas suas demonstrações financeiras na mesma base querrelata internamente para a gestão de topo. A sua fonte predominante de riscos e retornos torna-se o seu formato principal de relato por segmentos. A sua fonte secundária de riscos e retornos torna-se o seu formato secundário de relato por segmentos.
29. A «apresentação matricial» — quer por segmentos de negócio quer por segmentos geográficos como formatos principais de relato por segmentos com divulgações completas em cada base — proporcionará muitas vezes informação útil se os riscos e taxas de retorno de uma empresa forem fortemente afectados quer por diferenças nos produtos e serviços que ela produzquer por diferenças nas áreas geográficas em que opera. Esta Norma não exige, mas não proíbe, uma «apresentação matricial».
30. Em alguns casos, a organização e o relato interno de uma empresa podem ter-se desenvolvido ao longo de linhas não relacionadas seja por diferenças nos tipos de produtos e serviços que produzem seja por áreas geográficas em que operam. Por exemplo, o relato interno pode estar organizado unicamente por entidade jurídica resultando em segmentos internos compostos de grupos de produtos e serviços não relacionados. Nesses casos pouco usuais, os dados por segmento relatados internamente não satisfarão o objectivo desta Norma. Desta forma, o parágrafo 27 b) exige que os directores e a gerência da empresa determinem se os riscos e retornos da empresa estão mais orientados por produtos/serviços ou mais orientados geograficamente e assim escolher ou segmentos geográficos ou segmentos de negócios como a base principal de relato por segmento da empresa. O objectivo é conseguir um grau razoável de comparabilidade com outras empresas, aumentar a compreensibilidade da informação resultante e satisfazer as necessidades expressas de investidores, de credores, e de outros para informação acerca de riscos e retornos relacionados de produtos/serviços e relacionados geograficamente.

Segmentos com Negócio e Geográficos

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

32. *Se a estrutura organizacional interna de gestão de uma empresa e o seu sistema de relato financeiro interno para o conselho de direcção e director executivo superior não forem baseados em produtos ou serviços individuais nem em grupos de produtos/serviços relacionados nem na geografia, o parágrafo 27 b) exige que os directores e a gestão da empresa devem escolher ou segmentos de negócio ou segmentos geográficos como o formato de relato por segmento principal com base na sua avaliação de qual deles reflecte a fonte principal dos riscos e retornos da empresa, e sendo o outro o formato secundário de relato. Nesse caso, os directores e a gestão da empresa devem determinar os seus segmentos de negócio e segmentos geográficos para finalidades de relato externo com base nos factores constantes das definições do parágrafo 9 desta Norma, e não na base do seu sistema de relato financeiro interno para o conselho de direcção e director executivo superior, em consistência com o que se segue:*
- (a) *se um ou mais dos segmentos relatados internamente aos directores e à gerência for um segmento de negócio ou um segmento geográfico baseado nos factores constantes das definições do parágrafo 9 mas outros não o forem, o subparágrafo b) abaixo somente deve ser aplicado àqueles segmentos internos que não satisfaçam as definições do parágrafo 9 (isto é, um segmento internamente relatado que satisfaça a definição não deve ser mais segmentado);*
 - (b) *para aqueles segmentos internamente relatados aos directores e à gerência que não satisfaçam as definições do parágrafo 9, a gerência da empresa deve atender ao próximo nível mais baixo de segmentação interna que relata informação segundo linhas de serviço ou linhas geográficas, como apropriado segundo as definições do parágrafo 9; e*
 - (c) *se um tal segmento de nível inferior internamente relatado satisfizer a definição de segmento de negócio ou de segmento geográfico com base nos factores do parágrafo 9, devem ser aplicados a esse segmento os critérios dos parágrafos 34 e 35 para a identificação de segmentos relatáveis.*
33. Segundo esta Norma, a maioria das empresas identificará os seus segmentos de negócio e geográficos como as unidades organizacionais pelas quais é relatada a informação ao conselho de direcção (particularmente aos directores supervisores não gerentes, se houver) e ao executivo superior (o sénior tomador de decisões operacionais, que em alguns casos pode ser um grupo de várias pessoas) com a finalidade de avaliar o desempenho passado de cada unidade e de tomar decisões acerca de futuras imputações de recursos. E mesmo se uma empresa tiver de aplicar o parágrafo 32 porque os seus segmentos internos não seguem linhas de produto/serviço ou geográficos, ela atenderá ao próximo nível inferior de segmentação interna que relate informação segundo linhas de produto e serviços ou linhas geográficas e não segundo segmentos construídos unicamente para finalidades de relato externo. Esta maneira de atender à estrutura organizacional de gestão de uma empresa e ao seu sistema de relato financeiro interno para identificar os segmentos de negócio e geográficos da empresa para finalidades de relato externo é algumas vezes denominada a «abordagem de gestão» e os componentes organizacionais pelos quais a informação é relatada internamente são algumas vezes chamados «segmentos operacionais».

Segmentos Relatáveis

34. *Dois ou mais segmentos de negócio ou geográficos relatados internamente que sejam substancialmente semelhantes podem ser combinados como um único segmento de negócio ou segmento geográfico. Dois ou mais segmentos de negócio ou segmentos geográficos somente são substancialmente semelhantes se:*
- (a) *mostrarem desempenho financeiro semelhante a longo prazo; e*
 - (b) *forem semelhantes em todos os factores constantes da definição apropriada do parágrafo 9.*
35. *Um segmento de negócio ou um segmento geográfico deve ser identificado como um segmento relatável se a maior parte do seu rédito for obtido a partir de vendas a clientes externos e:*
- (a) *o seu rédito proveniente de vendas a clientes externos e de transacções com outros segmentos for 10 por cento ou mais do rédito total, externo e interno, de todos os segmentos; ou*

IAS 14

- (b) *o seu resultado do segmento, quer lucro ou perda, for 10 por cento ou mais do resultado combinado de todos os segmentos com lucro ou o resultado combinado de todos os segmentos com perda, conforme o que seja o maior em quantia absoluta; ou*
- (c) *os seus activos forem 10 por cento ou mais dos activos totais de todos os segmentos.*
36. *Se um segmento relatado internamente estiver abaixo de todos os limites de importância do parágrafo 35:*
- (a) *esse segmento pode ser designado como um segmento relatável a despeito da sua dimensão;*
- (b) *se não for designado como um segmento relatável a despeito da sua dimensão, esse segmento pode ser combinado num segmento separadamente relatável com um ou mais outros segmentos relatados internamente que estejam abaixo de todos os limites de importância do parágrafo 35 (dois ou mais segmentos de negócio ou segmentos geográficos são semelhantes se eles partilharem a maior parte dos factores constantes da definição apropriada constantes do parágrafo 9); e*
- (c) *se esse segmento não estiver separadamente relatado ou combinado, deve ser incluído como um item de reconciliação não imputado.*
37. *Se o rédito externo total atribuível a segmentos relatáveis constituir menos do que 75 por cento do réditototal consolidado ou da empresa, devem ser identificados segmentos adicionais como segmentos relatáveis, mesmo se eles não satisfizerem os limites de 10 por cento do parágrafo 35, é incluído até pelo menos 75 por cento do réditototal consolidado ou da empresa nos segmentos relatáveis.*
38. Não se pretende que os limites de 10 por cento nesta Norma sejam uma orientação para determinar a materialidade de qualquer aspecto de relato financeiro que não seja a identificação de segmentos de negócio e geográficos relatáveis.
39. Ao limitar segmentos relatáveis àqueles que obtenham a maior parte do seu rédito de vendas a clientes externos, esta Norma não exige que as diferentes fases de operações verticalmente integradas sejam identificadas como segmentos de negócio separados. Porém, em alguns sectores, a prática corrente é relatar certas actividades integradas verticalmente como segmentos de negócio separados mesmo se não gerarem réditos externos de vendas significativas. Por exemplo, muitas empresas internacionais de petróleo relatam as suas actividades ascendentes (exploração e produção) e as suas actividades descendentes (refinação e marketing) como segmentos de negócio separados mesmo se a maior parte ou todo o produto ascendente (petróleo crude) for internamente transferido para a operação de refinação da empresa.
40. Esta Norma encoraja, mas não exige, o relato voluntário de actividades integradas verticalmente como segmentos separados, com descrição apropriada incluindo divulgação da base de apuração de transferências intersegmentos, como exigido pelo parágrafo 75.
41. *Se o sistema de relato interno de uma empresa tratar verticalmente actividades integradas como segmentos separados e a empresa não escolher relatá-los como segmentos de negócio, o segmento que vende deve ser combinado no(s) segmento(s) que compra(m) ao identificar segmentos de negócios externamente relatáveis a menos que não haja qualquer base razoável para o fazer, caso em que o segmento que vende seria incluído como um item de reconciliação não imputado.*
42. *Um segmento identificado como um segmento relatável no período imediatamente precedente porque satisfaz os limites relevantes de 10 por cento deve continuar a ser um segmento relatável do período corrente não obstante o seu rédito, o seu resultado, e os seus activos todos deixarem todos de exceder os limiares de 10 por cento, se a gerência da empresa julgar que o segmento continua a ser de importância continuada.*
43. *Se um segmento for identificado como um segmento relatável no período corrente porque satisfaz os limiares relevantes de 10 por cento, os dados do segmento do período anterior que sejam apresentados para finalidades comparativas devem ser reexpressos para reflectir o recém segmento relatável como um segmento separado, mesmo se esse segmento não satisfizer os limiares de 10 por cento do período anterior, a menos que seja impraticável fazê-lo.*

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS DE SEGMENTO

44. ***A informação por segmentos deve ser preparada em conformidade com as políticas contabilísticas adoptadas para na preparação e apresentação das demonstrações financeiras do grupo consolidado ou da empresa.***
45. Há um pressuposto de que as políticas contabilísticas que os directores e a gerência de uma empresa escolheram para utilizar na preparação das suas demonstrações financeiras consolidadas ou nas demonstrações financeiras gerais de empresa, são as que esses directores e gestores crêem ser as mais apropriadas para finalidades de relato externo. Dado que a finalidade da informação por segmento é a de ajudar os utentes de demonstrações financeiras a melhor compreenderem e a fazerem juízos de valor mais informados acerca da empresa como um todo, esta Norma exige o uso, na preparação de informação por segmento, das políticas contabilísticas que os directores e a gerência escolheram. Isso não significa, porém, que as políticas contabilísticas consolidadas ou da empresa devam ser aplicadas a segmentos reportáveis como se os segmentos fossem entidades de relato isoladas. Um cálculo pormenorizado feito ao aplicar uma dada política contabilística ao nível de toda a empresa pode ser imputado a segmentos se houver uma base razoável para fazê-lo. Cálculos de pensões, por exemplo, são muitas vezes feitos para uma empresa como um todo, mas as quantias podem ser imputadas a segmentos com base em dados remuneratórios e demográficos relativos aos segmentos.
46. Esta Norma não proíbe a divulgação de informação adicional por segmento que seja preparada numa base diferente das políticas contabilísticas adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas ou da empresa contanto que a) a informação seja relatada internamente ao conselho de direcção e ao director executivo principal para as finalidades de tomada de decisões acerca da imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho, e b) a base de mensuração desta informação adicional seja claramente descrita.
47. ***Os activos que sejam conjuntamente usados por dois ou mais segmentos devem ser imputados a segmentos se, e somente se, os seus respectivos réditos e gastos também forem imputados a esses segmentos.***
48. A maneira por que itens de activos, passivos, réditos e gastos são imputados aos segmentos depende de factores tais como a natureza desses itens, as actividades conduzidas pelo segmento e a relativa autonomia desse segmento. Não é possível ou apropriado especificar uma base única de imputação que deva ser adoptada por todas as empresas. Nem é apropriado forçar a imputação de itens de activos, passivos, réditos e gastos da empresa que se relacionem com dois ou mais segmentos juntamente, se a única base para fazer essas imputações for arbitrária ou difícil de compreender. Ao mesmo tempo, as definições de réditos do segmento, gastos do segmento, activos do segmento e passivos do segmento estão inter-relacionadas, e as definições e as imputações resultantes devem ser consistentes. Por isso, os activos conjuntamente usados são imputados a segmentos se, e somente se, os seus réditos e gastos relacionados também forem imputados a esses segmentos. Por exemplo, um activo é incluído nos activos de segmento se, e somente se, a respectiva depreciação ou amortização for deduzida na mensuração dos resultados do segmento.

DIVULGAÇÃO

49. Os parágrafos 50-67 especificam as divulgações exigidas para os segmentos relatáveis de um formato de relato de segmento principal de uma empresa. Os parágrafos 68-72 identificam as divulgações exigidas para o formato de relato secundário de uma empresa. As empresas são encorajadas a apresentar todas as divulgações do segmento principal identificadas nos parágrafos 50-67 para cada segmento secundário relatável, se bem que os parágrafos 68-72 exijam consideravelmente menos divulgações na base secundária. Os parágrafos 74-83 tratam de alguns outros assuntos de divulgação do segmento. O Apêndice 2 a esta Norma mostra a aplicação destas normas de divulgação.

Formato de Relato Principal

50. ***Os requisitos de divulgação constantes dos parágrafos 51-67 devem ser aplicados a cada segmento relatável com base no formato de relato principal de uma empresa.***

IAS 14

51. ***Uma empresa deve divulgar o rédito de segmento de cada segmento relatável. O rédito de segmento provenientes de vendas a clientes externos e o rédito desegmento proveniente de transacções com outros segmentos devem ser separadamente relatados.***
52. ***Uma empresa deve divulgar o resultado do segmento de cada segmento relatável.***
53. Se uma empresa puder calcular o resultado líquido do segmento ou alguma outra medida de lucratividade do segmento que não seja o resultado do segmento sem imputações arbitrárias, o relato de tais quantias é encorajado adicionalmente ao resultado do segmento, apropriadamente descrito. Se essa medida for preparada numa base diferente das políticas contabilísticas adoptadas para as demonstrações financeiras consolidadas ou individuais da empresa, a empresa incluirá nas suas demonstrações financeiras uma descrição clara da base de mensuração.
54. Um exemplo de uma medida de desempenho do segmento acima do resultado do segmento na demonstração dos resultados é a margem bruta de vendas. Exemplos de medidas de desempenho do segmento abaixo do resultado do segmento na demonstração dos resultados são os resultados das actividades ordinárias (seja antes ou após impostos) e o resultado líquido.
55. ***Uma empresa deve divulgar a quantia escriturada total dos activos do segmento de cada segmento relatável.***
56. ***Uma empresa deve divulgar os passivos do segmento de cada segmento relatável.***
57. ***Uma empresa deve divulgar o custo total incorrido durante o período para adquirir activos do segmento que se espera que sejam usados durante mais do que um período (activos fixos tangíveis e activos intangíveis) de cada segmento relatável. Se bem que isto algumas vezes seja referido como adições a capital fixo ou dispêndios de capital, a mensuração exigida por este princípio deve ser num regime de acréscimo, não num regime de caixa.***
58. ***Uma empresa deve divulgar a quantia total de gasto incluído no resultado do segmento relativo a depreciação e amortização de activos do segmento no período de cada segmento relatável.***
59. ***As empresas são encorajadas, mas não exigidas a divulgar a natureza e quantia de quaisquer itens de rédito de segmento e de gasto do segmento que sejam de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho de cada segmento relatável no período.***
60. A IAS 8 exige que «quando itens de rendimentos ou de gastos incluídos no lucro ou perda das actividades ordinárias sejam de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa no período, a natureza e quantia de tais itens deve ser divulgada separadamente». A IAS 8 oferece uma quantidade de exemplos, incluindo diminuições de inventários e de activos fixos tangíveis, provisões para reestruturações, alienações de activos fixos tangíveis e de investimentos a longo prazo, operações descontinuadas, liquidações de litígios e reversões de provisões. Não se pretende que o parágrafo 59 altere a classificação de quaisquer itens de rédito ou de gasto de ordinários para extraordinários (como definido na IAS 8) ou altere a mensuração de tais itens. Porém, a divulgação encorajada por esse parágrafo altera o nível pelo qual a importância de tais itens é avaliada para finalidades de divulgação a partir do nível da empresa para o nível de segmento.
61. ***Uma empresa deve divulgar, para cada segmento relatável, a quantia total de gastos de não caixa significativos, que não sejam depreciação e amortização, para os quais é exigida divulgação separada pelo parágrafo 58, que foram incluídos nos gastos de segmento e, por isso, deduzidos na mensuração do resultado de segmento.***
62. A IAS 7 exige que uma empresa apresente uma demonstração de fluxos de caixa que relate separadamente fluxos de caixa de actividades operacionais, de investimento e de financiamento. A IAS 7 anota que é relevante divulgar informação de fluxos de caixa de cada segmento industrial e geográfico relatáveis para compreensão da posição financeira global, liquidez e fluxos de caixa da empresa. A IAS 7 encoraja a divulgação de tal informação. Esta Norma também encoraja as divulgações de fluxos de caixa do segmento que sejam encorajadas pela IAS 7. Adicionalmente, encoraja a divulgação de réditos não caixa significativos que foram incluídos no rédito do segmento e, por isso, adicionados para mensuração dos resultados do segmento.

63. *Uma empresa que proporcione as divulgações de fluxos de caixa do segmento que são encorajadas pela IAS 7 não necessita de divulgar também o gasto de depreciação e amortização no seguimento do parágrafo 58 ou gastos não caixa no seguimento do parágrafo 61.*
64. *Uma empresa deve divulgar, para cada segmento relatável, o quinhão agregado do resultado líquido da empresa referente a associadas, empreendimentos conjuntos ou outros investimentos contabilizados segundo o método da equivalência patrimonial se substancialmente todas as operações dessas associadas estiverem no âmbito desse único segmento.*
65. Se bem que uma quantia agregada única seja divulgada no seguimento do parágrafo anterior, cada associada, empreendimento conjunto ou outro investimento pelo método de equivalência patrimonial, é avaliado individualmente para determinar se as suas operações estão ou não substancialmente todas dentro de um segmento.
66. *Se o quinhão agregado do resultado líquido de uma empresa relativo a associadas, empreendimentos conjuntos ou outros investimentos contabilizados segundo o método da equivalência patrimonial for divulgado por segmento relatável, os investimentos agregados nessas associadas e empreendimentos conjuntos devem também ser divulgados por segmento relatável.*
67. *Uma empresa deve apresentar uma reconciliação entre a informação divulgada por segmentos relatáveis e a informação agregada nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa. Ao apresentar a reconciliação, o rédito do segmento deve ser reconciliado com o rédito da empresa relativo a clientes externos (incluindo divulgação da quantia do rédito da empresa relativo a clientes externos não incluídos em qualquer rédito do segmento); o resultado do segmento deve ser reconciliado para uma medida comparável do resultado operacional da empresa assim como para o resultado líquido da empresa; os activos do segmento devem ser reconciliados com os activos da empresa; e os passivos dos segmentos devem ser reconciliados com os passivos da empresa.*

Informação de Segmentos Secundários

68. Os parágrafos 50-67 identificam os requisitos de divulgação a serem aplicados a cada segmento relatável com base no formato de relato principal de uma empresa. Os parágrafos 69-72 identificam os requisitos de divulgação a serem aplicados a cada segmento relatável, com base no formato de relato secundário de uma empresa, como se segue:
 - (a) se o formato principal de uma empresa for o de segmentos de negócios, as divulgações de relato secundário exigidas são identificadas no parágrafo 69;
 - (b) se o formato principal de uma empresa for o de segmentos geográficos com base na localização de activos (onde os produtos da empresa são produzidos ou onde as operações de entrega de serviços estão baseadas), as divulgações de formato secundário exigidas estão identificadas nos parágrafos 70 e 71;
 - (c) se o formato principal de uma empresa for o de segmentos geográficos com base na localização dos seus clientes (onde os seus produtos são vendidos ou os serviços são prestados) as divulgações do formato secundário exigidas estão identificadas nos parágrafos 70 e 72.
69. *Se o formato principal de uma empresa para relatar informação por segmentos for o de segmentos de negócio, ela deve também relatar a informação seguinte:*
 - (a) *rédito do segmento relativos a clientes externos por área geográfica com base na localização geográfica dos seus clientes, relativamente a cada segmento geográfico cujo rédito de vendas para clientes externos for 10 por cento ou mais do rédito total da empresa devido a vendas para todos os clientes externos;*
 - (b) *a quantia total transportada dos activos do segmento por localização geográfica de activos, para cada segmento geográfico cujos activos forem 10 por cento ou mais do activo total de todos os segmentos geográficos; e*

IAS 14

- (c) *os custos totais incorridos durante o período para adquirir os activos do segmento que se esperam que sejam usados durante mais de um período (activos fixos tangíveis e intangíveis) por localização geográfica de activos, por cada segmento geográfico cujos activos do segmento sejam 10 por cento ou mais dos activos totais de todos os segmentos geográficos.*
70. *Se o formato principal de uma empresa para relatar informação por segmentos for o de segmentos geográficos (quer baseados na localização de activos quer na localização de clientes), ela deve também relatar a informação por segmentos que se segue para cada segmento de negócio cujos réditos de vendas relativos a clientes externos seja 10 por cento ou mais do rédito total da empresa proveniente de vendas para clientes externos ou cujos activos do segmento sejam 10 por cento ou mais dos activos totais de todos os segmentos de negócios:*
- (a) *rédito do segmento proveniente de clientes externos;*
- (b) *a quantia escriturada total dos activos do segmento; e*
- (c) *os custos totais incorridos durante o período para adquirir activos do segmento que se espera que sejam usados durante mais de um período (activos fixos tangíveis e intangíveis).*
71. *Se o formato principal de uma empresa para relatar informação por segmentos for o de segmentos geográficos que sejam baseados na localização dos activos e se a localização dos seus clientes for diferente da localização dos seus activos, então a empresa deve relatar também o rédito proveniente das vendas a clientes externos por cada cliente baseado no segmento de base geográfica cujo rédito proveniente de vendas a clientes externos seja 10 por cento ou mais do rédito total da empresa proveniente das vendas a todos os clientes externos.*
72. *Se o formato principal de uma empresa para relatar informação por segmentos for o de segmentos geográficos que sejam baseados na localização de clientes e se os activos da empresa estiverem localizados em diferentes áreas geográficas dos seus clientes, então a empresa deve também relatar a informação por segmentos a seguir indicada por cada activo de segmento de base geográfica cujo rédito das vendas a clientes externos ou activos do segmento sejam 10 por cento ou mais das quantias relacionadas consolidadas ou do total da empresa:*
- (a) *a quantia escriturada total de activos do segmento por localização geográfica dos activos; e*
- (b) *o custo total incorrido durante o período para adquirir activos do segmento que se espera que sejam usados durante mais do que um período (activos fixos tangíveis e intangíveis) por localização dos activos.*

Divulgações Ilustrativas por Segmentos

73. O Apêndice B a esta Norma apresenta uma ilustração das divulgações de formatos de relato principais e secundários que são exigidos por esta Norma.

Outros Assuntos de Divulgação

74. *Se um segmento de negócio ou geográfico relativamente ao qual seja relatada informação ao conselho de direcção e ao director executivo principal não for um segmento relatável porque obtém a maior parte do seu rédito de vendas de outros segmentos, mas apesar de tudo o seu rédito proveniente de vendas a clientes externos for 10 por cento ou mais do rédito total da empresa derivado de vendas a clientes externos, a empresa deve divulgar esse facto e as quantias de rédito proveniente de a) vendas a clientes externos e b) vendas internas a outros segmentos.*
75. *Ao mensurar e relatar rédito de segmentos provenientes de transacções com outros segmentos, as transferências intersegmentos devem ser mensuradas na base que a empresa realmente usou para apreçar essas transferências. A base de apreçamento de transferências intersegmentos e quaisquer alterações deve ser divulgada nas demonstrações financeiras.*

76. *As alterações nas políticas contabilísticas adoptadas no relato por segmentos que tenham um efeito material na informação por segmentos devem ser divulgadas e a informação por segmentos do período anterior apresentada para finalidades comparativas deve ser reexpressa a menos que seja impraticável fazê-lo. Tal divulgação deve incluir uma descrição da natureza da alteração, as razões da alteração, o facto de que a informação comparativa foi reexpressa ou de que foi impraticável fazê-lo, e o efeito financeiro da alteração, se for razoavelmente determinável. Se uma empresa alterar a identificação dos seus segmentos e não refizer a informação por segmentos do período anterior na nova base porque foi impraticável fazê-lo, então refazer a informação por segmentos para a finalidade de comparação a empresa deve relatar dados do segmento tanto para a antiga como para a recente base de segmentação no ano em que altera a identificação dos seus segmentos.*
77. As alterações nas políticas contabilísticas adoptadas pela empresa são tratadas na IAS 8. A IAS 8 exige que as alterações nas políticas contabilísticas somente devem ser feitas se exigidas por estatuto ou por uma organização de normalização ou se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de eventos ou transacções nas demonstrações financeiras das empresas.
78. As alterações nas políticas contabilísticas adoptadas ao nível da empresa que afectem informação por segmentos são tratadas de acordo com a IAS 8. A menos que uma nova Norma Internacional de Contabilidade especifique de outra maneira, a IAS 8 exige que uma alteração de política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente e que a informação do período anterior deve ser reexpressa a menos que seja impraticável fazê-lo (tratamento de referência) ou que o ajustamento acumulado resultante da alteração seja incluído na determinação do resultado líquido da empresa do período corrente (tratamento alternativo permitido). Se o tratamento de referência for seguido, a informação por segmentos do período anterior será reexpressa. Se o tratamento alternativo for seguido, o ajustamento cumulativo que seja incluído na determinação ao resultado líquido da empresa é incluído no resultado do segmento se for um item operacional que possa ser atribuído ou razoavelmente imputada a segmentos. No último caso, a IAS 8 pode exigir divulgação separada se a sua dimensão, natureza, ou incidência for tal que a divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa no período.
79. Algumas alterações nas políticas contabilísticas relacionam-se especificamente com o relato por segmentos. Como exemplos incluem-se alterações na identificação de segmentos e alterações na base para imputar réditos e gastos a segmentos. Tais alterações podem ter um impacto significativo na informação por segmentos relatada mas não alterará a informação financeira agregada relatada pela empresa. Para habilitar os utentes a compreender as alterações e a avaliar as tendências, a informação por segmentos do período anterior que seja incluída nas demonstrações financeiras para finalidades comparativas é reexpressa, se praticável, para reflectir a nova política contabilística.
80. O parágrafo 75 exige que, para finalidades de relato por segmentos, as transferências inter segmentais devem ser mensuradas na base que a empresa realmente usou para apreçar essas transferências. Se uma empresa alterar o método que realmente usa para apreçar transferências intersegmentais, isso não é uma alteração de política contabilística relativamente à qual devam ser reexpressos dados segmentais do período anterior no seguimento do parágrafo 76. Porém, o parágrafo 75 exige divulgação da alteração.
81. *Uma empresa deve indicar os tipos de produtos e serviços incluídos em cada segmento de negócio relatado e indicar a composição de cada segmento geográfico relatado, quer principal quer secundário, se tal não for de outra maneira divulgado nas demonstrações financeiras ou noutra local do relatório financeiro.*
82. Para avaliar o impacto de assuntos, tais como mudanças na procura, alterações no preço de inputs ou outros factores de produção, e o desenvolvimento de produtos alternativos e de processos num segmento de negócio, é necessário conhecer as actividades abrangidas por esse segmento. Do mesmo modo, para avaliar o impacto de alterações no ambiente económico e político sobre os riscos e taxas de retorno de um segmento geográfico, é importante saber a composição desse segmento geográfico.

IAS 15

83. Os segmentos anteriormente relatados que deixem de satisfazer os limites quantitativos não são relatados separadamente. Podem deixar de satisfazer esses limites, por exemplo, por força de um declínio na procura ou de uma alteração na estratégia de gestão ou porque uma parte das operações do segmento foi vendida ou combinada com outros segmentos. Uma explicação das razões por que um segmento anteriormente relatado deixa de ser relatado pode também ser útil na confirmação de expectativas respeitantes ao declínio de mercados e alterações nas estratégias da empresa.

DATA DE EFICÁCIA

84. *Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1998. É encorajada a aplicação mais cedo desta Norma. Se uma empresa aplicar esta Norma nas demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1998 em lugar da IAS 14 original, a empresa deve divulgar esse facto. Se as demonstrações financeiras incluírem informação comparativa dos períodos anteriores à data de eficácia ou à adopção voluntária mais cedo desta Norma, é exigida a reexpressão de dados do segmento neles incluídos para ficarem em conformidade com as disposições desta Norma a menos que não seja praticável fazê-lo, caso em que a empresa deve divulgar tal facto.*

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 15
(REFORMATADA EM 1994)**

Informação Reflectindo os Efeitos das Variações de Preços

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

ÍNDICE

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

DECLARAÇÃO DO CONSELHO DE OUTUBRO DE 1989

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

IAS 15

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

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada ao reflectir os efeitos das variações de preços sobre as mensurações usadas na determinação dos resultados das operações e na posição financeira de uma empresa.***
2. Esta Norma Internacional de Contabilidade substitui a Norma Internacional de Contabilidade IAS 6, Respostas Contabilísticas às Variações de Preços.
3. Esta Norma aplica-se às empresas cujos níveis de réditos, lucros, activos ou emprego sejam significativos no meio ambiente em que operam. Quando se apresente simultaneamente as demonstrações financeiras da empresa mãe e as consolidadas, a informação pedida por esta Norma somente necessita de ser apresentada na base da informação consolidada.
4. A informação pedida por esta Norma não é necessária para uma subsidiária operando no país do domicílio da sua empresa mãe se esta apresentar informação consolidada nesta base. Para as subsidiárias que operem num outro país que não seja o país do domicílio da empresa mãe, a informação pedida por esta Norma somente é necessária quando for prática aceitar para informação semelhante que seja apresentada por empresas com significado económico nesse país.
5. Encoraja-se que outras entidades apresentem informação que reflecta os efeitos das variações de preços, no interesse de promover relato financeiro mais informativo.

EXPLANAÇÃO

6. Os preços variam com o decorrer do tempo como resultado de várias forças económicas e sociais específicas ou gerais. Forças específicas tais como as alterações na oferta e procura e modificações tecnológicas podem fazer com que os preços individuais aumentem ou diminuam significativamente e independentemente uns dos outros. Adicionalmente, forças gerais podem dar lugar a uma variação no nível geral de preços, e por isso no poder geral de compra do dinheiro.
7. Na maior parte dos países as demonstrações financeiras são preparadas no regime da contabilização pelo custo histórico sem ter em atenção quer as variações no nível geral de preços quer as variações nos preços específicos dos activos detidos, até ao ponto em que o activo fixo tangível possa ter sido revalorizado ou os inventários ou outros activos correntes tenham sido reduzidos para o seu valor realizável líquido. A informação pedida por esta Norma está concebida para fazer com que os utentes das demonstrações financeiras de uma empresa se consciencializem dos efeitos das variações de preços nos resultados das suas operações. As demonstrações financeiras, porém, sejam elas preparadas, pelo método do custo histórico ou por um método que reflecta os efeitos das variações de preços, não têm a intenção de indicar directamente o valor da empresa como um todo.

RESPOSTAS ÀS VARIAÇÕES DE PREÇOS

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

IAS 15

9. A informação financeira destinada a dar resposta aos efeitos das variações de preço é preparada de diversas maneiras. Uma maneira mostra a informação financeira em termos do poder geral de compra. Uma outra maneira mostra o custo corrente em lugar do custo histórico reconhecendo-se as variações nos preços específicos dos activos. Uma terceira maneira combina as características de ambos os métodos.
10. Subjacentes a estas respostas estão duas abordagens básicas para a determinação do rendimento. Numa, o rendimento é reconhecido somente após ter sido mantido o poder de compra do capital próprio da empresa. Na outra, o rendimento é reconhecido somente após ter sido mantida a capacidade operacional da empresa, podendo neste caso incluir ou não um ajustamento pelo nível geral de preços.

A Abordagem pelo Poder Geral de Compra

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

A Abordagem pelo Custo Corrente

12. A abordagem pelo custo corrente encontra-se em grande número de métodos diferentes. Em geral, estes usam o custo de reposição como a base primordial de mensuração. Se, porém, o custo de reposição for superior tanto ao valor realizável líquido como ao valor presente, é normalmente usado como base de mensuração o mais alto do valor realizável líquido e do valor presente.
13. O custo de reposição de um activo específico deriva normalmente do custo corrente de aquisição de um activo semelhante, novo ou usado, ou de uma capacidade produtiva ou potencial de serviço equivalentes. O valor realizável líquido representa usualmente o preço de venda líquida corrente do activo. O valor presente representa uma estimativa corrente dos recebimentos líquidos futuros, apropriadamente descontados, atribuíveis ao activo.
14. São usados muitas vezes índices dos preços específicos como um meio de determinar os custos correntes dos itens, particularmente se nenhuma transacção recente envolvendo aqueles elementos tiver ocorrido, se não estiverem disponíveis listas de preços ou se o uso de listas de preços não for prático.
15. Geralmente os métodos de custo corrente requerem o reconhecimento pela empresa dos efeitos das variações dos preços específicos nas amortizações e no custo das vendas. A maior parte de tais métodos também requer a aplicação de alguma forma de ajustamento que tenha em comum um reconhecimento geral da interacção entre as variações de preços e o financiamento de uma empresa. Como se discute nos parágrafos 16-18, as opiniões diferem na forma que devem tomar estes ajustamentos.
16. Alguns métodos de custo corrente requerem um ajustamento que reflecta os efeitos das variações de preços sobre todos os elementos monetários líquidos, incluindo passivos a prazo, que conduzam a uma perda devido à detenção de activos monetários líquidos ou a um ganho por ter passivos monetários líquidos quando os preços sobem e vice-versa. Outros métodos limitam este ajustamento aos activos e passivos monetários incluídos no fundo de manuseio da empresa. Ambos os tipos de ajustamento reconhecem que não só os activos não monetários mas também os itens monetários são importantes elementos de capacidade operacional da empresa. Uma característica normal dos métodos de custo corrente descritos acima é que eles reconhecem o resultado só depois da capacidade operacional da empresa ter sido mantida.
17. Outra interpretação é a de que é desnecessário reconhecer na demonstração dos resultados o custo de reposição adicional dos activos desde que eles sejam financiados por empréstimos. Os métodos baseados neste ponto de vista relatam o resultado depois de ter sido mantida a parte da capacidade operacional da empresa que é financiada pelos seus accionistas. Isto pode ser atingido, por exemplo, pela redução do total do ajustamento da depreciação, do custo das vendas e, quando o método o require, do fundo de manuseio monetário, na proporção em que o financiamento por empréstimo esteja para o financiamento pelo total dos empréstimos e capital próprio.

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

Situação Actual

19. Embora a informação financeira seja algumas vezes fornecida usando os vários métodos descritos acima para reflectir as variações de preços, quer nas demonstrações financeiras principais quer em demonstrações financeiras suplementares, não existe ainda um consenso internacional sobre o assunto. Consequentemente, o International Accounting Standards Committee crê que são necessárias experiências adicionais antes de fazer com que seja requerido das empresas que considerem a preparação de demonstrações financeiras principais usando um sistema uniforme e global que reflecta os efeitos das variações de preços. Entretanto, contribuir-se-ia para a evolução do assunto se as empresas que apresentam as demonstrações financeiras principais na base do custo histórico também proporcionassem informação suplementar que reflectisse as variações de preços.
20. Há uma variedade de propostas quanto aos itens a serem incluídos em tal informação, indo desde alguns itens da demonstração dos resultados líquidos a divulgações extensivas nas demonstrações dos resultados e no balanço. É desejável que haja um mínimo de itens estabelecidos internacionalmente a serem incluídos na informação.

DIVULGAÇÕES MÍNIMAS

21. ***Os itens a serem apresentados são:***
- (a) ***a quantia do ajustamento a ou a quantia ajustada de depreciação de activos fixos tangíveis;***
 - (b) ***a quantia do ajustamento a ou a quantia ajustada do custo de vendas;***
 - (c) ***os ajustamentos relativos aos itens monetários, o efeito de empréstimos obtidos, ou de interesses no capital próprio quando tais ajustamentos tenham sido tomados em conta na determinação do rendimento segundo o método contabilístico adoptado; e***
 - (d) ***o efeito global dos ajustamentos nos resultados descrito em a) e b) e, sempre que apropriado, c), bem como quaisquer outros itens que reflectam os efeitos das variações de preços que sejam relatadas segundo o método contabilístico adoptado.***
22. ***Quando for adoptado um método de custo corrente, deve ser divulgado o custo corrente do activo fixo tangível e o dos inventários.***
23. ***As empresas devem descrever os métodos adoptados para calcular a informação pedida nos parágrafos 21 e 22, incluindo a natureza de quaisquer índices usados.***
24. ***A informação requerida pelos parágrafos 21 a 23 deve ser fornecida numa base suplementar salvo se tal informação for apresentada nas demonstrações financeiras primárias.***
25. Na maior parte dos países, tal informação é suplementar a, mas não uma parte de, as demonstrações financeiras primárias. Esta Norma não se aplica às políticas contabilísticas e de relato exigidas para serem usadas por uma empresa na preparação das suas demonstrações financeiras primárias, salvo se essas demonstrações financeiras forem apresentadas numa base que reflecta as variações de preços.

IAS 16

OUTRAS DIVULGAÇÕES

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

DATA DE EFICÁCIA

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

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 16
(REVISTA EM 1998)****Activos Fixos Tangíveis**

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

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

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

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

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

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

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

- SIC 14: Activos Fixos Tangíveis — Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens.
- SIC 23: Activos Fixos Tangíveis — Custos de Inspeção Importante ou de Revisão Geral.

ÍNDICE

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

IAS 16

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

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos activos fixos tangíveis. Os aspectos principais a considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são a tempestividade do reconhecimento dos activos, a determinação das suas quantias líquidas escrituradas e os gastos de depreciação, relacionados com os mesmos.

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos fixos tangíveis excepto quando uma outra Norma Internacional de Contabilidade exija ou permita um tratamento contabilístico diferente.***
2. Esta Norma não se aplica a:
 - (a) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41, Agricultura).
 - (b) direitos mineiros, a exploração e extracção de minerais, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

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

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

IAS 16

4. Uma empresa aplica a IAS 40, Propriedades de Investimento, e não esta Norma às suas propriedades de investimento. Uma empresa aplica esta Norma a propriedades a serem construídas ou desenvolvidas para uso futuro como propriedade de investimento. Uma vez que esteja completa a construção ou o desenvolvimento, a empresa aplica a IAS 40. A IAS 40 também se aplica a propriedades de investimento existentes que estejam a ser desenvolvidas de novo para uso futuro continuado como propriedades de investimento.
5. Esta Norma não trata de certos aspectos da aplicação de um sistema global que reflecta os efeitos das alterações de preços (ver a IAS 15, Informação Reflectindo os Efeitos das Variações de Preços e IAS 29, Relatório Financeiro nas Economias Hiperinflacionárias). Porém, às empresas que estejam a aplicar tal sistema exige-se que se conformem com todos os aspectos desta Norma, excepto aqueles que tratem da mensuração de activos fixos tangíveis subsequente ao seu reconhecimento inicial.

DEFINIÇÕES

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

Activos fixos tangíveis são os que:

- (a) **sejam detidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e**
- (b) **se espera que sejam usados durante mais do que um período.**

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

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

Vida útil é:

- (a) **o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja usado pela empresa; ou**
- (b) **o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir do activo pela empresa.**

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

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

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

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

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

RECONHECIMENTO DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

7. **Um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como um activo quando:**
 - (a) **seja provável que benefícios económicos futuros associados ao activo fluirão para a empresa; e**
 - (b) **o custo do activo para a empresa possa ser mensurado com fiabilidade.**
8. Os activos fixos tangíveis são muitas vezes uma parte principal dos activos totais de uma empresa e, por isso, são significativos na apresentação da sua posição financeira. Ademais, a determinação de se um dispêndio representa ou não um activo ou um gasto pode ter um efeito significativo nos resultados operacionais relatados de uma empresa.

9. Na determinação de se um componente satisfaz ou não o primeiro critério de reconhecimento, uma empresa necessita de avaliar o grau de certeza associado ao fluxo de benefícios económicos futuros com base na evidência disponível no momento do reconhecimento inicial. A existência de suficiente certeza de que os benefícios económicos futuros fluirão à empresa necessita uma segurança de que a empresa receberá as vantagens ligadas ao activo e assumirá os riscos inerentes. Esta segurança está geralmente de uma forma disponível só quando os riscos e vantagens tenham passado para a empresa. Antes que isto ocorra, a transacção para adquirir o activo pode geralmente ser cancelada sem penalidades significativas e, por isso, o activo não é reconhecido.
10. O segundo critério de reconhecimento é geral e prontamente satisfeito porque a transacção de troca que prova a compra do activo identifica o seu custo. No caso de um activo de construção própria, pode fazer-se uma mensuração fiável do custo a partir das transacções com partes externas à empresa para a aquisição de materiais, mão de obra e outros «inputs» (factores) usados durante o processo de construção.
11. Na identificação daquilo que constitui um item separado de activo fixo tangível, é necessário juízos na aplicação dos critérios da definição às circunstâncias específicas ou aos tipos específicos de empresas. Pode ser apropriado agregar elementos individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios para os valores agregados. A maior parte de sobressalentes e equipamentos de serviço é geralmente escriturada como inventários e reconhecida como um gasto quando consumida. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como activos fixos tangíveis quando a empresa espera usá-los durante mais do que um período. De forma similar, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço tiverem de ser usados somente em ligação com um componente de activo fixo tangível e se espere que o seu uso seja irregular, são os mesmos contabilizados como activo fixo tangível sendo depreciados durante um período de tempo que não exceda a vida útil do activo relacionado.
12. Em certas circunstâncias, torna-se apropriado imputar o dispêndio total relacionado com um activo às suas partes componentes e contabilizar cada parte componente separadamente. Este é o caso quando os activos componentes tenham diferentes vidas úteis ou proporcionem benefícios à empresa num modelo diferente necessitando, por conseguinte, do uso de taxas e métodos de depreciação diferentes. Por exemplo, um avião e os seus motores necessitam ser tratados como activos depreciáveis separadamente se tiverem vidas úteis diferentes.
13. Os activos fixos tangíveis podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal activo fixo, se bem que não aumentando directamente os benefícios económicos futuros de qualquer componente particular existente de activo fixo, pode ser necessário a fim de a empresa obter os benefícios económicos futuros dos seus outros activos. Quando for este o caso, tais aquisições de activos fixos tangíveis classificam-se para reconhecimento como activos dado que eles fazem com que a empresa obtenha benefícios económicos futuros dos activos relacionados para além dos que ela poderia obter se não tivessem sido adquiridos. Porém, tais activos só são reconhecidos na medida em que a quantia escriturada resultante de tal activo e dos activos relacionados não exceda a quantia recuperável total desse activo e dos seus activos relacionados. Por exemplo, uma indústria química pode ter de instalar alguns novos processos químicos de manuseamento a fim de conformar-se com exigências ambientais de produção e armazenamento de químicos perigosos; os aumentos das instalações relacionados são reconhecidos como um activo na medida em que sejam recuperáveis porque, sem eles, a empresa não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos.

MENSURAÇÃO INICIAL DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

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

Componentes do Custo

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

IAS 16

- (c) custos de instalação;
 - (d) honorários profissionais tais como os relativos a arquitectos e engenheiros; e
 - (e) o custo estimado de desmontar e remover o activo e de restaurar o local, na medida em que ele seja reconhecido como uma provisão segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.
16. Quando o pagamento de um item de activo fixo tangível seja diferido para além das condições normais de crédito, o seu custo é equivalente ao preço a dinheiro; a diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito a menos que seja capitalizada de acordo com a alternativa permitida na IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos.
17. Os gastos administrativos e outros gastos gerais não são um componente do custo dos activos fixos tangíveis, a menos que sejam directamente atribuídos à aquisição do activo ou para pôr o activo apto a operar. Semelhantemente, os custos de arranque e custos similares de pré-produção não são parte do custo de um activo, a menos que eles sejam necessários para pôr o activo apto a operar. As perdas operacionais iniciais incorridas antes de um activo atingir o desempenho planeado são reconhecidas como um gasto.
18. O custo de um activo construído pela própria empresa determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido. Se uma empresa produzir activos idênticos para vender no decurso normal das operações empresariais, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de produzir activos para vender (ver a IAS 2, Inventários). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos. Semelhantemente, o custo de quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão-de-obra ou de outros recursos incorridos na produção de um activo auto-construído, não são incluídos no custo do activo. A IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos, estabelece critérios que necessitam ser satisfeitos antes de os custos dos juros poderem ser reconhecidos como um componente do custo dos activos fixos tangíveis.
19. O custo de um activo detido por um locatário sob contrato de locação financeira é determinado pelo uso dos princípios estabelecidos na IAS 17, Locações.
20. A quantia escriturada de activos fixos tangíveis pode ser reduzida pela aplicação de subsídios do governo de acordo com a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

Trocas de Activos

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

DISPÊNDIOS SUBSEQUENTES

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

24. O dispêndio subsequente em activos fixos tangíveis somente é reconhecido como activo quando o dispêndio melhorar a condição do activo para além do seu nível de desempenho originalmente avaliado. Exemplos de melhoramentos que resultam em benefícios económicos futuros incluem:
- (a) a modificação de um item de uma instalação para prolongar a sua vida útil, incluindo um aumento da sua capacidade;
 - (b) actualização de partes de uma máquina para se conseguir uma melhoria significativa na qualidade da produção; e
 - (c) adopção de novos processos de produção que permitem uma redução substancial em custos operacionais anteriormente avaliados.
25. Os dispêndios em reparações ou na manutenção de activos fixos tangíveis são feitos para restaurar ou manter os benefícios económicos futuros que uma empresa possa esperar do nível de desempenho do activo originalmente avaliado. Como tal, são geralmente reconhecidos como gastos quando incorridos. Por exemplo, o custo de fazer a assistência ou a revisão do activo fixo tangível é geralmente um gasto desde que as mesmas reponham, mas não aumentem, o nível de desempenho originalmente avaliado.
26. O tratamento contabilístico apropriado para os dispêndios incorridos subsequentes à aquisição de um item de activo fixo tangível depende das circunstâncias que forem tidas em conta na mensuração inicial e reconhecimento do item respectivo do activo fixo tangível e se o dispêndio subsequente for recuperável. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um item de activo fixo tangível já tenha em consideração uma perda de benefícios económicos, o dispêndio subsequente para repor os benefícios económicos futuros esperados do activo é capitalizado, desde que a quantia escriturada não exceda a quantia recuperável do activo. Este é também o caso quando o preço de compra de um activo já reflecta a obrigação da empresa de incorrerem dispêndios no futuro que sejam necessários para pôr o activo apto a operar. Um exemplo disto pode ser a aquisição de um edifício que necessite de renovação. Em tais circunstâncias, o dispêndio subsequente é adicionado à quantia escriturada do activo até ao ponto em que possa ser recuperada do uso futuro do activo.
27. Os componentes principais de alguns activos fixos tangíveis necessitam substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refractários) após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida da estrutura. Os componentes são contabilizados como activos separados por que têm vidas úteis diferentes dos activos fixos com que estão relacionados. Por isso, desde que os critérios de reconhecimento do parágrafo 7 sejam satisfeitos, os dispêndios incorridos na substituição ou renovação dos componentes são contabilizados como a aquisição de um activo separado e a quantia do activo substituído é abatida.

MEDIÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

Tratamento de Referência

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

Tratamento Alternativo Permitido

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

Revalorizações

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

IAS 16

31. O justo valor de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. Quando não haja evidência de valor de mercado por força da natureza especializada das instalações e equipamentos e porque estes componentes raramente são vendidos, excepto como parte de uma actividade continuada, eles são valorizados pelo seu custo de reposição depreciado.
32. A frequência das revalorizações depende dos movimentos nos justos valores dos activos fixos tangíveis que estão sendo revalorizados. Quando o justo valor de um activo revalorizado difira materialmente da sua quantia escriturada, é necessária uma nova revalorização. Alguns itens de activos fixos tangíveis, podem sofrer movimentos significativos e voláteis nos justos valores necessitando, por conseguinte, revalorização anual. Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens activos fixos tangíveis que só apresentem movimentos insignificantes no justo valor. Em vez disso, pode ser suficiente a revalorização cada três ou cinco anos.
33. Quando um item de activo fixo tangível seja revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é:
- (a) ou reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um activo seja revalorizado por meio um de índice para o seu custo de reposição depreciado; ou
 - (b) eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo, sendo a quantia líquida, reexpressa para a quantia revalorizada para o activo. Por exemplo, este método é usado para edifícios que sejam revalorizados para o seu valor de mercado.

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

34. ***Quando um item de activo fixo tangível seja revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.***
35. Uma classe de activo fixo tangível é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma empresa. O que se segue são exemplos de classes separadas:
- (a) terrenos;
 - (b) terrenos e edifícios;
 - (c) maquinaria;
 - (d) navios;
 - (e) aviões;
 - (f) veículos a motor;
 - (g) mobiliário e suportes fixos; e
 - (h) equipamento de escritório.

36. Os itens integrados numa classe de activo fixo tangível são revalorizados simultaneamente afim de ser evitada a revalorização selectiva de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de activos pode ser revalorizada numa base rotativa desde que a revalorização da classe de activos se complete dentro de um curto período de tempo e desde que as revalorizações sejam mantidas actualizadas.
37. ***Quando uma quantia escriturada de um activo seja aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. Porém, um aumento de revalorização deve ser reconhecido como rendimento à medida que reverse uma diminuição de revalorização do mesmo activo anteriormente reconhecida como um gasto.***

38. **Quando uma quantia escriturada de um activo seja diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida como um gasto. Porém, uma diminuição de revalorização deve ser debitada directamente contra qualquer excedente de revalorização relatado até ao ponto em que a diminuição não exceda a quantia escriturada no excedente de revalorização respeitante ao mesmo activo.**
39. O excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o excesso tiver sido realizado. O excesso total pode ser realizado pela retirada ou alienação do activo. Porém, alguma parte do excesso pode ser realizado enquanto o activo estiver a ser usado pela empresa; em tal caso, a quantia do excesso realizado é a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo. A transferência do excesso de revalorização para resultados retidos não é feita por intermédio da demonstração dos resultados.
40. Os efeitos no imposto sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do activo fixo tangível são tratados na IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

Depreciação

41. **A quantia depreciável de um item de activo fixo tangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que os benefícios económicos do activo sejam consumidos pela empresa. O custo de depreciação em cada período deve ser reconhecido como um gasto a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.**
42. À medida que os benefícios económicos incorporados num activo forem consumidos pela empresa, a quantia escriturada de um activo será reduzida para reflectir este consumo, normalmente por débito de um gasto de depreciação. Faz-se um gastode depreciação mesmo se o valor do activo exceder a sua quantia escriturada.
43. Os benefícios económicos incorporados num item de activo fixo tangível são consumidos pela empresa principalmente por intermédio do uso do activo. Porém, outros factores tais como obsolescência técnica e desgaste natural enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderia esperar-se que fossem disponíveis a partir do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem necessitam ser considerados na determinação da vida útil de um activo:
- (a) a utilização esperada do activo pela empresa. A utilização é avaliada com referência às esperada capacidade do activo ou produção física;
 - (b) o desgaste natural esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo deve ser usado bem como o programa de reparação e manutenção da empresa e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso;
 - (c) a obsolescência técnica proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo; e
 - (d) limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.
44. A vida útil de um activo é definida em termos de utilidade esperada do activo para uma empresa. A política de gestão de activos de uma empresa pode envolver a alienação de activos após um período ou após consumo de uma determinada proporção dos benefícios económicos incorporados no activo. Por isso, a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil de um elemento de activo fixo tangível é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da empresa com activos semelhantes.
45. Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são tratados separadamente para fins contabilísticos, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Os terrenos têm normalmente uma vida ilimitada e por isso não são depreciados. Os edifícios têm vida limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno sobre o qual o edifício esteja construído não afecta a determinação da vida útil do edifício.

IAS 16

46. A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do valor residual do activo. Na prática, o valor residual de um activo é muitas vezes insignificante e por isso é imaterial no cálculo da quantia depreciável. Quando for adaptado o tratamento de referência e seja provável que o valor residual seja significativo, o valor residual é estimado à data da aquisição não sendo subsequentemente aumentado pelas alterações de preços. Contudo, quando o tratamento alternativo permitido seja adoptado, faz-se uma nova estimativa à data de qualquer revalorização subsequente do activo. A estimativa baseia-se no valor residual prevaiente à data da estimativa de activos semelhantes que tenham atingido o fim das suas vidas úteis e que tenham funcionado sob condições semelhantes àquelas em que o activo será usado.
47. Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta (quotas constantes), método do saldo decrescente e o método da soma de unidades. A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo. O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil do activo. O método da soma das unidades resulta num débito baseado no uso esperado ou no produto esperado do activo. O método usado para um activo é seleccionado na base de um modelo esperado de benefícios económicos sendo aplicado consistentemente de período para período a menos que haja uma alteração no modelo esperado de benefícios económicos provenientes do activo.
48. O débito de depreciação para um período é geralmente reconhecido como um gasto. Contudo, em algumas circunstâncias, os benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela empresa na produção de outros activos em vez de dar origem a um gasto. Neste caso, o débito de depreciação compreende parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico está incluída nos custos de conversão de inventários (ver a IAS 2, Inventários). Semelhantemente, a depreciação de activos fixos tangíveis usados para actividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um activo intangível que seja reconhecido de acordo com a IAS 38, Activos Intangíveis.

Revisão da Vida Útil

49. ***A vida útil de um item de activo fixo tangível deve ser revista periodicamente e, se as expectativas forem significativamente diferentes das estimativas anteriores, o débito de depreciação para os períodos corrente e futuros deve ser ajustado.***
50. Durante a vida de um activo pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil seja inapropriada. Por exemplo, a vida útil pode ser dilatada por dispêndios subsequentes no activo que melhorem a condição do mesmo para além do seu nível de desempenho originalmente avaliado. Alternativamente, as mudanças tecnológicas ou alterações no mercado dos produtos podem reduzir a vida útil do activo. Em tal caso, a vida útil e, por conseguinte, a taxa de depreciação é ajustada para os períodos corrente e futuros.
51. A política de reparação e manutenção pode também afectar a vida útil de um activo. A política pode resultar num prolongamento da vida útil do activo ou num aumento no seu valor residual. Porém, a adopção de tal política não nega a necessidade de debitar a depreciação.

Revisão do Método de Depreciação

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

RECUPERABILIDADE DA QUANTIA ESCRITURADA — PERDAS POR IMPARIDADE

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

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

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

RETIRADAS E ALIENAÇÕES

55. *Um item de activo fixo tangível deve ser eliminado do balanço pela sua alienação ou quando o activo seja retirado de uso em definitivo e nenhuns benefícios económicos futuros se esperem da sua alienação.*
56. *Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de um elemento de activo fixo tangível devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos estimados das alienações e a quantia escriturada do activo, e devem ser reconhecidos como rendimentos ou gastos na demonstração dos resultados.*
57. Quando um item de activo fixo tangível seja trocado por um activo fixo semelhante, segundo as circunstâncias descritas no parágrafo 22, o custo do activo adquirido é igual à quantia escriturada do activo alienado, não surgindo nenhum ganho ou perda.
58. As transacções de venda e relocação são contabilizadas de acordo com a IAS 17, Locações.
59. O activo fixo tangível que seja retirado do uso activo e seja detido para alienação é escriturado pela sua quantia escriturada à data de quando o activo seja retirado do uso activo. Pelo menos no final de cada ano, uma empresa testa o activo para efeitos de imparidade de acordo com a IAS 36, Imparidade de Activos, e reconhece concordantemente qualquer perda por imparidade.

DIVULGAÇÃO

60. *As demonstrações financeiras devem divulgar com respeito a cada classe de activos fixos tangíveis:*
- (a) *os critérios de mensuração usados para determinar a quantia bruta registada. Quando tenha sido usado mais de um critério, deve ser divulgada a quantia bruta registada segundo esse critério para cada categoria;*
 - (b) *os métodos de depreciação usados;*
 - (c) *as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;*
 - (d) *a quantia bruta transportada e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;*
 - (e) *uma reconciliação da quantia escriturada no começo e no fim do período mostrando:*
 - (i) *adições;*
 - (ii) *alienações;*
 - (iii) *aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;*
 - (iv) *aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações de acordo com os parágrafos 29, 37 e 38 e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36, Imparidade de Activos (se existirem);*
 - (v) *perdas de imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados durante o período segundo a IAS 36 (se existirem);*
 - (vi) *perdas de imparidade revertidas na demonstração dos resultados durante o período segundo a IAS 36 (se existirem);*
 - (vii) *depreciações;*
 - (viii) *as diferenças cambiais líquidas provenientes da transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira; e*
 - (ix) *outros movimentos.*

IAS 16

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

61. **As demonstrações financeiras devem também divulgar:**
- (a) **a existência e quantias de restrições de titularidade e nos activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;**
 - (b) **a política de contabilização para os custos estimados de restauro do local relativos a itens de activo fixo tangível;**
 - (c) **a quantia de dispêndios por conta dos activos fixos tangíveis em curso de construção; e**
 - (d) **a quantia de compromissos para aquisição de activos fixos tangíveis.**
62. A selecção do método de depreciação e a estimativa da vida útil do activo são questões de juízo de valor. Por isso, a divulgação dos métodos adoptados e da estimativa das vidas úteis ou das taxas de depreciação proporciona aos utentes das demonstrações financeiras informação que lhes permite passar em revista as políticas seleccionadas pela gerência e facilita fazer comparações com outras empresas. Por razões semelhantes, é necessário divulgar a depreciação imputada num período e a depreciação acumulada no fim desse período.
63. As empresas divulgarão a natureza e o efeito de mudanças significativas de estimativas contabilísticas que tenham um efeito material no período corrente ou que se espera tenham um efeito material em períodos subsequentes de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. Tal divulgação pode surgir de alterações de estimativas com respeito a:
- (a) valores residuais;
 - (b) os custos estimados de desmontar e de remover itens dos activos fixos tangíveis e de restaurar o local;
 - (c) vidas úteis; e
 - (d) método de depreciação.
64. **Quando itens de activo fixo tangível sejam mostrados por quantias revalorizadas deve ser divulgado o seguinte:**
- (a) **a base usada para revalorizar os activos;**
 - (b) **a data eficaz da revalorização;**
 - (c) **se esteve ou não envolvido um avaliador independente;**
 - (d) **a natureza de quaisquer índices usados para determinar o custo de reposição;**
 - (e) **a quantia escriturada de cada classe de activo fixo tangível que teria sido incluída nas demonstrações financeiras caso os activos tivessem sido escriturados segundo o tratamento de referência do parágrafo 28; e**
 - (f) **o excedente de revalorização, indicando o movimento do período e de quaisquer restrições na distribuição do saldo a accionistas.**
65. Uma empresa divulga informação sobre activos fixos tangíveis com imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos, adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 60 (e) (iv) a (vi).
66. Os utentes das demonstrações financeiras também entendem que a informação seguinte é relevante para as suas necessidades:
- (a) a quantia escriturada de activo fixo tangível que esteja temporariamente ocioso;
 - (b) a quantia escriturada bruta registada de qualquer activo fixo tangível totalmente depreciado que ainda esteja em uso;
 - (c) a quantia escriturada de activos fixos tangíveis retirados de uso activo e detidos para alienação; e
 - (d) quando o tratamento de referência for usado, o justo valor do activo fixo tangível quando este seja materialmente diferente da quantia escriturada.

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

DATA DE EFICÁCIA

67. *Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Se uma empresa aplicar esta Norma nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1999, a empresa deve:*
- (a) *divulgar esse facto; e*
 - (b) *adoptar a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, a IAS 36, Imparidade de Activos, e a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, ao mesmo tempo.*
68. Esta Norma substitui a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, aprovada em 1993.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 17
(REVISTA EM 1997)**

Locações

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

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

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

Duas Interpretações SIC se relacionam com a IAS 17:

- SIC-15: Locações Operacionais — Incentivos;
- SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que envolvam a Forma Legal de uma Locação.

INTRODUÇÃO

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

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

As principais alterações à IAS 17 original são as seguintes:

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

IAS 17

2. Ao estipular que a classificação das locações se deve basear na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo locado são da responsabilidade do locador ou do locatário, justificado pela aplicação do princípio da substância sobre a forma, a IAS 17 original proporcionava exemplos de situações como indicadores de que uma locação é uma locação financeira. A IAS 17 (revista) acrescentou indicadores adicionais de classificação para maior facilidade do processo de classificação.
3. A IAS 17 original usava o termo «vida útil» nos exemplos acima referidos para fins de comparação com o prazo da locação no processo de classificação. A IAS 17 (revista) utiliza o termo «vida económica», levando em linha de conta que um activo pode ser usado por um ou mais utentes.
4. A IAS 17 original exigia a divulgação das rendas contingentes mas era omissa quanto a deverem ou não as rendas contingentes ser incluídas ou excluídas no cálculo dos pagamentos mínimos da locação. A IAS 17 (revista) exige que as rendas contingentes sejam excluídas dos pagamentos mínimos da locação.
5. A IAS 17 original era omissa sobre o tratamento contabilístico dos custos directos iniciais incorridos por um locatário na negociação e garantia dos acordos de locação. A IAS 17 proporciona orientação ao exigir que os custos que sejam directamente atribuíveis a actividades executadas por um locatário para garantir uma locação financeira, são incluídos na quantia do activo locado.
6. A IAS 17 original proporcionava uma livre escolha do método na imputação do rendimento financeiro por um locador, designadamente o reconhecimento do rendimento baseado num modelo que reflecta uma taxa de retorno periódica constante com base em ou:

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

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

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

7. A IAS 17 (revista) faz remissão para a Norma Internacional de Contabilidade que trata da imparidade dos activos, proporcionando orientação na necessidade de avaliar a possibilidade de uma imparidade dos activos. A IAS 17 original não tratava o assunto.
8. A IAS 17 (revista) obriga a aperfeiçoamentos nas divulgações tanto por locatários como por locadores para locações operacionais e financeiras através de uma impressão a cheio em comparação com a divulgação de itens exigida pela IAS 17 original.

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

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

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

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

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

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

(f) rendas contingentes reconhecidas como rendimento pelos locadores.

IAS 17

9. A IAS 17 original incluía os Apêndices 1-3 os quais representam exemplos de situações nas quais uma locação pode normalmente ser classificada como uma locação financeira. Os apêndices foram omitidos na IAS 17 (revista) à luz dos indicadores adicionais nela incluídos para melhor clarificação do processo de classificação da locação.
10. Salienta-se que as disposições relacionadas com as transacções de venda e relocação, em particular, os requisitos que envolvem uma relocação que seja uma locação operacional, contêm regras que prescrevem uma ampla gama de circunstâncias, com base nas quantias relativas de justo valor, quantia escriturada e preço de venda. A IAS 17 (revista) inclui um Apêndice como orientação adicional na interpretação dos requisitos.

ÍNDICE

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

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar em relação a locações financeiras e operacionais.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:***
 - (a) ***acordos de locação para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis, e***
 - (b) ***acordos de licenciamentos para itens tais como fitas cinematográficas, registos de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor (copyrights).***

IAS 17

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

- (a) *locatários de propriedades de investimento detidas segundo locações financeiras (ver IAS 40, Propriedades de Investimento);*
 - (b) *locadores de propriedades de investimento locadas segundo locações operacionais (ver IAS 40, Propriedades de Investimento);*
 - (c) *locatários de activos biológicos detidos segundo locações financeiras (ver IAS 41, Agricultura); ou*
 - (d) *locadores de activos biológicos locados segundo locações operacionais (ver IAS 41, Agricultura).*
2. Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar activos mesmo que serviços substanciais pelo locador possam ser postos em conexão com o funcionamento ou manutenção de tais activos. Por outro lado, a Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviços que não transfiram o direito de usar activos de uma parte contratante para a outra.

DEFINIÇÕES

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

Uma locação é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário em troca de um pagamento ou serie de pagamentos o direito de usar um activo por um período de tempo acordado.

Uma locação financeira é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

Uma locação operacional é uma locação que não seja uma locação financeira.

Uma locação não cancelável é uma locação que somente seja cancelável:

- (a) *após a ocorrência de alguma contingência remota;*
- (b) *com a permissão do locador;*
- (c) *se o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador; ou*
- (d) *após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início, a continuação da locação seja razoavelmente certa.*

O início da locação é a mais antiga de entre a data do acordo de locação e a de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições da locação.

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

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

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

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

- (i) *o locatário;*
- (ii) *um participante relacionado com o locatário; ou*
- (iii) *um terceiro participante independente financeiramente capaz de satisfazer esta garantia.*

Contudo, se o locatário tiver a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor na data em que a opção se torne exercível e que, no início da locação, seja razoavelmente certo de ela ser exercida, os pagamentos mínimos da locação compreendem os pagamentos mínimos pagáveis durante o período da locação e o pagamento necessário para exercer esta opção de compra.

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

Vida económica é, ou:

- (a) *o período durante o qual se espera que um activo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes; ou*
- (b) *o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir do activo por um ou mais utentes.*

Vida útil é o período remanescente estimado, a partir do princípio do prazo da locação, sem limitação pelo prazo da locação, durante o qual se espera que os benefícios económicos incorporados no activo são esperados que sejam consumidos pela empresa.

Valor residual garantido é:

- (a) *no caso do locatário, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um participante relacionado com o locatário (sendo a quantia da garantia a quantia máxima que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e*
- (b) *no caso do locador, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um participante não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.*

Valor residual não garantido é a parte do valor residual do activo locado, cuja realização pelo locador não esteja assegurada ou seja unicamente garantida por um participante relacionado com o locador.

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

Rendimento financeiro não obtido é a diferença entre:

- (a) *o agregado dos pagamentos mínimos da locação numa locação financeira do ponto de vista do locador e qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador; e*
- (b) *o valor presente de (a) acima, à taxa de juro implícita na locação.*

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

A taxa de juro implícita na locação é a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado de: a) os pagamentos mínimos da locação; e b) o valor residual não garantido seja igual ao justo valor do activo locado.

A taxa de juro incremental de financiamento do locatário é a taxa de juro que o locatário teria que pagar numa locação semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa que, no início da locação, o locatário incorreria ao pedir emprestado por um prazo semelhante, e com uma segurança semelhante, os fundos necessários para comprar o activo.

IAS 17

Renda contingente é a parte dos pagamentos da locação que não está fixada em quantia mas está baseada num outro factor que não seja precisamente o curso do tempo (p.ex., percentagem de vendas, volume de utilização, índices de preços, taxas de juro do mercado).

4. A definição de uma locação inclui contratos para o aluguer de um activo que contenha uma cláusula que dê ao alugador que toma de aluguer, uma opção para adquirir o direito ao activo após o cumprimento das condições acordadas. Estes contratos são por vezes conhecidos como contratos de aluguer — compra a prazo.

CLASSIFICAÇÃO DAS LOCAÇÕES

5. A classificação de locações adoptada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a inactividade ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno devidas a alterações nas condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida económica do activo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.
6. Uma locação é classificada como uma locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse. Uma locação é classificada como uma locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse.
7. Uma vez que a transacção entre um locador e um locatário se baseia num acordo de locação comum a ambas as partes, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação destas definições às diferentes circunstâncias dos dois participantes pode algumas vezes fazer com que a mesma locação seja classificada de maneira diferente pelo locador e pelo locatário.
8. Se uma locação é uma locação financeira ou uma locação operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato ⁽¹⁾. Exemplos de situações que podem normalmente conduzir a que uma locação seja classificada como uma locação financeira são:
 - (a) a locação transfere a posse do activo para o locatário no fim do prazo da locação;
 - (b) o locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível tal que, no começo da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
 - (c) o prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do activo mesmo que o título de propriedade não seja transferido;
 - (d) no início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende pelo menos substancialmente todo o justo valor do activo locado; e
 - (e) os activos locados são de umatal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações.
9. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação podem também conduzir a que uma locação seja classificada como uma locação financeira são:
 - (a) se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas com o cancelamento são suportadas pelo locatário;
 - (b) os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual caem no locatário (por exemplo sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e
 - (c) o locatário tem a capacidade de continuar a locação por um período secundário com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

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

10. A classificação da locação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as cláusulas da locação, excepto a renovação da locação, de tal maneira que resultasse numa classificação diferente da locação segundo o critério dos parágrafos 5 a 9 caso as condições alteradas tivessem estado em vigor no início da locação, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo. As alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas da vida económica ou do valor residual da propriedade locada) ou alterações nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento pelo locatário), não dão origem a uma nova classificação de uma locação para finalidades de contabilização.
11. As locações de terrenos e edifícios são classificadas como locações operacionais ou financeiras da mesma maneira que as locações de outros activos. Contudo, uma característica dos terrenos é a de que têm normalmente uma vida económica indefinida e se não for esperado que a posse passe para o locatário no fim do prazo da locação, o locatário não recebe substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse. Um prémio pago por tal detenção de locação representa pagamentos de locação adiantados que são amortizados durante o prazo da locação de acordo com o modelo dos benefícios proporcionados.

LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCATÁRIOS

Locações Financeiras

12. ***Os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais no início da locação pelo justo valor da propriedade locada ou, se inferior, pelo valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Ao calcular o valor presente dos pagamentos mínimos da locação o factor de desconto é a taxa de juro implícita na locação, se esta for praticável de determinar; se não, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário.***
13. As transacções e outros acontecimentos são contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um acordo de locação seja a de que o locatário não pode adquirir o título legal do activo locado, no caso das locações financeiras a substância e a realidade financeira são a de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado durante a maior parte da sua vida económica em troca da celebração de uma obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima do justo valor do activo e do respectivo encargo financeiro.
14. Se tais operações de locação não forem reflectidas no balanço do locatário, os recursos económicos e o nível de obrigações de uma empresa estão subexpressos, distorcendo dessa forma os rácios financeiros. É por isso apropriado que uma locação financeira seja reconhecida no balanço do locatário não só como um activo mas também como uma obrigação de pagar as rendas futuras. No início da locação, o activo e o passivo relativos aos pagamentos de rendas futuras são reconhecidos no balanço pelas mesmas quantias.
15. Não é apropriado que os passivos de activos locados sejam apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução dos activos locados. Se para a apresentação de passivos na face do balanço for feita uma distinção entre passivos correntes e não correntes, a mesma distinção deve ser feita para os passivos da locação.
16. São frequentemente incorridos custos directos iniciais em ligação com actividades específicas da locação, como na negociação e garantia de acordos de locação. Os custos identificados directamente como atribuíveis a actividades executadas pelo locatário para uma locação financeira, são incluídos como parte da quantia reconhecida como um activo sob locação.
17. ***Os pagamentos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo em aberto. O encargo financeiro deve ser imputado aos períodos durante o prazo da locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo para cada período.***
18. Na prática, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo da locação, pode ser usada alguma forma de aproximação para simplificar os cálculos.

IAS 17

19. **Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo ao activo depreciável assim como a um gasto financeiro em cada período contabilístico. A política de depreciação para os activos locados deve ser consistente com a dos activos depreciáveis que sejam possuídos e a depreciação reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis e IAS 38, Activos Intangíveis. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a posse no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.**
20. A quantia depreciável de um activo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período do uso esperado numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adote para activos depreciáveis que sejam possuídos. Se houver certeza razoável de que o locatário obterá a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do activo; se tal não for possível o activo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.
21. A soma do gasto de depreciação do activo e do gasto financeiro do período raramente é a mesma que os pagamentos da locação a fazer no período, e é, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos a fazer da locação como um gasto na demonstração dos resultados. Por conseguinte, é improvável que o activo e o passivo relacionados sejam de quantia igual após o início da locação.
22. Para determinar se um activo locado está em imparidade, isto é quando os esperados benefícios económicos futuros desse activo são inferiores à sua quantia escriturada, uma empresa aplica a Norma Internacional de Contabilidade que trata da imparidade de activos, que estabelece os requisitos quanto à forma como uma empresa deve executar a revisão da quantia escriturada dos seus activos, como deve determinar a quantia recuperável de um activo e quando deve reconhecer, ou reverter, uma perda por imparidade.
23. **Os locatários devem, para além dos requisitos da IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, fazer as seguintes divulgações relativa a locações financeiras:**
- (a) **para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço;**
 - (b) **uma reconciliação entre o total dos pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente. Além disso, uma empresa deve divulgar o total dos pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:**
 - (i) **não mais de um ano;**
 - (ii) **mais de um ano e não mais de cinco anos;**
 - (iii) **mais do que cinco anos;**
 - (c) **rendas contingentes reconhecidas no rendimento do período;**
 - (d) **o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber por sublocações não canceláveis à data do balanço; e**
 - (e) **uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, mas não se limitando, o seguinte:**
 - (i) **as bases pelas quais os pagamentos de renda contingente são determinados;**
 - (ii) **a existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e**
 - (iii) **restrições impostas pelos acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.**
24. Além disso, os requisitos da divulgação segundo a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, IAS 36, Imparidade de Activos, IAS 38, Activos Intangíveis, IAS 40, Propriedades de Investimento e IAS 41, Agricultura, aplicam-se às quantias de activos locados segundo locações financeiras que sejam contabilizadas pelo locatário como aquisições de activos.

Locações Operacionais

25. **Os pagamentos da locação segundo uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados numa base de linha recta durante o prazo da locação salvo se uma outra base sistemática sejamais representativa do modelo temporal do benefício do utente ⁽²⁾.**
26. Para as locações operacionais, os pagamentos da locação (excluindo custos de serviços tais como seguros e manutenção) são reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados numa base de linha recta salvo se uma outra base sistemática seja representativa do modelo temporal do benefício do utente, mesmo se os pagamentos não forem nessa base.
27. Os locatários devem fazer, para além dos requisitos da IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, as seguintes divulgações para as locações operacionais:
- (a) o total dos futuros pagamentos mínimos da locação nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) não mais de um ano;
 - (ii) mais de um ano e não mais de cinco anos;
 - (iii) mais do que cinco anos;
 - (b) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera serem recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;
 - (c) pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos no rendimento do período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;
 - (d) uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, mas não se limitando, o seguinte:
 - (i) as bases pelos quais são determinados os pagamentos de renda contingente;
 - (ii) a existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
 - (iii) restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCADORES

Locações Financeiras

28. **Os locadores devem reconhecer os activos detidos sob uma locação financeira nos seus balanços e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.**
29. Substancialmente, numa locação financeira todos os riscos e vantagens inerentes à posse legal são transferidos pelo locador, e por conseguinte os pagamentos da locação a receber são tratados pelo locador como reembolso de capital e rendimento financeiro para reembolsar e recompensar o locador pelo seu investimento e serviços.
30. **O reconhecimento do rendimento financeiro deve ser baseado num modelo que reflecta uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido pendente do locador com respeito à locação financeira.**
31. Um locador tem a intenção de imputar o rendimento financeiro durante o prazo da locação numa base sistemática e racional. Esta imputação do rendimento baseia-se num modelo que reflecta um retorno periódico constante sobre o investimento líquido pendente do locador no que respeita à locação financeira. As rendas da locação relacionadas com o período contabilístico, excluindo custos dos serviços, são aplicadas ao investimento bruto na locação não só para reduzir o capital mas também o resultado financeiro não obtido.

⁽²⁾ Ver também a SIC-15: Locações Operacionais — Incentivos.

IAS 17

32. São regularmente revistos os valores residuais estimados não garantidos usados no cálculo do investimento bruto do locador numa locação. Se tiver havido uma redução no valor residual estimado não garantido, é revista a imputação do rendimento durante o prazo da locação e qualquer redução no que respeita a quantias já acrescidas é imediatamente reconhecida.
33. Os locadores ao negociar e concordarem uma locação, incorrem muitas vezes em custos directos iniciais, tais como comissões e honorários legais. Para as locações financeiras, estes custos directos iniciais são incorridos para produzir rendimentos financeiros e são ou imediatamente reconhecidos nos rendimentos ou imputados estes rendimentos durante o prazo da locação. Este último caso pode ser alcançado reconhecendo como um gasto o custo logo que incorrido e reconhecendo como rendimento no mesmo período uma parte do rendimento financeiro não obtido igual aos custos directos iniciais.
34. ***Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucro ou perda de venda nos rendimentos do período, de acordo com a política seguida pela empresa para vendas imediatas. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda deve ser restrito ao que se aplicaria se uma taxa de juro comercial fosse debitada. Os custos directos iniciais devem ser reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados no início da locação.***
35. Os fabricantes ou comerciantes muitas vezes oferecem a clientes a escolha entre comprar ou locar um activo. Uma locação financeira de um activo por um locador fabricante ou negociante dá origem a dois tipos de rendimento:
- (a) o lucro ou perda equivalente ao lucro ou perda resultante de uma venda imediata do activo a ser locado, a preços normais de venda, reflectindo quaisquer descontos aplicáveis de quantidade ou comerciais; e
 - (b) o rendimento financeiro durante o prazo da locação.
36. O rédito de vendas registado no começo do prazo de uma locação financeira por um locador fabricante ou negociante é o justo valor do activo, ou, se mais baixo, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação que acresça ao locador, calculado a uma taxa de juro comercial. O custo de venda reconhecido no começo do prazo da locação é o custo, ou a quantia escriturada se diferente, da propriedade locada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre o rédito de vendas e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela empresa para as vendas.
37. Os locadores fabricantes ou negociantes indicam algumas vezes taxas de juro artificialmente baixas a fim de atrair clientes. A utilização de tal taxa resultaria numa parte excessiva do rendimento total da transacção ser reconhecido no momento da venda. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro da venda seria restrito ao que se aplicaria se uma taxa de juro comercial fosse debitada.
38. Os custos directos iniciais são reconhecidos como um gasto no começo do prazo da locação porque eles estão principalmente relacionados com a obtenção do lucro de venda do fabricante ou negociante.
39. ***Os locadores devem, para além dos requisitos na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, fazer as seguintes divulgações para locações financeiras;***
- (a) ***uma reconciliação entre o investimento total bruto na locação à data do balanço, e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço. Além disso, uma empresa deve divulgar o investimento total bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber na data do balanço, para cada dos períodos seguintes:***
 - (i) ***não mais de um ano;***
 - (ii) ***mais de um ano e não mais de cinco anos;***
 - (iii) ***mais de cinco anos;***
 - (b) ***rendimento financeiro não obtido;***
 - (c) ***os valores residuais não garantidos que cresçam ao benefício do locador;***
 - (d) ***a dedução acumulada para créditos incobráveis dos pagamentos mínimos da locação a receber;***

- (e) *as rendas contingentes reconhecidas nos rendimentos; e*
 - (f) *uma descrição geral dos acordos significativos de locação do locador.*
40. Como um indicador do crescimento é muitas vezes útil também divulgar o investimento bruto menos os rendimentos não obtidos em novos negócios acrescentados durante o período contabilístico, após deduzir as quantias relevantes para locações canceladas.

Locações Operacionais

41. **Os locadores devem apresentar os activos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do activo.**
42. **O rendimento de locação proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido nos rendimentos numa base de linha recta durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído ⁽³⁾.**
43. Os custos, incluindo a depreciação, incorridos para se obter o rendimento de locação são reconhecidos como um gasto. O rendimento de locação (excluindo recebimentos de serviços proporcionados tais como seguros e manutenção) é reconhecido nos rendimentos numa base de linha recta durante o período da locação mesmo se os recebimentos não forem em tal base, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído.
44. Os custos directos iniciais especificamente incorridos para obter réditos de uma locação operacional são ou diferidos e imputados a rendimentos durante o período da locação em proporção com o reconhecimento do rendimento das rendas, ou são reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados no período em que eles sejam incorridos.
45. **A depreciação dos activos locados deve ser feita numa base consistente com a política normal de depreciação do locador para activos semelhantes, e os gastos de depreciação devem ser calculados nas bases estabelecidas na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis e IAS 38, Activos Intangíveis.**
46. Para determinar se um activo locado se ficou em imparidade, isto é quando os esperados benefícios económicos futuros provenientes de esse activo são inferiores à sua quantia escriturada, uma empresa aplica a Norma Internacional de Contabilidade que trata da imparidade de activos e que estabelece os requisitos quanto à forma como uma empresa deve executar a revisão da quantia escriturada dos seus activos, como deve determinar a quantia recuperável de um activo e quando deve reconhecer, ou reverter, uma perda por imparidade.
47. Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque não é o equivalente de uma venda.
48. **Os locadores devem, para além dos requisitos da IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, fazer as seguintes divulgações para as locações operacionais:**
- (a) **os futuros pagamentos mínimos da locação sob locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes:**
 - (i) **não mais de um ano;**
 - (ii) **mais de um ano e não mais de cinco anos;**
 - (iii) **mais de cinco anos;**
 - (b) **o total das rendas contingentes reconhecidas nos rendimentos; e**
 - (c) **uma descrição geral dos acordos significativos de locação do locador.**
- 48A. Além disso, os requisitos de divulgação segundo a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, IAS 36, Imparidade de Activos, IAS 38, Activos Intangíveis, IAS 40, Propriedades de Investimento e IAS 41, Agricultura, aplicam-se a activos locados segundo locações operacionais.

⁽³⁾ Ver também a SIC-15: Locações Operacionais — Incentivos.

IAS 17

TRANSACÇÕES DE VENDA E RELOCAÇÃO

49. Uma operação de venda com relocação envolve a venda de um activo pelo vendedor e a locação de novo do mesmo activo pelo locador. O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados num pacote. O tratamento contabilístico de uma transacção de venda e relocação depende do tipo de locação envolvido.
50. *Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação financeira, qualquer excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento nas demonstrações financeiras de um vendedor-locatário. Alternativamente, deve ser diferido e amortizado durante o período da locação.*
51. Se a relocação for uma locação financeira, a transacção é um meio pelo qual o locador proporciona meios financeiros ao locatário, com o activo como garantia. Por esta razão não é apropriado considerar como rendimento um excesso do produto da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso, é diferido e amortizado durante o período da locação.
52. *Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação operacional, e for claro que a transacção é estabelecida pelo justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido. Se o preço de venda estiver abaixo do justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido excepto que, se a perda estiver compensada por pagamentos futuros da locação abaixo do preço de mercado, ele deve ser diferido e amortizado na proporção dos pagamentos da locação durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado. Se o preço de venda estiver acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e amortizado durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado.*
53. Se a relocação for uma locação operacional, e os pagamentos da locação e o preço de venda estejam estabelecidos pelo justo valor, houve com efeito uma operação de venda normal e qualquer lucro ou perda é imediatamente reconhecido.
54. *Para as locações operacionais, se o justo valor na altura de uma transacção de venda e relocação for menor do que a quantia escriturada do activo, deve ser imediatamente reconhecido uma perda igual à quantia da diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.*
55. Para locações financeiras, tal ajustamento não é necessário salvo se tiver havido uma imparidade de valor, caso em que a quantia escriturada é reduzida para a quantia recuperável de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade que trata da imparidade de activos.
56. Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente a transacções de venda e relocação. A descrição exigida dos acordos significativos de locação conduz à divulgação de cláusulas únicas ou invulgares do acordo ou das cláusulas das transacções de venda e relocação.
57. As transacções de venda e relocação podem satisfazer os critérios de divulgação separados no parágrafo 16 da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

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

DATA DE EFICÁCIA

59. *Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999. Se uma empresa aplicar esta Norma para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 1999, a empresa deve divulgar o facto de que aplicou esta Norma em vez da IAS 17, Contabilização das Locações, aprovada em 1982.*
60. Esta Norma substitui a IAS 17, Contabilização das Locações, aprovada em 1982.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 18
(REVISTA EM 1993)****Rédito**

Em 1998, a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, emendou o parágrafo 11 da IAS 18 ao inserir uma referência cruzada à IAS 39.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data de Balanço, emendou o parágrafo 36. O texto emendado tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras anuais que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

Em Janeiro de 2001, a IAS 41, Agricultura, emendou o parágrafo 6. A IAS 41 torna-se eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 18:

- SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que envolvam a Forma Legal de uma Locação;
- SIC 31: Rédito — Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-6
Definições	7-8
Mensuração do Rédito	9-12
Identificação da Transacção	13
Venda de Bens	14-19
Prestação de Serviços	20-28
Juros, Royalties e Dividendos	29-34
Divulgação	35-36
Data de Eficácia	37

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

OBJECTIVO

O rendimento é definido na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras como aumentos de benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os que se relacionem com contribuições dos participantes do capital próprio. Os rendimentos englobam tanto os réditos como os ganhos. O rédito é o rendimento que surge no decurso das actividades ordinárias de uma empresa e é referido por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties*. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos que surjam de certos tipos de transacções e acontecimentos.

IAS 18

A questão primordial na contabilização do rédito é a de determinar quando reconhecer o mesmo. O rédito é reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a empresa e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados. Esta Norma identifica as circunstâncias em que estes critérios serão satisfeitos e, por isso, o rédito será reconhecido. Ela também proporciona orientação prática na aplicação destes critérios.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do rédito proveniente das transacções e acontecimentos seguintes:***
 - (a) ***a venda de bens;***
 - (b) ***a prestação de serviços; e***
 - (c) ***o uso por outros de activos da empresa que produzam juros, royalties e dividendos.***
2. Esta Norma substitui a IAS 18, Reconhecimento do Rédito, aprovada em 1982.
3. O termo bens inclui bens produzidos pela empresa com a finalidade de serem vendidos e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas por um retalhista ou terrenos e outras propriedades detidos para revenda.
4. A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho por uma empresa de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado. Os serviços podem ser prestados dentro de um período único ou durante mais do que um período. Alguns contratos para a prestação de serviços estão directamente relacionados com contratos de construção, como por exemplo, os contratos para os serviços de gestores de projectos e de arquitectos. O rédito proveniente destes contratos não é tratado nesta Norma mas é tratado de acordo com os requisitos para os contratos de construção como especificado na IAS 11, Contratos de Construção.
5. O uso por outros de activos da empresa dá origem a rédito na forma de:
 - (a) *juros* — encargos pelo uso de dinheiro ou seus equivalentes ou de quantias devidas à empresa;
 - (b) *royalties* — encargos pelo uso de activos a longo prazo da empresa, como, por exemplo, patentes, marcas, direitos de autor e software de computadores; e
 - (c) *dividendos* — distribuições de lucros a detentores de investimentos em capital próprio na proporção das suas detenções de uma classe particular de capital.
6. Esta Norma não trata de réditos provenientes de:
 - (a) acordos de locação (ver a IAS 17, Locações);
 - (b) dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas);
 - (c) contratos de seguro de empresas seguradoras;
 - (d) alterações no justo valor de activos financeiros e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);
 - (e) alterações no valor de outros activos correntes;
 - (f) o reconhecimento inicial e de alterações no justo valor de activos biológicos, relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41, Agricultura);
 - (g) reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver a IAS 41, Agricultura); e
 - (h) a extracção de minérios.

DEFINIÇÕES

7. *Nesta norma são usados os termos seguintes com os significados especificados:*

Rédito é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma empresa quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.

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

8. O rédito inclui somente os influxos brutos de benefícios económicos recebidos e a receber pela empresa de sua própria conta. As quantias cobradas por conta de terceiros tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado não são benefícios económicos que fluam para a empresa e não resultem em aumentos de capital próprio. Por isso, são excluídos do rédito. Semelhantemente, num relacionamento de agência, os influxos brutos de benefícios económicos não resultam em aumentos de capital próprio para a empresa. As quantias cobradas por conta do capital não são rédito. Em vez disso, o rédito é a quantia de comissão.

MENSURAÇÃO DO RÉDITO

9. ***O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber*** ⁽¹⁾.
10. A quantia de rédito proveniente de uma transacção é geralmente determinada por acordo entre a empresa e o comprador ou utente do activo. É mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela empresa.
11. Na maior parte dos casos, a retribuição é na forma de dinheiro ou seus equivalentes e a quantia do rédito é a quantia em dinheiro ou seus equivalentes recebidos ou a receber. Porém, quando o influxo de dinheiro ou equivalentes de dinheiro for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal de dinheiro recebido ou a receber. Por exemplo, uma empresa pode conceder crédito isento de juros ao comprador ou aceitar do comprador uma livrança com taxa de juro inferior à do mercado como retribuição pela venda dos bens. Quando o acordo constitua efectivamente uma transacção de financiamento, o justo valor da retribuição é determinado descontando todos os recebimentos futuros usando uma taxa de juro imputada. A taxa de juro imputada é a mais claramente determinável de quer:
- (a) a taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação (rating) de crédito similar; ou
 - (b) uma taxa de juro que desconte a quantia nominal do instrumento para o preço de venda corrente a dinheiro dos bens ou serviços.

A diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é reconhecida como rédito de juros de acordo com os parágrafos 29 e 30 e de acordo com a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

12. Quando os bens ou serviços sejam trocados ou objecto de *swap* por bens ou serviços que sejam de natureza e valor semelhante, a troca não é vista como uma transacção que gera réditos. Isto é muitas vezes o caso de mercadorias como petróleo ou leite em que os fornecedores trocam ou entram em *swap* de inventários em vários locais para satisfazer a procura numa base tempestiva numa dado local. Quando os bens sejam vendidos ou os serviços sejam prestados em troca de bens ou serviços dissemelhantes, a troca é vista como uma transacção que gera rédito. O rédito é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos ajustado pela quantia transferida de qualquer dinheiro ou seus equivalentes. Quando o justo valor dos bens ou serviços recebidos não possa ser fiavelmente mensurado, o rédito é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços entregues, ajustado pela quantia transferida de qualquer dinheiro ou seus equivalentes.

⁽¹⁾ Ver também a SIC-31: Rédito — Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade.

IAS 18

IDENTIFICAÇÃO DA TRANSACÇÃO

13. Os critérios de reconhecimento nesta Norma são geralmente aplicados separadamente a cada transacção. Contudo, em certas circunstâncias, é necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma transacção única a fim de reflectir a substância da transacção. Por exemplo, quando o preço da venda de um produto inclua uma quantia identificável de serviços subsequentes, essa quantia é diferida e reconhecida como rédito durante o período em que o serviço seja executado. Inversamente, os critérios de reconhecimento são aplicados a duas ou mais transacções conjuntas, quando elas estejam ligadas de tal maneira que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência às séries de transacções como um todo. Por exemplo, uma empresa pode vender bens e, ao mesmo tempo, celebrar um acordo separado para recomprar os bens numa data posterior, negando assim o efeito substantivo da transacção; em tal caso, as duas transacções são tratadas conjuntamente.

VENDA DE BENS

14. ***O rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:***
- (a) ***a empresa tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;***
 - (b) ***a empresa não retenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse nem o controlo efectivo dos bens vendidos;***
 - (c) ***a quantia do rédito possa ser fielmente mensurada;***
 - (d) ***seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a empresa; e***
 - (e) ***os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fielmente mensurados.***
15. A avaliação de quando uma empresa transferiu os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador exige um exame das circunstâncias da transacção. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade coincide com a transferência do documento legal ou da passagem da posse para o comprador. Este é o caso da maioria das vendas a retalho. Noutros casos, a transferência de riscos e vantagens de propriedade ocorre num momento diferente da transferência do documento legal ou da passagem da posse.
16. Se a empresa reter significativos riscos de propriedade, a transacção não é uma venda e o rédito não é reconhecido. Uma empresa pode reter um risco significativo de propriedade de muitas maneiras. São exemplos de situações em que a empresa pode reter os riscos significativos e vantagens de propriedade:
- (a) quando a empresa retenha uma obrigação por execução não satisfatória não coberta por cláusulas normais de garantia;
 - (b) quando o recebimento do rédito de uma dada venda seja contingente da obtenção de rédito pelo comprador pela sua venda dos bens;
 - (c) quando os bens sejam expedidos sujeitos a instalação e a instalação seja uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela empresa; e
 - (d) quando o comprador tenha o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a empresa não esteja segura acerca da probabilidade de devolução.
17. Se uma empresa reter somente um insignificante risco de propriedade, a transacção é uma venda e o rédito é reconhecido. Por exemplo, um vendedor pode reter o título legal dos bens unicamente para proteger a cobrabilidade da quantia devida. Em tal caso, se a empresa tiver transferido os riscos e vantagens significativos da propriedade, a transacção é uma venda e o rédito é reconhecido. Um outro exemplo de uma empresa que retém somente um risco insignificante de propriedade pode ser a de uma venda a retalho quando for oferecido um reembolso se o cliente não ficar satisfeito. O rédito em tais casos é reconhecido no momento da venda desde que o vendedor possa fielmente estimar as devoluções futuras e reconheça um passivo por devoluções com base em experiência anterior e noutros factores relevantes.

18. O rédito só é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a empresa. Em tais casos, isto só está em condições de se verificar depois da retribuição ser recebida ou de uma incerteza ser removida. Por exemplo, pode ser incerto que uma autoridade governamental estrangeira conceda permissão para remeter a retribuição de uma venda num país estrangeiro. Quando a permissão seja concedida, a incerteza é retirada e o rédito é reconhecido. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável ou a quantia cuja recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.
19. O rédito e os gastos que se relacionem com a mesma transacção ou outro acontecimento são reconhecidos simultaneamente; este processo é geralmente referido como o balanceamento dos réditos com os gastos. Os gastos incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a expedição dos bens podem normalmente ser mensurados com fiabilidade quando as outras condições para o reconhecimento do rédito tenham sido satisfeitas. Porém, quando os gastos não possam ser mensurados fiavelmente, o rédito não pode ser reconhecido; em tais circunstâncias, qualquer retribuição já recebida pela venda dos bens é reconhecida como um passivo.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

20. ***Quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:***
- (a) ***a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;***
 - (b) ***seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a empresa;***
 - (c) ***a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e***
 - (d) ***os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados*** ⁽²⁾ ⁽³⁾.
21. O reconhecimento do rédito com referência à fase de acabamento de uma transacção é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Por este método, o rédito é reconhecido nos períodos contabilísticos em que os serviços sejam prestados. O reconhecimento do rédito nesta base proporciona informação útil sobre a extensão da actividade de serviço e desempenho durante um período. A IAS 11, Contratos de Construção, também exige o reconhecimento do rédito nesta base. As exigências desta Norma são geralmente aplicáveis ao reconhecimento do rédito e aos gastos associados de uma transacção que envolva a prestação de serviços.
22. O rédito somente é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a empresa. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia com respeito à qual a recuperação tenha cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia de rédito originalmente reconhecido.
23. Uma empresa é geralmente capaz de fazer estimativas fiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transacção o seguinte:
- (a) os direitos que cada uma das partes está obrigada a cumprir quanto ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;
 - (b) a retribuição a ser trocada; e
 - (c) o modo e os termos da liquidação.

É também usualmente necessário que a empresa tenha um sistema eficaz de orçamentação financeira interna e de relato financeiro. A empresa revê e, quando necessário, põe o visto nas estimativas de rédito à medida que o serviço está a ser executado. A necessidade de tais revisões não indicia que o desfecho da transacção não possa ser estimado com fiabilidade.

⁽²⁾ Ver também a SIC-27: Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação.

⁽³⁾ Ver também a SIC-31: Rédito — Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade.

IAS 18

24. A fase de acabamento de uma transacção pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma empresa usa o método que mensure fiavelmente os serviços executados. Dependendo da natureza da transacção, os métodos podem incluir:
- (a) vistorias do trabalho executado;
 - (b) serviços executados até à data expressos como uma percentagem do total dos serviços a serem executados; ou
 - (c) a proporção que os custos incorridos até à data tenham com os custos totais estimados da transacção. Somente os custos que reflectam serviços executados até à data são incluídos nos custos incorridos até à data. Somente os custos que reflectam serviços executados ou a serem executados são incluídos nos custos totais estimados da transacção.
- Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos de clientes não reflectem muitas vezes os serviços executados.
25. Para fins práticos, quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado.
26. ***Quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.***
27. Durante as primeiras fases de uma transacção, é frequente que o desfecho da transacção não possa ser fiavelmente estimado. Contudo, pode ser provável que a empresa recupere os custos incorridos na mesma. Por isso, o rédito é reconhecido somente na medida em que se espere que sejam recuperados os custos incorridos. No caso de o desfecho da transacção não poder ser fiavelmente estimado, não é reconhecido qualquer lucro.
28. Quando o desfecho de uma transacção não possa ser fiavelmente estimado e não seja provável que os custos incorridos sejam recuperados, o rédito não é reconhecido e os custos incorridos são reconhecidos como um gasto. Quando deixarem de existir as incertezas que impediram o desfecho do contrato ser fiavelmente estimado, o rédito é reconhecido de acordo com o parágrafo 20 e não de acordo com o parágrafo 26.

JUROS, ROYALTIES E DIVIDENDOS

29. ***O rédito proveniente do uso por outros de activos da empresa que produzam juros, royalties e dividendos deve ser reconhecido nas bases estabelecidas no parágrafo 30, quando:***
- (a) *seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a empresa; e*
 - (b) *a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.*
30. ***O rédito deve ser reconhecido nas bases seguintes:***
- (a) *os juros devem ser reconhecidos numa base de proporcionalidade de tempo que tome em consideração o rendimento efectivo do activo;*
 - (b) *as royalties devem ser reconhecidas segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e*
 - (c) *os dividendos devem ser reconhecidos quando se estabelecer o direito dos accionistas a receberem o pagamento.*
31. O rendimento efectivo de um activo é a taxa de juro necessária para descontar o fluxo dos futuros recebimentos de caixa esperados durante a vida do activo de forma a igualar a quantia escriturada inicial do activo. O rédito de juros inclui a quantia de amortização de qualquer desconto, prémio ou outra diferença entre a quantia inicial escriturada de um título de dívida e a sua quantia na maturidade.

32. Quando juros não pagos tenham sido acrescidos antes da aquisição de um investimento que produza juros, o recebimento subsequente de juros é imputado entre os períodos de pré e pós aquisição; somente a parte de pós aquisição é reconhecida como rédito. Quando os dividendos de títulos de capital próprio sejam declarados a partir de lucros líquidos de pré aquisição, esses dividendos são deduzidos do custo dos títulos. Se for difícil fazer tal imputação excepto numa base arbitrária, os dividendos são reconhecidos como rédito a menos que os mesmos representem claramente uma recuperação de parte do custo dos títulos de capital próprio.
33. As *royalties* crescem de acordo com os termos do acordo relevante e são gradualmente reconhecidas nessa base a menos que, tendo em atenção a substância do acordo, seja mais apropriado reconhecer o rédito numa outra base sistemática e racional.
34. O rédito somente é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transacção fluam para a empresa. Contudo, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.

DIVULGAÇÃO

35. **Uma empresa deve divulgar:**
- (a) **as políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços;**
 - (b) **a quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de:**
 - (i) **a venda de bens;**
 - (ii) **a prestação de serviços;**
 - (iii) **juros;**
 - (iv) **royalties;**
 - (v) **dividendos; e**
 - (c) **a quantia de rédito proveniente de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa do rédito.**
36. Uma empresa divulgará quaisquer activos e passivos contingentes de acordo com a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Os passivos contingentes e os activos contingentes podem surgir de itens tais como custos de garantia, reclamações, penalidades ou perdas possíveis.

DATA DE EFICÁCIA

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

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 19
(EMENDADA EM 2002)**Benefícios dos Empregados**

Esta Norma Internacional de Contabilidade revista substitui a IAS 19, Custos de Benefícios de Reforma, que foi aprovada pelo Conselho numa versão revista em 1993. Esta Norma revista tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, emendou os parágrafos 20(b), 35, 125 e 141. Estas emendas tornaram-se operacionais para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

IAS 19

Esta Norma foi emendada em 2000 para alterar a definição de activos do plano e para introduzir os requisitos de reconhecimento, mensuração e divulgação dos reembolsos. Estas emendas tornaram-se operacionais para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001.

Outras emendas foram feitas em 2002 para impedir o reconhecimento de ganhos apenas como resultado de perdas actuariais ou do custo de serviços passados, bem como o reconhecimento de perdas apenas como resultado de ganhos actuariais. Estas emendas tornam-se eficazes para os períodos contabilísticos que terminem em ou após 31 de Maio de 2002. Encoraja-se a aplicação mais cedo.

INTRODUÇÃO

1. A Norma prescreve a contabilização e divulgação pelos empregadores quanto aos benefícios dos empregados. Substitui a IAS 19, Custos de Benefícios de Reforma, que foi aprovada em 1993. As principais alterações da antiga IAS 19 estão apresentadas nas Bases para Conclusões (Apêndice C). A Norma não trata do relato de planos de benefícios dos empregados (ver a IAS 26, Contabilização e Relato de Planos de Benefícios de Reforma).
2. A Norma identifica cinco categorias de benefícios de empregados:
 - (a) benefícios a curto prazo de empregados, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licenças anuais pagas e licenças de doença pagas, participação nos lucros e gratificações (se pagáveis dentro de doze meses do fim do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) respeitantes aos empregados correntes;
 - (b) benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;
 - (c) outros benefícios a longo prazo dos empregados, incluindo licença por longos serviços ou licença sabática, benefícios de jubileu ou outros de serviço longo, benefícios de incapacidade a longo prazo, e, se forem pagáveis doze meses ou mais após o final do período, participação nos lucros, gratificações e remunerações diferidas;
 - (d) benefícios de cessação de emprego; e
 - (e) benefícios de remuneração em capital próprio.
3. A Norma exige que uma empresa reconheça benefícios a curto prazo de empregados quando um empregado tiver prestado serviço em troca desses benefícios.
4. Os planos de benefícios pós-emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou planos de benefícios definidos. A Norma dá orientação específica sobre a classificação de planos multi-empregador, planos estatais e planos de benefícios segurados.
5. Segundo os planos de contribuição definida, uma empresa paga contribuições fixadas para uma entidade separada (o fundo) e não tem nem obrigação legal nem construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver activos suficientes para pagar todos os benefícios do empregado relativos ao serviço do empregado no período corrente e em anteriores. A Norma exige que uma empresa reconheça as contribuições para um plano de contribuição definida quando o empregado tiver prestado serviço em troca dessas contribuições.
6. Todos os outros planos de benefícios pós-emprego são planos de benefícios definidos. Os planos de benefícios definidos podem não ter fundo, ou podem estar total ou parcialmente contribuídos para o fundo. A Norma exige que uma empresa:
 - (a) contabilize não só a sua obrigação legal, mas também qualquer obrigação construtiva que surja das práticas da empresa;

IAS 19

- (b) determine o valor presente das obrigações de benefícios definidos e o justo valor de quaisquer activos do plano com regularidade suficiente a fim de que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras não difiram de forma material das quantias que teriam sido determinadas à data do balanço;
- (c) use o Método da Unidade de Crédito Projectada para mensurar as suas obrigações e custos;
- (d) atribua os benefícios aos períodos de serviço de acordo com a fórmula dos benefícios do plano, salvo se o serviço do empregado nos últimos anos conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefícios do que nos anos mais antigos;
- (e) use pressupostos actuariais não preconceituosos e mutuamente compatíveis acerca de variáveis demográficas (tais como rotação e mortalidade dos empregados) e variáveis financeiras (tais como futuros aumentos nos salários, alterações nos custos médicos e determinadas alterações em benefícios estatais). Os pressupostos financeiros devem basear-se nas expectativas do mercado, à data do balanço, relativamente ao período durante o qual as obrigações têm de ser liquidadas;
- (f) determine a taxa de desconto por referência aos rendimentos do mercado à data do balanço em obrigações de sociedades de alta qualidade (ou, em países em que não haja um mercado profundo em tais obrigações, títulos do estado) de uma moeda e prazo consistente com a moeda e prazo das obrigações de benefícios pós-emprego;
- (g) deduza o justo valor de quaisquer activos do plano da quantia escriturada da obrigação. Determinados direitos de reembolso que não se qualifiquem como activos do plano são tratados da mesma maneira que os activos do plano, excepto os que são apresentados como um activo separado, e não como uma dedução da obrigação;
- (h) limite a quantia escriturada de um activo de forma que não exceda o total líquido de:
 - (i) qualquer custo dos serviços passados e perdas actuariais não reconhecidos; mais
 - (ii) o valor presente de quaisquer benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou reduções em futuras contribuições para o plano;
- (i) reconheça o custo do serviço passado numa base de linha recta durante o período médio até que os benefícios se tornem adquiridos;
- (j) reconheça ganhos e perdas no corte ou liquidação de um plano de benefícios definidos quando o corte ou liquidação ocorra. O ganho ou perda deve compreender qualquer alteração resultante no valor presente da obrigação de benefícios definidos e no justo valor dos activos do plano e a parte não reconhecida de quaisquer ganhos e perdas actuariais e de custo dos serviços passados; e
- (k) reconheça uma porção especificada dos ganhos e perdas actuariais acumulados líquidos que exceda o maior de:
 - (i) 10 % do valor presente da obrigação de benefícios definidos (antes de deduzir os activos do plano);
e
 - (ii) 10 % do justo valor de quaisquer activos do plano.

A porção de ganhos e perdas actuariais a serem reconhecidos relativamente a cada plano de benefícios definidos é o excesso que caiu fora de 10 % do «corredor» à data do anterior relato, dividido pelas vidas médias esperadas da restante vida de trabalho dos empregados participantes.

A Norma também permite métodos sistemáticos de reconhecimento mais rápidos, desde que a mesma base seja aplicada tanto a ganhos como a perdas e a base seja aplicada de forma consistente de período para período. Tais métodos permitidos incluem o reconhecimento imediato de todos os ganhos e perdas actuariais.

IAS 19

7. A Norma requer um método mais simples de contabilização para outros benefícios dos empregados a longo prazo do que para os benefícios pós-emprego; os ganhos e perdas actuariais e o custo dos serviços passados são imediatamente reconhecidos.
8. Os benefícios de cessação de emprego são benefícios dos empregados pagáveis em consequência seja de uma decisão da empresa para dar como terminado o emprego antes da data normal da reforma; ou uma decisão do empregado para aceitar uma saída voluntária em troca desses benefícios. O acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação de emprego e não o serviço do empregado. Por conseguinte, uma empresa deve reconhecer os benefícios de cessação de emprego quando, e só quando, a empresa está de uma forma demonstrável comprometida quer a:
 - (a) dar como terminado o emprego de um empregado ou de um grupo de empregados antes da data normal da reforma; quer a
 - (b) proporcionar benefícios de cessação de emprego em resultado de uma oferta feita afim de encorajar a saída voluntária.
9. Uma empresa está comprometida de uma forma demonstrável a uma cessação de emprego quando, e só quando, a empresa tiver um plano formal pormenorizado (com um conteúdo mínimo especificado) para a cessação e se encontra sem possibilidade realista de retirada.
10. Quando os benefícios de cessação de emprego se vençam a mais de 12 meses após a data do balanço, eles devem ser descontados. No caso de uma oferta feita para encorajar a cessação voluntária, a mensuração dos benefícios de cessação de emprego deve basear-se no número de empregados que se espera aceitarem a oferta.
11. Os benefícios de remuneração em capital próprio são benefícios dos empregados pelos quais: ou os empregados têm direito a receber instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa (ou a sua empresa mãe); ou a quantia da obrigação da empresa perante os empregados depende do futuro preço dos instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa. A Norma exige determinadas divulgações acerca de tais benefícios, mas não especifica requisitos de reconhecimento e mensuração.
12. A Norma entra em vigor relativamente aos períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Quando se adoptar a Norma pela primeira vez, permite-se a uma empresa reconhecer qualquer aumento resultante como um passivo relativo a benefícios pós-emprego durante um período não superior a cinco anos. Se a adopção da Norma reduzir o passivo, exige-se que uma empresa reconheça o decréscimo imediatamente.
13. Esta Norma foi emendada em 2000 para emendar a definição de activos do plano e para introduzir requisitos de reconhecimento, mensuração e divulgação para desembolsos. Estas alterações entram em vigor para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. Encoraja-se a aplicação mais cedo.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-6
Definições	7
Benefícios a Curto Prazo dos Empregados	8-23
Reconhecimento e Mensuração	10-22
Todos os Benefícios a Curto Prazo dos Empregados	10
Ausências Permitidas a Curto Prazo	11-16
Planos de Participação nos Lucros e de Gratificações	17-22

IAS 19

Divulgações	23
Benefícios Pós-Emprego: Distinção entre Planos de Contribuição Definida e Planos de Benefícios Definidos	24-42
Planos Multi-empregador	29-35
Planos Estatais	36-38
Benefícios Segurados	39-42
Benefícios Pós-Emprego: Planos de Contribuição Definida	43-47
Reconhecimento e Mensuração	44-45
Divulgação	46-47
Benefícios Pós-Emprego: Planos de Benefícios Definidos	48-125
Reconhecimento e Mensuração	49-62
Contabilização da Obrigação Construtiva	52-53
Balanço	54-60
Demonstração dos Resultados	61-62
Reconhecimento e Mensuração: Valor Presente das Obrigações de Benefícios Definidos e Custo de Serviço Corrente	63-101
Método de Valorização Actuarial	64-66
Atribuição do Benefício a Períodos de Serviço	67-71
Pressupostos Actuariais	72-77
Pressupostos Actuariais: Taxa de Desconto	78-82
Pressupostos Actuariais: Ordenados, Benefícios e Custos Médicos	83-91
Ganhos e Perdas Actuariais	92-95
Custo dos Serviços Passados	96-101
Reconhecimento e Mensuração: Activos do Plano	102-107
Justo Valor dos Activos do Plano	102-104
Reembolsos	104A-104D
Retorno nos Activos do Plano	105-107
Concentrações de Actividades Empresariais	108
Cortes e Liquidações	109-115
Apresentação	116-119

IAS 19

Compensação	116-117
Distinção Corrente/Não-corrente	118
Componentes Financeiros de Custos de Benefícios Pós-Emprego	119
Divulgação	120-125
Outros Benefícios a Longo Prazo dos Empregados	126-131
Reconhecimento e Mensuração	128-130
Divulgação	131
Benefícios de Cessação de Emprego (Terminus)	132-143
Reconhecimento	133-138
Mensuração	139-140
Divulgação	141-143
Benefícios de Remuneração em Capital Próprio	144-152
Reconhecimento e Mensuração	145
Divulgação	146-152
Disposições Transitórias	153-156
Data de Eficácia	157-160

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever a contabilização e a divulgação dos benefícios dos empregados. A Norma requer que uma empresa reconheça:

- (a) um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios de empregados a serem pagos no futuro; e
- (b) um custo quando a empresa consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca dos benefícios do empregado.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada por um empregador na contabilização dos benefícios do empregado.***
2. Esta Norma não trata do relato dos planos de benefícios do empregado (ver a IAS 26, Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma).
3. Esta Norma aplica-se a todos os benefícios do empregado, incluindo os proporcionados:
 - (a) segundo planos formais ou outros acordos formais entre uma empresa e empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes;

- (b) segundo requisitos legais, ou através de acordos sectoriais, pelos quais se exige às empresas para contribuírem para planos nacionais, estatais, sectoriais ou outros multi-empregador; ou
- (c) pelas práticas informais que dêem origem a uma obrigação construtiva. Práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a empresa não tiver alternativa realista senão pagar benefícios aos empregados. É exemplo de uma obrigação construtiva quando uma alteração nas práticas informais da empresa causasse um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.
4. Os benefícios dos empregados incluem:
- (a) benefícios a curto prazo dos empregados, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e gratificações (se pagáveis dentro de doze meses do final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes;
- (b) benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós emprego e cuidados médicos pós emprego;
- (c) outros benefícios a longo prazo dos empregados, incluindo licença de longo serviço ou licença sabática, jubileu ou outros benefícios de longo serviço, benefícios de invalidez a longo prazo e, se não forem pagáveis completamente dentro de doze meses após o final do período, a participação nos lucros, gratificações e remunerações diferidas;
- (d) benefícios de cessação de emprego; e
- (e) benefícios de remuneração em capital próprio.

Porque cada categoria identificada de a) a e) acima tem características diferentes, esta Norma estabelece requisitos separados para cada categoria.

5. Os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados quer a empregados quer aos seus dependentes e podem ser liquidados por pagamentos (ou o fornecimento de bens e serviços) feitos quer directamente aos empregados, aos seus cônjuges, filhos ou outros dependentes quer a outros, tais como empresas de seguros.
6. Um empregado pode proporcionar serviços a uma empresa numa base de tempo completo, de tempo parcial, permanente, acidental ou temporária. Para os fins desta Norma, os empregados incluem directores e outro pessoal de gerência.

DEFINIÇÕES

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

Benefícios dos empregados são todas as formas de remuneração dadas por uma empresa em troca do serviço prestado pelos empregados.

Benefícios a curto prazo dos empregados são os benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respectivo serviço.

Benefícios pós emprego são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que sejam pagáveis após a conclusão do emprego.

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

IAS 19

Planos de contribuição definida são planos de benefícios pós emprego pelos quais uma empresa paga contribuições fixadas a uma entidade separada (um fundo) e não terá obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver activos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados no período corrente e em períodos anteriores.

Planos de benefícios definidos são planos de benefícios pós emprego que não sejam planos de contribuição definida.

Planos multi-empregador são planos de contribuição definida (que não sejam planos estatais) ou planos de benefícios definidos (que não sejam planos estatais) que:

- (a) ponham em conjunto activos contribuídos por várias empresas que não estejam sob controlo comum;*
- (b) usem esses activos para proporcionar benefícios aos empregados de mais de uma empresa, na base de que os níveis de contribuições e de benefícios são determinados não olhando à identidade da empresa que emprega os empregados em questão.*

Outros benefícios a longo prazo dos empregados são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios pós-emprego, benefícios de cessação de emprego e benefícios de remuneração em capital próprio) que não se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Benefícios por cessação de emprego (terminus) são benefícios dos empregados pagáveis em consequência de:

- (a) a decisão de uma empresa cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou de*
- (b) decisão de um empregado de aceitar a saída voluntária em troca desses benefícios.*

Benefícios de remuneração em capital próprio são benefícios dos empregados pelos quais:

- (a) os empregados têm direito a receber instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa (ou pela sua empresa mãe); ou*
- (b) a quantia da obrigação da empresa para com os empregados depende do preço futuro de instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa.*

Planos de remuneração em capital próprio são acordos formais ou informais pelos quais uma empresa proporciona benefícios de remuneração em capital próprio para um ou mais empregados.

Benefícios adquiridos pelos empregados são benefícios dos empregados que não estejam condicionados ao futuro emprego.

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

Custo do serviço corrente é o aumento no valor presente da obrigação de benefícios definidos resultante do serviço do empregado no período corrente.

Custo de juros é o aumento durante um período no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos que surge porque os benefícios estão um ano mais próximo da liquidação.

Activos do plano compreendem:

- (a) activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados; e*
- (b) apólices de seguros elegíveis.*

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

- (a) *sejam detidos por uma entidade (o fundo) que esteja legalmente separada da empresa que relata e exista unicamente para pagar ou financiar os benefícios dos empregados; e*
- (b) *estejam disponíveis para ser unicamente usados para pagar ou financiar os benefícios dos empregados, não estejam disponíveis para os credores da própria empresa que relata (mesmo em falência), e não possam ser devolvidos à empresa que relata, salvo se ou:*
 - (i) *os restantes activos do fundo sejam suficientes para satisfazer todas as respectivas obrigações de benefícios dos empregados do plano ou da empresa que relata; ou*
 - (ii) *os activos sejam devolvidos à empresa que relata para a reembolsar relativamente a benefícios de empregados já pagos.*

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

- (a) *só puder ser usado para pagar ou financiar benefícios dos empregados segundo um plano de benefícios definidos;*
- (b) *não estejam disponíveis para os credores da própria empresa que relata (mesmo em falência) e não possam ser pagos à empresa que relata, a menos que ou:*
 - (i) *o produto represente activos excedentários que não sejam necessários para a apólice satisfazer todas as respectivas obrigações de benefícios dos empregados; ou*
 - (ii) *o produto seja devolvido à empresa que relata para a reembolsar de benefícios de empregados já pagos.*

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

O retorno dos activos do plano é o juro, dividendos e outro rédito proveniente dos activos do plano, juntamente com ganhos ou perdas nos activos do plano realizados e não realizados, menos quaisquer custos de administrar o plano e menos qualquer imposto a pagar pelo próprio plano.

Ganhos e perdas actuariais compreendem:

- (a) *ajustamentos de experiência (os efeitos de diferenças entre os anteriores pressupostos actuariais e aquilo que realmente ocorreu); e*
- (b) *os efeitos de alterações nos pressupostos actuariais.*

Custo de serviços passados é o aumento no valor presente da obrigação de benefícios definidos quanto ao serviço de empregados em períodos anteriores, resultantes no período corrente da introdução de, ou alterações a, benefícios pós-emprego ou outros benefícios a longo prazo dos empregados. O custo de serviços passados pode ser ou positivo (quando os benefícios sejam introduzidos ou melhorados) ou negativo (quando os benefícios existentes sejam reduzidos).

IAS 19**BENEFÍCIOS A CURTO PRAZO DOS EMPREGADOS**

8. Os benefícios a curto prazo de empregados incluem itens tais como:
- (a) salários, ordenados e contribuições para a segurança social;
 - (b) ausências permitidas a curto prazo (tais como licença anual paga e licença por doença paga) em que se espera que as faltas ocorram dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço;
 - (c) participação nos lucros e gratificações pagáveis dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço; e
 - (d) benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóvel e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados correntes.
9. A contabilização dos benefícios a curto prazo dos empregados é geralmente linear porque não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além do mais, as obrigações dos benefícios dos empregados a curto prazo são mensuradas numa base não descontada.

*Reconhecimento e Mensuração**Todos os Benefícios a Curto Prazo de Empregados*

10. ***Quando um empregado tenha prestado serviço a uma empresa durante um período contabilístico, a empresa deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados que espera ser paga em troca desse serviço:***
- (a) ***como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma empresa deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na extensão de que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro; e***
 - (b) ***como um gasto, salvo se outra Norma Internacional de Contabilidade exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, IAS 2, Inventários, e a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis).***

Os parágrafos 11, 14 e 17 explicam como uma empresa deve aplicar este requisito a benefícios a curto prazo dos empregados na forma de ausências permitidas e de planos de participações nos lucros e de gratificações.

Ausências Permitidas a Curto Prazo

11. ***Uma empresa deve reconhecer o custo esperado de benefícios a curto prazo de empregados na forma de ausências permitidas segundo o parágrafo 10 como segue:***
- (a) ***no caso de ausências permitidas acumuláveis quando os empregados prestam serviço que aumente o seu direito a ausências permitidas futuras; e***
 - (b) ***no caso ausências permitidas não acumuláveis, quando as faltas ocorrerem.***
12. Uma empresa pode remunerar empregados por ausência por variadas razões incluindo férias, doença e incapacidade a curto prazo, maternidade ou paternidade, serviço dos tribunais e serviço militar. O direito a ausência permitidas cai em duas categorias:
- (a) acumuláveis; e
 - (b) não acumuláveis.

13. Ausências permitidas não gozadas acumuláveis são as que sejam reportáveis e possam ser usadas em períodos futuros se o direito do período corrente não for usado totalmente. As ausências permitidas não gozadas acumuláveis podem ser ou adquiridas (por outras palavras, os empregados têm direito a um pagamento em dinheiro quanto ao direito não utilizado ao saírem da empresa) ou não adquiridas (quando os empregados não têm direito a um pagamento a dinheiro pelo direito não utilizado ao saírem). Surge uma obrigação à medida que os empregados prestam serviço que aumente o seu direito a ausências permitidas futuras. A obrigação existe, e é reconhecida mesmo se as ausências permitidas não gozadas forem não adquiridas, embora a possibilidade de os empregados poderem sair antes de utilizarem direito acumulado não adquirido afecte a mensuração dessa obrigação.
14. ***Uma empresa deve mensurar o custo esperado de ausências permitidas não gozadas acumuláveis como a quantia adicional que a empresa espera pagar em consequência do direito não utilizado que tenha acumulado à data do balanço.***
15. O método especificado no parágrafo anterior mensura a obrigação como a quantia dos pagamentos adicionais que se espera que surjam exclusivamente do facto de o benefício acumular. Em muitos casos pode não necessitar de fazer cálculos pormenorizados para estimar que não existe obrigação material quanto às ausências permitidas não utilizadas. Por exemplo uma obrigação de licença por doença só é provável ser material se existir o entendimento formal ou informal de que a licença por doença paga e não utilizada pode ser tomada como férias pagas.

Exemplo Ilustrativo dos Parágrafos 14 e 15

Uma empresa tem 100 empregados, tendo cada um direito a cinco dias úteis de licença por doença paga em cada ano. A licença por doença não utilizada pode ser reportada durante um ano de calendário. A licença por doença é tirada em primeiro lugar do direito do ano corrente e em seguida é tirada de qualquer saldo reportado de anos anteriores (uma base LIFO). Em 31 de Dezembro de 20X1, o direito não utilizado médio é de dois dias por empregado. A empresa espera, baseada na experiência passada que se espera que se mantenha, que 92 empregados não tirarão mais de cinco dias de licença por doença paga em 20X2 e que os restantes oito empregados tirarão uma média de seis dias e meio cada um.

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

16. As ausências permitidas não acumuláveis não se transportam: elas ficam perdidas se o direito do período corrente não for totalmente usado e não dão aos empregados o direito de um pagamento a dinheiro por direitos não utilizados quando saírem da empresa. Isto é normalmente o caso dos pagamentos por doença (na medida em que os direitos passados não utilizados não aumentam os direitos futuros), licença por maternidade ou paternidade ou ausências permitidas por serviço nos tribunais ou serviço militar. Uma empresa não reconhece passivo nem gasto até ao momento da falta, porque o serviço do empregado não aumenta a quantia do benefício.

Planos de Participação nos Lucros e de Gratificações

17. ***Uma empresa deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações segundo o parágrafo 10 quando, e só quando:***
- (a) ***a empresa tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e***
 - (b) ***possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.***

Existe uma obrigação presente quando, e só quando, a empresa não tem alternativa realista senão a de fazer os pagamentos.

IAS 19

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

Exemplo que ilustra o Parágrafo 18

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

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

19. Uma empresa pode não ter obrigação legal de pagar uma gratificação. Não obstante, em alguns casos, uma empresa tem a prática de pagar gratificações. Em tais casos, a empresa tem uma obrigação construtiva porque a empresa não tem alternativa realista senão de pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva reflecte a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem a gratificação.
20. Uma empresa pode fazer uma estimativa fiável da sua obrigação legal ou construtiva segundo um plano de participação nos lucros ou de gratificações quando, e só quando:
- (a) os termos formais do plano contenham uma fórmula para determinar a quantia do benefício;
 - (b) a empresa determine as quantias a serem pagas antes das demonstrações financeiras serem aprovadas para emissão; ou
 - (c) a prática passada dê evidência clara da quantia da obrigação construtiva da empresa.
21. Uma obrigação segundo planos de participação nos lucros e de gratificações resulta do serviço dos empregados e não de uma transacção com os proprietários da empresa. Por conseguinte, uma empresa reconhece o custo de planos de participação nos lucros e de gratificações não como uma distribuição do lucro líquido mas como um gasto.
22. Se os pagamentos de participação nos lucros e de gratificações não se vencerem totalmente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço, esses pagamentos são benefícios a longo prazo dos empregados (ver parágrafo 126-131). Se os pagamentos de participação nos lucros e de gratificações satisfizerem a definição de benefício de remuneração em capital próprio, uma empresa trata-os de acordo com os parágrafos 144 -152.

Divulgações

23. Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca dos benefícios a curto prazo dos empregados, outras Normas Internacionais de Contabilidade podem exigir divulgações. Por exemplo, quando exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação acerca dos benefícios dos empregados relativos ao principal pessoal de gerência. A IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que uma empresa deve divulgar os custos com pessoal.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: DISTINÇÃO ENTRE PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA E PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

24. Os benefícios pós emprego incluem por exemplo:
- (a) benefícios de reforma, tais como pensões; e
 - (b) outros benefícios pós emprego, tais como seguros de vida pós emprego e cuidados médicos pós emprego.

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

25. Os planos de benefício pós emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou como planos de benefícios definidos, dependendo da substância económica do plano que resulte dos seus principais termos e condições. Pelos planos de contribuição definida:
- (a) a obrigação legal ou construtiva da empresa é limitada à quantia que ela aceita contribuir para o fundo. Assim, a quantia dos benefícios pós emprego recebidos pelo empregado é determinada pela quantia de contribuições pagas por uma empresa (e talvez também pelo empregado) para um plano de benefícios pós emprego ou para uma empresa de seguros, juntamente com os retornos do investimento provenientes das contribuições; e
 - (b) em consequência, o risco actuarial (que os benefícios serão inferiores aos esperados) e o risco de investimento (que os activos investidos serão insuficientes para satisfazer os benefícios esperados) recaem no empregado.
26. São exemplos de casos em que uma obrigação de uma empresa não é limitada à quantia que concorda contribuir para o fundo quando a empresa tenha uma obrigação legal ou construtiva por meio de:
- (a) uma fórmula de benefícios do plano que não esteja exclusivamente ligada à quantia das contribuições;
 - (b) uma garantia, seja indirectamente através de um plano ou directamente, de um retorno especificado nas contribuições; ou
 - (c) aquelas práticas informais que dão origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, pode surgir uma obrigação construtiva quando uma empresa tem um passado de benefícios crescentes para antigos empregados para se manter ao par com a inflação mesmo quando não existe obrigação legal de o fazer.
27. Pelos planos de benefícios definidos:
- (a) a obrigação da empresa é a de proporcionar os benefícios acordados com os empregados correntes e antigos; e
 - (b) o risco actuarial (que os benefícios custem mais do que o esperado) e o risco de investimento recaem, na substância, na empresa. Se a experiência actuarial ou de investimento forem piores que o esperado, a obrigação da empresa pode ser aumentada.
28. Os parágrafos 29 a 42 adiante explicam a distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefícios definidos no contexto de planos multi-empregador, planos estatais e benefícios segurados.

Planos Multi-empregador

29. ***Uma empresa deve classificar um plano multi-empregador como um plano de contribuição definida ou como um plano de benefícios definidos segundo os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá para além dos termos formais). Sempre que um plano multi-empregador for um plano de benefícios definidos, uma empresa deve:***
- (a) ***contabilizar a sua parte proporcional da obrigação de benefícios definidos, dos activos do plano e do custo associado ao plano da mesma forma como qualquer outro plano de benefícios definidos; e***
 - (b) ***divulgar a informação exigida pelo parágrafo 120.***

IAS 19

30. **Quando não estiver disponível informação suficiente para utilizar a contabilização de benefícios definidos de um plano multi-empregador que seja um plano de benefícios definidos, uma empresa deve:**
- (a) **contabilizar o plano segundo os parágrafos 44-46 como se fosse um plano de contribuição definida;**
 - (b) **divulgar:**
 - (i) **o facto de o plano ser um plano de benefícios definidos; e**
 - (ii) **a razão porque não está disponível informação suficiente para habilitar a empresa a contabilizar o plano como plano de benefícios definidos; e**
 - (c) **na medida em que um excesso ou um défice no plano possa afectar a quantia de futuras contribuições, divulgar adicionalmente:**
 - (i) **qualquer informação disponível acerca do excesso ou do défice;**
 - (ii) **a base usada para determinar esse excesso ou défice; e**
 - (iii) **as implicações, se existirem, para a empresa.**
31. Um exemplo de um plano multi-empregador de benefícios definidos é um em que:
- (a) o plano é financiado numa base «pay as you go» tal que: as contribuições são fixadas ao nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que se vençam num mesmo período; e benefícios futuros obtidos durante o período corrente serão pagos de futuras contribuições; e
 - (b) os benefícios dos empregados são determinados pela duração do seu serviço e as empresas participantes não têm meio realista de se retirarem do plano sem pagarem uma contribuição pelos benefícios obtidos pelos empregados até à data da retirada. Tal plano cria risco actuarial para a empresa: se o custo final dos benefícios já ganhos à data do balanço for maior do que o esperado, a empresa terá de ou aumentar as suas contribuições ou de persuadir os empregados a aceitar uma redução dos benefícios. Portanto, tal plano é um plano de benefícios definidos.
32. Quando estiver disponível informação suficiente acerca de um plano multi-empregador que seja um plano de benefícios definidos, uma empresa contabiliza a sua parte proporcional da obrigação de benefícios definidos dos activos do plano e do custo do benefício pós-emprego associado ao plano da mesma maneira que para qualquer outro plano de benefícios definidos. Porém, em alguns casos, uma empresa pode não ser capaz de identificar a sua parte das subjacentes posição financeira e desempenho do plano com credibilidade suficiente para fins contabilísticos. Isto pode ocorrer se:
- (a) a empresa não tiver acesso a informação acerca do plano que satisfaça os requisitos desta Norma; ou
 - (b) o plano expuser as empresas participantes a riscos actuariais associados aos empregados correntes e antigos de outras empresas, com a consequência de que não há base consistente e credível para imputar a obrigação, os activos do plano e o custo às empresas individuais que participam no plano.
- Nesses casos, uma empresa contabiliza o plano como se fosse um plano de contribuição definida e divulga informação adicional exigida pelo parágrafo 30.
33. Os planos multi-empregador são distintos dos planos geridos conjuntamente. Um plano gerido conjuntamente é meramente uma agregação de planos de empregador individuais combinados para permitir aos empregadores participantes porem em comum os seus activos para fins de investimento e reduzir os custos de gestão de investimento e de administração, mas as reivindicações dos diferentes empregadores são segregadas para o benefício exclusivo dos seus próprios empregados. Os planos geridos conjuntamente não põem problemas contabilísticos especiais porque a informação está rapidamente disponível para os tratar da mesma forma que qualquer outro plano de empregador individual e porque tais planos não expõem as empresas participantes a riscos actuariais associados aos empregados correntes e antigos de outras empresas. As definições desta Norma exigem que uma empresa classifique um plano gerido conjuntamente como um plano de contribuição definida ou um plano de benefícios definidos de acordo com os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá para além dos termos formais).

34. Os planos de benefícios definidos que põem em comum os activos contribuídos por várias empresa sobre controlo comum, por exemplo, uma empresa mãe e as suas subsidiárias não são planos multi-empregador. Portanto, uma empresa trata tais planos como planos de benefícios definidos.
35. A IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, exige que uma empresa reconheça, ou divulgue informação acerca, determinados passivos contingentes. No contexto de um plano multi-empregador, um passivo contingente pode surgir, por exemplo, de:
- (a) perdas actuariais relativas a outras empresas participantes porque cada empresa que participe num plano multi-empregador partilha dos riscos actuariais de todos as outras empresas participantes; ou
 - (b) qualquer responsabilidade segundo os termos de um plano para financiar qualquer carência no plano se as outras empresas cessarem a sua participação.

Planos Estatais

36. Uma empresa deve contabilizar um plano estatal da mesma maneira que um plano multi-empregador (ver parágrafos 29 e 30).
37. Os planos estatais são estabelecidos pela legislação para cobrir todas as empresas (ou todas as empresas numa particular categoria, por exemplo um sector específico) e são operados por um governo nacional ou local ou por outra organização (por exemplo, uma agência autónoma criada especificamente para esta finalidade) que não está sujeita a controlo ou influência pela empresa que relata. Alguns planos estabelecidos por uma empresa proporcionam não só benefícios obrigatórios que são substitutos dos benefícios que de outra forma seriam cobertos por um plano estatal bem como benefícios voluntários adicionais. Tais planos não são planos estatais.
38. Os planos estatais são caracterizados como de natureza de benefícios definidos ou de contribuição definida com base na obrigação da empresa segundo o plano. Muitos planos estatais são contribuídos numa base de «pay as you go»: as contribuições são fixadas a um nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios requeridos que se vençam no mesmo período; benefícios futuros obtidos durante o período corrente serão pagos com contribuições futuras. Contudo, na maioria dos planos estatais, a empresa não tem obrigação legal ou construtiva de pagar esses futuros benefícios: a sua única obrigação é a de pagar as contribuições à medida que se vencem e se a empresa deixar de empregar membros do plano estatal, não terá obrigação de pagar os benefícios obtidos pelos seus próprios empregados em anos anteriores. Por esta razão, os planos estatais são normalmente planos de contribuição definida. Porém, em casos raros quando um plano estatal for um plano de benefícios definidos, uma empresa aplica o tratamento prescrito nos parágrafos 29 e 30.

Benefícios Segurados

39. ***Uma empresa pode pagar prémios de seguro para contribuir para o fundo de um plano de benefícios pós-emprego. A empresa deve tratar tal plano como um plano de contribuição definida salvo se a empresa venha a ter (quer directamente, quer indirectamente através do plano) uma obrigação legal ou construtiva de:***
- (a) ***pagar os benefícios dos empregados directamente quando se vencem; ou***
 - (b) ***pagar contribuições adicionais se o segurador não pagar todos os benefícios futuros do empregado relativos ao serviço do empregado no período corrente e em anteriores.***

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

40. Os benefícios segurados por um contrato de seguro não precisam de ter um relacionamento directo ou automático com a obrigação da empresa quanto aos benefícios dos empregados. Os planos de benefícios pós-emprego que envolvam contratos de seguro estão sujeitos à mesma distinção entre contabilização e contribuição para o fundo como outros planos com fundo.

IAS 19

41. Quando uma empresa financia uma obrigação de benefícios pós-emprego ao contribuir para uma apólice de seguro pela qual a empresa (quer directamente quer indirectamente através do plano, através dum mecanismo de fixação de futuros prémios quer através de um relacionamento de parte relacionada com o segurador) retém uma obrigação legal ou construtiva, o pagamento dos prémios não corresponde a um acordo de contribuição definida. Em consequência a empresa:
- (a) contabiliza uma apólice de seguro elegível como um activo de plano (ver parágrafo 7); e
 - (b) reconhece outras apólices de seguro como direitos de reembolso (se as apólices satisfizerem os critérios do parágrafo 104A).
42. Quando uma apólice de seguro estiver no nome de um especificado participante do plano ou de um grupo de participantes do plano e a empresa não tiver qualquer obrigação legal ou construtiva para cobrir qualquer perda na apólice, a empresa não tem obrigação de pagar benefícios aos empregados e o segurador tem a responsabilidade exclusiva de pagar os benefícios. Pagamento de prémios fixados segundo tais contratos é, em substância, a liquidação da obrigação de benefícios do empregado e não um investimento para satisfazer a obrigação. Consequentemente, a empresa deixa de ter um activo ou um passivo. Portanto, a empresa trata tais pagamentos como contribuições para um plano de contribuição definida.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA

43. A contabilização dos planos de contribuição definida é linear porque a obrigação da empresa que relata relativamente a cada período é determinada pelas quantias a serem contribuídas relativas a esse período. Consequentemente, não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o gasto e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base não descontada, excepto quando não se vençam completamente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Reconhecimento e Mensuração

44. **Quando um empregado tiver prestado serviço a uma empresa durante um período, a empresa deve reconhecer a contribuição a pagar para um plano de contribuição definida em troca desse serviço:**
- (a) **como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida relativo ao serviço antes da data de balanço, uma empresa deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na medida em que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo a uma redução em futuros pagamentos ou numa restituição de dinheiro; e**
 - (b) **como um gasto, salvo se outra Norma Internacional de Contabilidade exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um activo (ver, por exemplo, a IAS 2, Inventários, e a IAS 16, Activos Fixos Intangíveis).**
45. **Quando as contribuições para um plano de contribuição definida não se vençam completamente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço, elas devem ser descontadas usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 78.**

Divulgação

46. **Uma empresa deve divulgar a quantia reconhecida como um gasto no que respeita a planos de contribuição definida.**
47. Sempre que exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação acerca de contribuições para planos de contribuição definida relativamente ao principal pessoal de gerência.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

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

Reconhecimento e Mensuração

49. Os planos de benefícios definidos podem não ter fundo constituído, ou podem estar total ou parcialmente cobertos pelas contribuições de uma empresa, e algumas vezes dos seus empregados, para uma entidade, ou fundo, que está legalmente separada da empresa que relata e a partir da qual são pagos os benefícios dos empregados. O pagamento dos benefícios contribuídos para qualquer fundo quando se vencem depende não somente da posição financeira e do desempenho dos investimentos do fundo mas também da capacidade (e vontade) da empresa de suprir carência nos activos do fundo. Portanto, a empresa está, em substância a tomar os riscos actuariais e de investimento associados ao plano. Consequentemente, o gasto reconhecido relativo a um plano de benefícios definidos não é necessariamente a quantia da contribuição devida relativa ao período.
50. A contabilização por uma empresa dos planos de benefícios definidos envolve os seguintes passos:
- usar técnicas actuariais para fazer uma estimativa credível da quantia de benefício que os empregados obtiveram em paga do seu serviço no período corrente e nos anteriores. Isto exige que uma empresa determine quanto benefício é atribuível aos períodos corrente e anteriores (ver parágrafos 67-71) e fazer estimativas (pressupostos actuariais) acerca de variáveis demográficas (tais como rotação e mortalidade dos empregados) e variáveis financeiras (tais como aumentos futuros nos ordenados e nos custos médicos) que influenciarão o custo do benefício (ver parágrafos 72-91);
 - descontar esse benefício usando o Método da Unidade de Crédito Projectada a fim de determinar o valor presente da obrigação de benefícios definidos e do custo de serviço corrente (ver parágrafos 64-66);
 - determinar o justo valor de quaisquer activos do plano (ver parágrafos 102-104);
 - determinar a quantia total dos ganhos e perdas actuariais e a quantia dos ganhos e perdas actuariais que devam ser reconhecidos (ver parágrafos 92-95);
 - quando tenha sido introduzido ou alterado um plano, determinar o custo dos serviços passados resultante (ver parágrafos 96-101); e
 - quando um plano tenha sido cortado ou liquidado, determinar o ganho ou perda resultante (ver parágrafo 109-115).

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

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

Contabilização da Obrigação Construtiva

52. ***Uma empresa deve contabilizar não somente a sua obrigação legal segundo os termos formais de um plano de benefícios definidos, mas também qualquer obrigação construtiva que surja a partir das práticas informais da empresa. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a empresa não tiver outra alternativa realista senão a de pagar os benefícios dos empregados. É um exemplo de uma obrigação construtiva quando uma alteração nas práticas informais da empresa causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.***
53. Os termos formais de um plano de benefícios definidos podem permitir que uma empresa dê como finda a sua obrigação segundo o plano. Contudo, é usualmente muito difícil para uma empresa cancelar um plano se os empregados são para ser mantidos. Portanto, na falta de prova em contrário a contabilização dos benefícios pós-emprego pressupõe que uma empresa que esteja actualmente a prometer tais benefícios continuará a fazê-lo durante as restantes vidas de trabalho dos empregados.

Balanço

54. ***A quantia reconhecida como um passivo de benefícios definidos deve ser o total líquido das seguintes quantias:***
- o valor presente da obrigação de benefícios definidos à data do balanço (ver parágrafo 64);***

IAS 19

- (b) *mais quaisquer ganhos actuariais (menos quaisquer perdas actuariais) não reconhecidos devido ao tratamento estabelecido nos parágrafos 92-93;*
- (c) *menos qualquer custo de serviços passados ainda não reconhecidos (ver parágrafo 96);*
- (d) *menos o justo valor à data do balanço dos activos do plano (se existirem) à custa dos quais vão ser directamente liquidadas as obrigações (ver parágrafos 102-104).*
55. O valor presente da obrigação de benefícios definidos é a obrigação bruta, antes de deduzir o justo valor de quaisquer activos do plano.
56. ***Uma empresa deve determinar o valor presente das obrigações de benefícios definidos e o justo valor de quaisquer activos do plano com suficiente regularidade a fim de que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras não difiram materialmente das quantias que seriam determinadas à data do balanço.***
57. Esta Norma encoraja, mas não exige, que uma empresa envolva um actuário qualificado na mensuração de todas as obrigações materiais de benefícios pós-emprego. Por razões práticas, uma empresa pode pedir a um actuário qualificado que leve a efeito uma valorização pormenorizada da obrigação antes da data do balanço. Contudo, os resultados dessa valorização são actualizados devido a quaisquer transacções materiais e outras alterações materiais nas circunstâncias (incluindo alterações nos preços de mercado e nas taxas de juro) até à data do balanço.
58. ***A quantia determinada segundo o parágrafo 54 pode ser negativa (um activo). Uma empresa deve mensurar o activo resultante ao mais baixo de:***
- (a) ***a quantia determinada segundo o parágrafo 54; e***
- (b) ***o total de:***
- (i) ***quaisquer perdas actuariais e custo de serviços passados acumulados, líquidos e não reconhecidos (ver parágrafos 92, 93 e 96); e***
- (ii) ***o valor presente de quaisquer benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou reduções em contribuições futuras para o plano. O valor presente destes benefícios económicos deve ser determinado usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 78.***
- 58A. ***A aplicação do parágrafo 58 não deve resultar no reconhecimento de um ganho apenas como resultado de uma perda actuarial ou do custo de serviços passados no período corrente nem no reconhecimento de uma perda apenas como resultado de um ganho actuarial no período corrente. A empresa deve, portanto, reconhecer imediatamente o que se segue, nos termos do parágrafo 54, na medida em que ocorram quando o activo de benefícios definidos é determinado em conformidade com o parágrafo 58 b):***
- (a) ***perdas actuariais líquidas do período corrente e o custo de serviços passados do período corrente na medida em que excedam qualquer redução no valor presente dos benefícios económicos especificados no parágrafo 58 b) (ii). Se não houver alteração ou aumento no valor presente dos benefícios económicos, a totalidade das perdas actuariais líquidas do período corrente e do custo de serviços passados do período corrente deve ser imediatamente reconhecida nos termos do parágrafo 54;***
- (b) ***ganhos actuariais líquidos do período corrente após dedução do custo de serviços passados do período corrente na medida em que excedam qualquer aumento no valor presente dos benefícios económicos especificados no parágrafo 58 b) (ii). Se não houver alteração ou redução no valor presente dos benefícios económicos, a totalidade dos ganhos actuariais líquidos do período corrente após a dedução do custo de serviços passados do período corrente deve ser imediatamente reconhecida nos termos do parágrafo 54.***
- 58B. O parágrafo 58A só se aplica a uma empresa se esta apresentar, no início ou fim do período contabilístico, um excesso⁽¹⁾ num plano de benefícios definido e não puder, com base nos termos actuais do plano, recuperar esse excesso na sua totalidade através de restituições ou reduções em futuras contribuições. Nestes casos, o custo de serviços passados e as perdas actuariais que ocorram durante o período, cujo reconhecimento seja diferido nos termos do parágrafo 54, farão aumentar o montante especificado no parágrafo 58 b) (i). Se esse aumento não for compensado por uma igual redução no valor presente de benefícios económicos

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

elegíveis para reconhecimento nos termos do parágrafo 58 b) (ii), haverá um aumento no total líquido especificado no parágrafo 58 b) e, portanto, um ganho reconhecido. O parágrafo 58A proíbe o reconhecimento de um ganho nestas circunstâncias. O efeito contrário ocorre com os ganhos actuariais que ocorram durante o período, cujo reconhecimento seja diferido nos termos do parágrafo 54, na medida em que os ganhos actuariais reduzem as perdas actuariais acumuladas não reconhecidas. O parágrafo 58A proíbe o reconhecimento de uma perda nestas circunstâncias. Para obter exemplos da aplicação deste parágrafo, consulte o Apêndice C.

59. Um activo pode surgir quando um plano de benefícios definidos tenha sido contribuído em excesso ou em certos casos quando sejam reconhecidos ganhos actuariais. Uma empresa reconhece um activo em tais casos porque:
- (a) a empresa controla um recurso, que é a capacidade de usar o excesso para gerar benefícios futuros;
 - (b) esse controlo é o resultado de acontecimentos passados (contribuições pagas pela empresa e serviço prestado pelo empregado); e
 - (c) estão disponíveis benefícios económicos futuros para a empresa na forma de uma redução em contribuições futuras ou de uma restituição de dinheiro, quer directamente para a empresa quer indirectamente para outro plano em défice.
60. O limite do parágrafo 58 b) não derroga o reconhecimento posterior de determinadas perdas actuariais (ver parágrafos 92 e 93) e determinado custo dos serviços passados (ver parágrafo 96), excepto o especificado no parágrafo 58A. Porém, esse limite derroga a opção transitória do parágrafo 155 b). O parágrafo 120 c)(vi) exige que uma empresa divulgue qualquer quantia não reconhecida como um activo por causa do limite do parágrafo 58 b).

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 60

Um plano de benefícios definidos tem as seguintes características:

Valor presente da obrigação	1,1
Justo valor dos activos do plano	<u>(1 190)</u>
	(90)
Perdas actuariais não reconhecidas	(110)
Custo dos serviços passados não reconhecidos	(70)
Aumento não reconhecido no passivo relativo à adopção inicial da Norma segundo o parágrafo 155 b)	<u>(50)</u>
Quantia negativa determinada segundo o parágrafo 54	<u>(320)</u>
Valor presente de futuras restituições disponíveis e reduções em futuras contribuições	<u>90</u>
O limite segundo o parágrafo 58 b) calcula-se como segue:	
Perdas actuariais não reconhecidas	110
Custo dos serviços passados não reconhecido	70
Valor de restituições futuras disponíveis e de reduções em contribuições futuras	<u>90</u>
Limite	<u>270</u>

270 é inferior a 320. Portanto, a empresa reconhece um activo de 270 e divulga que o limite reduziu a quantia escriturada do activo por 50 (ver parágrafo 120 c)(vi).

IAS 19

Demonstração dos Resultados

61. **Uma empresa deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias como um gasto ou (sujeito ao limite do parágrafo 58 b)) rendimento, excepto na medida em que outra Norma Internacional de Contabilidade exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:**
- (a) **custo do serviço corrente (ver parágrafos 63-91);**
 - (b) **custo de juros (ver parágrafo 82);**
 - (c) **o retorno esperado de quaisquer activos do plano (ver parágrafos 105-107) e sobre quaisquer direitos de reembolso (parágrafo 104A);**
 - (d) **ganhos e perdas actuariais, na medida em que sejam reconhecidos de acordo com os parágrafos 92 e 93;**
 - (e) **custo dos serviços passados, na medida em que o parágrafo 96 exija que uma empresa o reconheça; e**
 - (f) **o efeito de quaisquer cortes ou liquidações (ver parágrafos 109 e 110).**
62. Outras Normas Internacionais de Contabilidade exigem a inclusão de determinados custos de benefícios de empregados dentro do custo de activos tais como inventários ou activos fixos tangíveis (ver a IAS 2, Inventários, e a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis). Quaisquer custos de benefícios pós-emprego incluídos no custo de tais activos incluem a proporção apropriada dos componentes listados no parágrafo 61.

Reconhecimento e Mensuração: Valor Presente das Obrigações de Benefícios Definidos e Custo de Serviço Corrente

63. O custo final de um plano de benefícios definido pode ser influenciado por muitas variáveis, tais como ordenados finais, rotação e mortalidade dos empregados, tendências de custos médicos e, relativamente a um plano com fundo constituído, os resultados de investimento nos activos do plano. O custo final do plano é incerto e esta incerteza é provável que persista durante um longo período de tempo. A fim de mensurar o valor presente das obrigações de benefício pós-emprego e o respectivo custo de serviço corrente é necessário:
- (a) aplicar um método de valorização actuarial (ver parágrafos 64-66);
 - (b) atribuir benefício aos períodos de serviço (ver parágrafos 67-71); e
 - (c) fazer pressupostos actuariais (ver parágrafos 72-91).

Método de Valorização Actuarial

64. **Uma empresa deve usar o Método da 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 dos serviços passados.**
65. O Método da Unidade de Crédito Projectada (também conhecido como método de benefícios acrescidos com pro-rata do serviço ou como método benefício/anos de serviço) vê cada período de serviço como dando origem a uma unidade adicional do direito do benefício (ver parágrafos 67-71) e mensura cada unidade separadamente para construir a obrigação final (ver parágrafos 72-91).
66. Uma empresa desconta o total de uma obrigação de benefícios pós-emprego, mesmo se parte da obrigação se vencer dentro de doze meses da data do balanço.

Exemplo que ilustra o Parágrafo 65

Um benefício de quantia única é pagável na cessação de emprego e igual a 1 % do ordenado final de cada ano de serviço. O ordenado do ano 1 é de 10 000 e presume-se aumentar todos os anos 7 % (composto). A taxa de desconto utilizada é de 10 % ao ano. A tabela que se segue mostra como a obrigação se constrói para um empregado que se espera que saia no final do ano 5, pressupondo que não há alterações nos pressupostos actuariais. Por simplicidade, este exemplo ignora o ajustamento adicional necessário para reflectir a probabilidade de um empregado poder deixar a empresa numa data mais cedo ou mais tarde.

Ano	1	2	3	4	5
Benefício atribuído a:					
— anos anteriores	0	131	262	393	524
— ano corrente (1 % do ordenado final)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— anos corrente e anteriores	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Obrigação de Abertura	—	89	196	324	476
Juro a 10 %	—	9	20	33	48
Custo do Serviço Corrente	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Obrigação de Encerramento	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Nota:

1. A Obrigação de Abertura é o valor presente do benefício atribuído a anos anteriores.
2. O Custo do Serviço Corrente é o valor presente do benefício atribuído ao ano corrente.
3. A Obrigação de Encerramento é o valor presente do benefício atribuído aos anos corrente e anteriores.

Atribuição do Benefício a Períodos de Serviço

67. ***Na determinação do valor presente das suas obrigações de benefícios definidos e do respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, do custo dos serviços passados, uma empresa deve atribuir benefício a períodos de serviço de acordo com a fórmula de benefícios do plano. Porém, se o serviço de um empregado nos últimos anos conduzir a um nível materialmente mais elevado de benefício que em anos anteriores, uma empresa deve atribuir benefício numa base de linha recta desde:***
- (a) ***a data em que o serviço do empregado dá lugar pela primeira vez a benefícios segundo o plano (quer os benefícios estejam ou não condicionados por serviço futuro); até***
 - (b) ***a data em que o futuro serviço de um empregado não dará lugar a uma quantia material de benefícios adicionais segundo o plano, que não sejam provenientes de novos aumentos de ordenado.***
68. O Método da Unidade Crédito Projectada exige que uma empresa atribua benefício ao período corrente (a fim de determinar o custo do serviço corrente) e aos períodos corrente e anteriores (a fim de determinar o valor presente das obrigações de benefícios definidos). Uma empresa atribui benefício aos períodos em que surge a obrigação de proporcionar benefícios pós-emprego. Essa obrigação surge à medida que os empregados prestam serviços em compensação de os benefícios pós-emprego que a empresa espera pagar em futuros períodos de relato. As técnicas actuariais permitem que uma empresa mensure essa obrigação com credibilidade suficiente para justificar o reconhecimento de um passivo.

IAS 19

Exemplos que Ilustram o Parágrafo 68

1. Um plano de benefícios definidos proporciona um benefício de quantia única de 100 pagável à reforma por cada ano de serviço.

É atribuído cada ano um benefício de 100. O custo do serviço corrente é o valor presente de 100. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente de 100, multiplicado pelo número de anos de serviço à data do balanço.

Se o benefício for pagável imediatamente quando o empregado deixa a empresa, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação reflectem a data em que se espera que o empregado saia. Assim, devido ao efeito de desconto, eles são inferiores às quantias que seriam determinadas se o empregado saísse à data do balanço.

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

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

69. O serviço do empregado dá origem a uma obrigação segundo um plano de benefícios definidos mesmo se os benefícios estiverem condicionados a futuro emprego (por outras palavras eles não estão adquiridos ou conferidos). O serviço dos empregados antes da data de aquisição dá origem a uma obrigação construtiva porque à data de cada sucessivo balanço se reduz a quantidade de serviço futuro que um empregado tem de prestar antes de ter direito ao benefício. Ao mensurar a sua obrigação de benefícios definidos uma empresa considera a probabilidade que alguns empregados possam não satisfazer quaisquer requisitos de aquisição. De forma semelhante, embora determinados benefícios pós-emprego, por exemplo benefícios médicos pós-emprego apenas se tornem pagáveis se ocorrer um acontecimento especificado quando o empregado já não está empregado, cria-se uma obrigação quando o empregado presta serviço que proporcionará o direito ao benefício se ocorrer o acontecimento especificado. A probabilidade de que o acontecimento especificado ocorrerá afecta a mensuração da obrigação, mas não determina se a obrigação existe ou não.

Exemplos que Ilustram o Parágrafo 69

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

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

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

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

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

Exemplos que Ilustram o Parágrafo 70

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

Um benefício de 100 (1 000 dividido por dez) é atribuído a cada um dos primeiros 10 anos. O custo do serviço corrente em cada um dos 10 primeiros anos reflecte a probabilidade de o empregado não completar 10 anos de serviço. Nenhum benefício é atribuído a anos subsequentes.

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

Para os empregados que sejam admitidos antes da idade de 35, o serviço dá primeiro lugar aos benefícios segundo o plano à idade de 35 (um empregado pode deixar com a idade de 30 e retornar na idade de 33 sem efeito na quantia ou tempestividade de benefícios). Esses benefícios estão condicionados a serviço futuro. Também o serviço para além da idade de 55 não dará lugar a quantia material de benefícios futuros. Para estes empregados, a empresa atribui um benefício de 100 (2 000 dividido por 20) a cada ano desde a idade de 35 até à idade de 55.

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

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

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

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

Segundo a fórmula de benefícios do plano, a empresa atribui 4 % do valor presente dos custos médicos esperados (40 % dividido por dez) a cada um dos primeiros 10 anos e 1 % (10 % dividido por 10) a cada um dos segundos 10 anos. O custo do serviço corrente em cada ano reflecte a probabilidade de o empregado poder não completar o período de serviço necessário para obter parte ou todos os benefícios. Para os empregados que se esperam que saiam dentro de 10 anos, nenhum benefício é atribuído.

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

O serviço em anos mais afastados conduzirá a um nível de benefícios materialmente mais elevado do que em anos recentes. Portanto, para os empregados que se esperem que saiam após vinte ou mais anos, a empresa atribui benefício numa base de linha recta segundo o parágrafo 68. O serviço para além de vinte anos não dará lugar a quantia material de benefícios futuros. Portanto, o benefício atribuído a cada um dos primeiros vinte anos é de 2,5 % do valor presente dos custos médicos esperados (50 % dividido por vinte).

IAS 19

Para os empregados que se espere que saiam entre dez e vinte anos, o benefício atribuído a cada um dos primeiros 10 anos é de 1 % do valor presente dos custos médicos esperados. Para estes empregados, nenhum benefício é atribuído ao serviço entre o final do décimo ano e a data estimada de saída.

Para os empregados que se esperam que saiam dentro de dez anos, nenhum benefício é atribuído.

71. Quando a quantia de um benefício é uma proporção constante do ordenado final relativo a cada ano de serviço, os aumentos futuros dos ordenados afectarão a quantia necessária para liquidar a obrigação que existe relativa ao serviço antes da data de balanço, mas não cria uma obrigação adicional. Por conseguinte:
- (a) para a finalidade do parágrafo 67 (b), os aumentos de ordenado não conduzem a benefícios adicionais, mesmo se a quantia dos benefícios for dependente do ordenado final; e
 - (b) a quantia do benefício atribuído a cada período é uma proporção constante do ordenado ao qual o benefício está ligado.

Exemplo que ilustra o Parágrafo 71

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

O benefício de 3 % do ordenado final estimado é atribuído a cada ano até à idade de 55. Esta é a data em que o serviço adicional do empregado não conduzirá a quantia significativa de benefícios futuros segundo o plano. Nenhum benefício é atribuído ao serviço após essa idade.

Pressupostos Actuariiais

72. ***Os pressupostos actuariais não devem ser preconceituosos e devem ser mutuamente compatíveis.***
73. Os pressupostos actuariais são as melhores estimativas da empresa das variáveis que determinarão o custo final de proporcionar benefícios pós-emprego. Os pressupostos actuariais compreendem:
- (a) pressupostos demográficos acerca das características futuras de empregados (e seus dependentes) correntes e antigos que sejam elegíveis para os benefícios. Os pressupostos demográficos tratam matérias tais como:
 - (i) mortalidade, tanto durante como após o emprego;
 - (ii) taxas de rotação, de incapacidade e de reforma antecipada dos empregados;
 - (iii) a proporção dos membros do plano quando dependentes que sejam elegíveis para os benefícios; e
 - (iv) taxas de reivindicação segundo os planos médicos; e
 - (b) pressupostos financeiros, tratando de itens tais como:
 - (i) a taxa de desconto (ver parágrafos 78-82);
 - (ii) níveis de ordenados futuros e de benefícios (ver parágrafos 83-87);
 - (iii) no caso de benefícios médicos, custos médicos futuros incluindo, quando material, o custo de administrar reivindicações e pagamentos de benefícios (ver parágrafo 88-91); e
 - (iv) taxa esperada de retorno dos activos do plano (ver parágrafos 105-107).
74. Os pressupostos actuariais não são preconceituosos se eles não forem nem imprudentes nem excessivamente conservadores.

75. Os pressupostos actuariais são mutuamente compatíveis se reflectirem os relacionamentos económicos entre factores tais como inflação, taxas de aumento dos ordenados, taxa de retorno dos activos do plano e de desconto. Por exemplo, todos os pressupostos que dependem de um dado nível de inflação (tais como pressupostos sobre taxas de juro e aumentos de ordenados e de benefícios) em qualquer dado período futuro pressupõem o mesmo nível de inflação nesse período.
76. Uma empresa determina a taxa de desconto e outros pressupostos financeiros em termos nominais (declarados), salvo se forem mais credíveis estimativas em termos reais (ajustadas pela inflação), por exemplo, numa economia hiperinflacionária (ver a IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiper-inflacionárias), ou quando o benefício que está indexado e existe um mercado activo em obrigações indexadas da mesma moeda e prazo.
77. **Os pressupostos financeiros devem basear-se em expectativas de mercado, à data do balanço, relativamente ao período durante o qual se liquidam as obrigações.**

Pressupostos Actuariais: Taxa de Desconto

78. **A taxa usada para descontar as obrigações de benefícios pós-emprego (quer com fundo ou sem fundo) devem ser determinadas com referência aos rendimentos do mercado à data do balanço em obrigações de alta qualidade de sociedades. Nos países em que não haja um mercado activo em tais obrigações, devem ser usados os rendimentos de mercado (à data do balanço) em títulos do tesouro. A moeda e o prazo das obrigações das sociedades ou dos títulos do tesouro deve ser consistente com a moeda e o prazo esperado das obrigações de benefício pós-emprego.**
79. Um pressuposto actuarial que tem um efeito material é a taxa de desconto. A taxa de desconto reflecte o valor temporal do dinheiro mas não o risco actuarial ou de investimento. Além disso, taxa de desconto não reflecte o risco de crédito específico da empresa suportado pelos credores da empresa, nem reflecte o risco de a experiência futura poder diferir do pressupostos actuariais.
80. A taxa de desconto reflecte a tempestividade estimada de pagamentos de benefícios. Na prática, uma empresa consegue muitas vezes isto ao aplicar uma única taxa de desconto média ponderada que reflecta a tempestividade e quantia estimadas dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.
81. Nalguns casos, não existe um mercado activo em obrigações com uma maturidade suficientemente longa para balancear com a maturidade estimada a todos os pagamentos de benefício. Em tais casos, uma empresa usa taxas de mercado corrente do prazo apropriado para descontar pagamentos a prazos mais curtos, e estima a taxa de desconto para vencimentos mais longos ao extrapolar taxas de mercado correntes ao longo da curva de rendimentos. O valor presente total numa obrigação de benefícios definidos não é provável ser particularmente sensível à taxa de desconto aplicada à porção dos benefícios que seja pagável para além da maturidade final das obrigações das sociedades ou dos títulos do tesouro disponíveis.
82. O custo dos juros é calculado multiplicando a taxa de desconto tal como determinada no início do período pelo valor presente da obrigação de benefícios definidos ao longo desse período, tomando em conta quaisquer alterações significativas na obrigação. O valor presente da obrigação diferirá do passivo reconhecido à data do balanço porque o passivo é reconhecido após deduzir o justo valor de quaisquer activos do plano e devido a que alguns ganhos e perdas actuariais, e a algum custo dos serviços passados, não são reconhecidos imediatamente. [O Apêndice A ilustra, entre outras coisas, o cálculo do custo dos juros].

Pressupostos Actuariais: Ordenados, Benefícios e Custos Médicos

83. **As obrigações de benefícios pós-emprego devem ser mensuradas numa base que reflecta:**
- (a) **aumentos estimado de ordenados futuros;**
- (b) **os benefícios estabelecidos nos termos do plano (ou que resultem de qualquer obrigação construtiva que vá para além desses termos) à data de balanço; e**

IAS 19

- (c) **alterações futuras estimadas no nível de quaisquer benefícios estatais que afectem os benefícios pagáveis segundo um plano de benefícios definido, se, e só se:**
- (i) **essas alterações forem decretadas antes da data do balanço; ou**
 - (ii) **o passado histórico, ou outra evidência credível, indicie que esses benefícios estatais se alterarão de uma maneira de algum modo previsível, por exemplo em linha com alterações futuras nos níveis gerais de preços ou níveis gerais de ordenado.**
84. As estimativas de aumentos de ordenados futuros tomam em conta a inflação, a experiência, as promoções e outros factores relevantes, tais como oferta e procura no mercado de emprego.
85. Se os termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) exijam que uma empresa altere benefícios em períodos futuros, a mensuração da obrigação reflecte essas alterações. Este é o caso quando, por exemplo:
- (a) a empresa tem um passado histórico de benefícios crescentes por exemplo, para mitigar os efeitos da inflação, e não existe indicação de que esta prática se alterará no futuro; ou
 - (b) já foram reconhecidos ganhos actuariais nas demonstrações financeiras e a empresa é obrigada, seja pelos termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) ou por legislação, a usar quaisquer excedentes do plano no benefício dos participantes do plano [ver parágrafo 98 c)].
86. Os pressupostos actuariais não reflectem alterações em benefícios futuros que não estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de uma obrigação construtiva) à data do balanço. Tais alterações resultarão de:
- (a) custo dos serviços passados, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço antes da alteração; e
 - (b) custos dos serviços corrente relativos a períodos após a alteração na medida em que eles alterem benefícios relativos a serviços após a alteração.
87. Alguns benefícios pós-emprego estão ligados a variáveis tais como o nível de benefícios de reforma estatais ou de cuidados médicos estatais. A mensuração de tais benefícios reflecte as alterações esperadas em tais variáveis baseadas no passado histórico e em outra evidência credível.
88. **Os pressupostos acerca de custos médicos devem tomar em conta as alterações futuras estimadas no custo dos serviços médicos, que resultem não só da inflação como de alterações específicas nos custos médicos.**
89. A mensuração de benefícios médicos pós-emprego exige pressupostos acerca do nível e frequência de reivindicações futuras e do custo de satisfazer essas reivindicações. Uma empresa estima os custos médicos futuros na base de dados históricos acerca da própria experiência da empresa, suplementada sempre que necessário por dados históricos de outras empresas, de empresas de seguros de fornecedores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros consideram o efeito dos avanços tecnológicos, das alterações na utilização dos cuidados de saúde ou de modelos de prestação desses cuidados e alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.
90. O nível e a frequência das reivindicações é particularmente sensível à idade, às condições de saúde e sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e pode ser sensível a outros factores tais como localização geográfica. Por conseguinte, os dados históricos são ajustados na medida em que o conjunto demográfico da população difere do da população usada como base dos dados históricos. São também ajustados sempre que haja evidência credível de que as tendências históricas não continuarão.
91. Alguns planos de cuidados de saúde pós-emprego exigem que os empregados contribuam para os custos médicos cobertos pelo plano. As estimativas de custos médicos futuros tomam em conta quaisquer dessas contribuições, com base nos termos do plano à data do balanço (ou com base em qualquer obrigação

construtiva que vá para além desses termos). As alterações nas contribuições desses empregados têm como consequência custo de serviços passados ou, quando aplicável, em cortes. O custo de satisfazer as reivindicações pode ser reduzido por benefícios provenientes do estado ou de outros prestadores de serviços médicos (ver parágrafos 83 c) e 77).

Ganhos e Perdas Actuariais

92. *Ao mensurar o seu passivo de benefícios definidos segundo o parágrafo 54, uma empresa deve, sujeito ao parágrafo 58A, reconhecer uma porção (como especificado no parágrafo 93) dos seus ganhos e perdas actuariais como rendimento ou gasto se o líquido acumulado dos ganhos e perdas actuariais não reconhecidos no final do período de relato anterior exceder o maior de:*

- (a) *10 % do valor presente da obrigação de benefícios definidos nessa data (antes da dedução dos activos do plano); e*
- (b) *10 % do justo valor de quaisquer activos do plano nessa data.*

Estes limites devem ser calculados e aplicados separadamente relativamente a cada plano de benefício definido.

93. *A porção de ganhos e perdas actuariais a ser reconhecida relativamente a cada plano de benefício definido é o excesso determinado segundo o parágrafo 92, dividido pelas médias esperadas da restante vida de trabalho dos empregados participantes nesse plano. No entanto, uma empresa pode adoptar qualquer método sistemático que resulte num acelerado reconhecimento dos ganhos e perdas actuariais, na condição de que a mesma base seja aplicada tanto a ganhos como a perdas e que a mesma base seja aplicada consistentemente de período para período. Uma empresa pode aplicar tais métodos sistemáticos aos ganhos e perdas actuariais mesmo se eles caírem dentro dos limites especificados no parágrafo 92.*

94. Os ganhos e perdas actuariais podem resultar de aumentos ou diminuições seja no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos ou no justo valor de quaisquer activos do plano relacionados. Entre as causas de ganhos e perdas actuariais incluem-se, por exemplo:

- (a) *taxas inesperadamente altas ou baixas de rotação dos empregados, de reformas antecipadas ou de mortalidade ou de aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;*
- (b) *o efeito de alterações nas estimativas de futuras rotações dos empregados, de reformas antecipadas ou de mortalidade ou de aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;*
- (c) *o efeito de alterações na taxa de desconto; e*
- (d) *diferenças entre o retorno real dos activos do plano e o retorno esperado dos activos do plano (ver parágrafos 105-107).*

95. A longo prazo, os ganhos e perdas actuariais podem compensar-se uns com os outros. Por conseguinte, as estimativas das obrigações de benefícios pós-emprego são melhor vistas como um intervalo (ou «corridor») à volta da melhor estimativa. Permite-se, mas não se exige que uma empresa reconheça ganhos e perdas actuariais que caiam dentro desse intervalo. Esta Norma exige que uma empresa reconheça, como mínimo, uma porção especificada dos ganhos e perdas actuariais que caiam fora de um «corridor» de mais ou menos 10 % [O Apêndice A ilustra, entre outras coisas, o tratamento de ganhos e perdas actuariais]. A Norma permite também métodos sistemáticos de reconhecimento acelerado, na condição de que esses métodos satisfaçam as condições estabelecidas no parágrafo 93. Tais métodos permitidos incluem, por exemplo, o reconhecimento imediato de todos os ganhos e perdas actuariais, tanto dentro como fora do «corridor». O parágrafo 155 b) (iii) explica a necessidade de considerar qualquer parte não reconhecida do passivo de transição na contabilização dos subsequentes ganhos actuariais.

IAS 19

Custo dos Serviços Passados

96. *Ao mensurar o seu passivo de benefícios definidos segundo o parágrafo 54, uma empresa deve, sujeito ao parágrafo 58A, reconhecer o custo de serviços passados como um gasto numa base de linha recta durante o período médio até que os benefícios se tornem adquiridos. Na medida em que os benefícios já estão adquiridos imediatamente a seguir à introdução de, ou alterações a, um plano de benefícios definidos, uma empresa deve reconhecer o custo dos serviços passados imediatamente.*
97. O custo dos serviços passados surge quando uma empresa introduz um plano de benefícios definidos ou altera os benefícios a pagar sobre um plano de benefícios definidos existente. Tais alterações são em paga dos serviços dos empregados durante o período até os respectivos benefícios serem adquiridos. Por conseguinte, o custo dos serviços passados é reconhecido durante esse período, independentemente do facto de o custo se referir ao serviço dos empregados em períodos anteriores. O custo dos serviços passados é mensurado como uma alteração no passivo resultante da emenda (ver parágrafo 64).

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 97

Uma empresa opera um plano de pensões que proporciona uma pensão de 2 % do ordenado final por cada ano de serviço. Os benefícios tornam-se adquiridos após cinco anos de serviço. Em 1 de Janeiro de 20X5 a empresa melhora a pensão para 2,5 % do ordenado final por cada ano de serviço que se tenha iniciado desde 1 de Janeiro de 20X1. À data da melhoria, o valor presente dos benefícios adicionais relativos ao serviço de 1 de Janeiro 20X1 a 1 de Janeiro de 20X5 é como se segue:

Empregados com mais de cinco anos de serviço em 1/1/X5	150
Empregados com menos de cinco anos de serviço em 1/1/X5 (período médio até à aquisição: três anos)	<u>120</u>
	<u>270</u>

A empresa reconhece 150 imediatamente porque esses benefícios já estão adquiridos. A empresa reconhece 120 numa base de linha recta durante três anos a partir de 1 de Janeiro de 20X5.

98. O custo dos serviços passados inclui:
- o efeito de diferenças entre aumentos de ordenados reais e anteriormente pressupostos na obrigação de pagar benefícios relativos ao serviço em anos anteriores (não há custo dos serviços passados porque os pressupostos actuariais contemplam ordenados projectados);
 - estimativas por defeito e por excesso de aumentos discricionários de pensão quando uma empresa tem uma obrigação construtiva de conceder tais aumentos (não há custo dos serviços passados porque os pressupostos actuariais contemplam tais aumentos);
 - estimativas de melhorias de benefícios que resultem de ganhos actuariais que já foram reconhecidos nas demonstrações financeiras se a empresa estiver obrigada quer pelos termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) ou pela legislação, para usar qualquer excedente no plano para o benefício dos participantes do plano, mesmo se o aumento de benefício não tiver ainda sido formalmente concedido [o aumento resultante na obrigação é uma perda actuarial e não custo dos serviços passados, ver parágrafo 85 b)];
 - o aumento em benefícios adquiridos quando, na ausência de benefícios novos ou melhorados, os empregados completam requisitos de aquisição (não há custo dos serviços passados porque o custo estimado dos benefícios foi reconhecido como custo dos serviços correntes à medida que o serviço foi prestado); e

(e) o efeito de emendas do plano que reduzam os benefícios relativos a serviço futuro (um corte).

99. Uma empresa estabelece o mapa de amortizações relativo ao custo de serviços passados quando os benefícios são introduzidos ou alterados. Seria impraticável manter os registos pormenorizados necessários para identificar e implementar alterações subsequentes nesse mapa das amortizações. Além disso, só é provável que o efeito seja material quando haja um corte ou uma liquidação. Por conseguinte, uma empresa só altera o mapa de amortizações relativo ao custo dos serviços passados se houver um corte ou liquidação.
100. Quando uma empresa reduz os benefícios a pagar segundo um plano de benefícios existente, a redução resultante no passivo de benefícios definidos é reconhecida como custo dos serviços passados (negativo) durante o período médio até que a porção reduzida dos benefícios se torna adquirida.
101. Quando uma empresa reduz determinados benefícios a pagar segundo um plano de benefícios existente e, ao mesmo tempo aumenta, outros benefícios a pagar segundo o plano para os mesmo empregados, a empresa trata a alteração como uma alteração líquida única.

Reconhecimento e Mensuração: Activos do Plano

Justo Valor dos Activos do Plano

102. O justo valor de quaisquer activos do plano é deduzido na determinação da quantia reconhecida no balanço segundo o parágrafo 54. Quando não estiver disponível preço de mercado, o justo valor dos activos do plano é estimado; por exemplo, descontando os fluxos de caixa futuros esperados usando uma taxa de desconto que reflecta não só o risco associado aos activos do plano e a maturidade ou data de alienação esperada desses activos (ou se não tiverem maturidade, o período esperado até à liquidação da respectiva obrigação).
103. Os activos do plano excluem contribuições não pagas devidas para o fundo pela entidade que relata, bem como quaisquer instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela empresa e detidos pelo fundo. Os activos do plano são reduzidos por quaisquer passivos do fundo que não se relacionem com os benefícios dos empregados, por exemplo, contas a pagar e passivos comerciais e activos resultantes de instrumentos financeiros derivados.
104. Quando os activos do plano incluírem apólices de seguro elegíveis que exactamente balanceiam a quantia e a tempestividade de alguns ou todos os benefícios a pagar segundo o plano, o justo valor dessas apólices de seguro é considerado ser o valor presente das respectivas obrigações, como descrito no parágrafo 54 (sujeito a qualquer redução necessária se as quantias a receber segundo as apólices de seguro não sejam recuperáveis na totalidade).

Reembolsos

- 104A. **Quando, e só quando, for virtualmente certo que uma outra parte reembolsará alguns ou todos os dispêndios necessários para liquidar uma obrigação de benefícios definidos, uma empresa deve reconhecer o seu direito ao reembolso como um activo separado. A empresa deve mensurar o activo ao justo valor. Em todos ou outros aspectos, uma empresa deve tratar esse activo do mesmo modo que os activos do plano. Na demonstração dos resultados, o gasto relativo a um plano de benefícios definidos deve ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.**
- 104B. Algumas vezes, uma empresa está em condições de pedir que uma outra parte, tal como uma seguradora, pague parte ou a totalidade do dispêndio necessário para liquidar uma obrigação de benefícios definidos. Apólices de seguros elegíveis, como definidas no parágrafo 7, são activos do plano. Uma empresa contabiliza apólices de seguros elegíveis da mesma maneira que os outros activos do plano e o parágrafo 104 A não se aplica (ver parágrafos 39-42 e 104).

IAS 19

- 104C. Quando uma apólice de seguro não for uma apólice de seguros elegível não é um activo do plano. O parágrafo 104 A trata de tais casos: a empresa reconhece o seu direito ao reembolso de acordo com a apólice de seguro como um activo separado, e não como uma dedução ao determinar o passivo de benefícios definidos reconhecidos de acordo com o parágrafo 54; em todos os outros aspectos, a empresa trata esse activo de mesma maneira que os activos do plano. Em particular, o passivo de benefícios definidos reconhecido de acordo com o parágrafo 54 é aumentado (reduzido) até ao ponto em que os ganhos (perdas) actuariais acumulados líquidos da obrigação de benefícios definidos e do respectivo direito ao reembolso fiquem por reconhecer de acordo com os parágrafos 92 e 93. O parágrafo 120 (c) (vii) exige que a empresa divulgue uma breve descrição da ligação entre o direito ao reembolso e a respectiva obrigação.

Exemplo Ilustrativo dos Parágrafos 104 A-C

Valor presente da obrigação	1 241
Ganhos actuariais não reconhecidos	17
Passivo reconhecido no balanço	1 258
Direitos de acordo com as apólices de seguro que balanceiam exactamente a quantia e a data de alguns dos benefícios a pagar de acordo com o plano. Esses benefícios têm um valor presente de 1 092	1 092

Os ganhos actuariais não reconhecidos de 17 são os ganhos actuariais acumulados líquidos sobre a obrigação e sobre os direitos de reembolso.

- 104D. Se o direito ao reembolso provier segundo uma apólice de seguros que balanceie exactamente a quantia e a data de todos ou alguns dos benefícios a pagar segundo um plano de benefícios definidos, o justo valor do direito de reembolso considera-se ser o valor presente da respectiva obrigação, como descrito no parágrafo 54 (sujeito a qualquer redução necessária se o reembolso não for recuperável na totalidade).

Retorno nos Activos do Plano

105. O retorno esperado dos activos do plano é uma componente do gasto reconhecido na demonstração dos resultados. A diferença entre o retorno esperado dos activos do plano e o retorno real dos activos do plano é um ganho ou perda actuarial; é incluída nos ganhos e perdas actuariais na obrigação de benefícios definidos ao determinar a quantia líquida que é comparada com os limites do «corridor» de 10 % especificado no parágrafo 92.
106. O retorno esperado dos activos do plano baseia-se em expectativas do mercado, no começo do período, relativas a retornos durante a vida inteira da respectiva obrigação. O retorno esperado dos activos do plano reflecte alterações no justo valor dos activos do plano durante o período em consequência das contribuições reais pagas para o fundo e benefícios reais pagos do fundo.
107. Ao determinar o retorno real e esperado dos activos do plano, uma empresa deduz os custos esperados de administração, que não sejam os incluídos nos pressupostos actuariais usados para mensurar a obrigação.

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 106

Em 1 de Janeiro de 20X1, o justo valor dos activos do plano era 10 000 e os ganhos actuariais líquidos acumulados não reconhecidos eram 760. Em 30 de Junho de 20X1, o plano pagou benefícios de 1 900 e recebeu contribuições de 4 900. Em 31 de Dezembro de 20X1, o justo valor dos activos do plano era de 15 000 e o valor presente da obrigação de benefícios definidos era de 14 792. As perdas actuariais sobre a obrigação com respeito a 20X1 eram 60.

IAS 19

Em 1 de Janeiro de 20X1, a empresa que relata fez as seguintes estimativas, baseadas em preços de mercado nessa data:

	(%)
Rendimento de juros e dividendos, após impostos a pagar pelo fundo	9,25
Ganhos realizados e não realizados nos activos do plano (após impostos)	2,00
Custos de administração	<u>(1,00)</u>
Taxa esperada de retorno	<u>10,25</u>
Relativamente a 20X1, os retornos esperados e reais dos activos do plano são como segue:	
Retorno em 10 000 detidos durante 12 meses a 10,25 %	1 025
Retorno em 3 000 detidos durante 6 meses a 5 % (equivalente a 10,25 % anualmente, composto de 6 em 6 meses)	<u>150</u>
Retorno esperado dos activos do plano em 20X1	<u>1 175</u>
Justo valor dos activos do plano em 31 de Dezembro de 20X1	15 000
Menos justo valor dos activos do plano em 1 de Janeiro de 20X1	(10 000)
Menos contribuições recebidas	(4 900)
Adicionar benefícios pagos	<u>1 900</u>
Retorno real dos activos do plano	<u>2 000</u>

A diferença entre o retorno esperado dos activos do plano (1 175) e o retorno real dos activos do plano (2 000) é um ganho actuarial de 825. Portanto, os ganhos actuariais acumulados líquidos não reconhecidos são 1 525 (760 mais 825 menos 60). Segundo o parágrafo 92, os limites do «corridor» estão fixados em 1 500 (maior de: (i) 10 % de 15 000 e (ii) 10 % de 14 792). No ano seguinte (20X2), a empresa reconhece na demonstração dos resultados um ganho actuarial de 25 (1 525 menos 1 500) dividido pela vida de trabalho esperada média remanescente dos respectivos empregados. O retorno esperado dos activos do plano para 20X2 será baseado nas expectativas de mercado em 1/1/X2 para retornos durante a vida inteira da obrigação.

Concentrações de Actividades Empresariais

108. Numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, uma empresa reconhece activos e passivos provenientes de benefícios pós-emprego ao valor presente da obrigação menos o justo valor de quaisquer activos do plano (ver a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais). O valor presente da obrigação inclui tudo o que segue, mesmo se a adquirida ainda os não tivesse reconhecido à data da aquisição:
- ganhos e perdas actuariais que surgiram antes da data da aquisição (quer caiam ou não dentro dos 10 % do «corridor»);
 - o custo dos serviços passados que surgiu de alterações de benefícios, ou da introdução de um plano, antes da data da aquisição; e
 - quantias que, segundo as disposições transitórias da alínea b) do parágrafo 155, a adquirida não tivesse reconhecido.

Cortes e Liquidações

109. **Uma empresa deve reconhecer ganhos ou perdas no corte ou na liquidação de um plano de benefícios definidos quando o corte ou liquidação ocorrer. O ganho ou perda de um corte ou liquidação deve compreender:**
- qualquer alteração resultante no valor presente da obrigação de benefícios definidos;**

IAS 19

- (b) *qualquer alteração resultante no justo valor dos activos do plano;*
- (c) *quaisquer ganhos e perdas actuariais e custo dos serviços passados relacionados que, segundo os parágrafos 92 e 96, não tivessem sido previamente reconhecidos.*
110. *Antes de determinar o efeito de um corte ou liquidação, uma empresa deve remensurar a obrigação (e os respectivos activos do plano, se existirem) usando pressupostos actuariais correntes (incluindo taxas de juro de mercado correntes e outros preços de mercado correntes).*
111. Um corte ocorre quando uma empresa ou:
- (a) esteja demonstravelmente comprometida a fazer uma redução material no número de empregados cobertos por um plano; ou
- (b) emende os termos de um plano de benefícios definidos de forma tal que um elemento material do serviço futuro dos empregados correntes deixará de se qualificar para benefícios, ou se qualificará apenas para benefícios reduzidos.

Um corte pode provir de um acontecimento isolado, tal como um encerramento de uma fábrica, a descontinuação de uma operação ou a cessação ou suspensão de uma fábrica. Um acontecimento é suficiente e material para se qualificar como um corte se o reconhecimento do ganho ou perda do corte tiver um efeito material nas demonstrações financeiras. Os cortes estão muitas vezes ligados a reestruturações. Por conseguinte, uma empresa contabiliza um corte na mesma altura que a respectiva reestruturação.

112. Ocorre uma liquidação quando uma empresa celebra uma transacção que elimina todas as futuras obrigações construtivas ou legais relativamente a parte ou todos os benefícios proporcionados por um plano de benefícios definidos, por exemplo quando um pagamento único em dinheiro é feito a, ou a favor de, os participantes do plano, em troca dos seus direitos de receber benefícios pós-emprego especificados.
113. Em alguns casos, uma empresa adquire uma apólice de seguros para contribuir para o fundo alguns ou a totalidade dos benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados nos períodos corrente e anteriores. A aquisição de tal apólice não é uma liquidação se a empresa retiver uma obrigação legal ou construtiva (ver parágrafo 39) de pagar os benefícios dos empregados especificados na apólice de seguros. Os parágrafos 104A-D tratam do reconhecimento e mensuração dos direitos de reembolso de acordo com as apólices de seguro que não sejam activos do plano.
114. Ocorre uma liquidação juntamente com um corte se um plano for terminado de forma tal que a obrigação é liquidada e o plano deixa de existir. Porém, o terminus de um plano não é um corte ou liquidação se o plano for substituído por um novo plano que ofereça benefícios que, em substância, sejam idênticos.
115. Quando um corte se relacione apenas com alguns dos empregados cobertos por um plano ou quando apenas parte de uma obrigação seja liquidada, o ganho ou perda inclui uma fracção proporcional do custo dos serviços passados e dos ganhos e perdas actuariais anteriormente por reconhecer (e as quantias transitórias remanescentes por reconhecer de acordo com a alínea b) do parágrafo 155). A fracção proporcional é determinada na base do valor presente das obrigações antes e após o corte ou liquidação, salvo se outra base for mais racional nas circunstâncias. Por exemplo, pode ser apropriado aplicar qualquer ganho que surja num corte ou liquidação do mesmo plano a eliminar em primeiro lugar qualquer custo dos serviços passados por reconhecer relativo ao mesmo plano.

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 115

Uma empresa descontinua um segmento de negócios e os empregados do segmento descontinuado não obterão benefícios futuros. Isto é um corte sem liquidação. Usando pressupostos actuariais correntes (incluindo taxas de juro de mercado correntes e outros preços de mercado correntes) imediatamente antes do corte, a empresa tem uma obrigação de benefícios definidos com um valor presente líquido de 1 000, activos do plano com um justo valor de 820 e ganhos actuariais líquidos acumulados de 50. A empresa adoptou pela primeira vez a Norma há um ano. Isto aumentou a responsabilidade líquida de 100, que a empresa escolheu reconhecer ao longo de cinco anos (ver alínea b) do parágrafo 155). O corte reduz o valor presente líquido da obrigação de 100 ficando em 900.

Dos ganhos actuariais e quantias transitórias anteriormente por reconhecer, 10 % (100/1 000) relaciona-se com a parte da obrigação que foi eliminada por meio do corte. Por conseguinte, o efeito do corte é como segue:

	Antes do corte	Ganho de corte	Depois do corte
Valor presente da obrigação	1 000	(100)	900
Justo valor dos activos do plano	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Ganhos actuariais não reconhecidos	50	(5)	45
Quantia transitória não reconhecida (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Passivo líquido reconhecida no balanço	150	(97)	53

Apresentação

Compensação

116. **Uma empresa deve compensar um activo relativo a um plano com um passivo relativo a outro plano quando, e só quando, a empresa:**

- (a) **tenha um direito legalmente executável de usar um excedente num plano para liquidar obrigações do outro plano; e**
- (b) **pretenda quer liquidar as obrigações numa base líquida, quer realizar simultaneamente o excedente de um plano e liquidar a sua obrigação de acordo com o outro plano.**

117. Os critérios de compensação são semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação.

Distinção Corrente/Não-corrente

118. Algumas empresas distinguem activos e passivos correntes de activos e passivos não-correntes. Esta norma não especifica se uma empresa deve distinguir as fracções corrente e não-corrente de activos e passivos provenientes de benefícios pós emprego.

Componentes Financeiros de Custos de Benefício Pós-Emprego

119. Esta Norma não especifica se uma empresa deve apresentar o custo do serviço corrente, o custo de juros e o retorno esperado dos activos do plano como componentes de um elemento único dos rendimentos ou gastos no rosto da demonstração dos resultados.

Divulgação

120. **Uma empresa deve divulgar a seguinte informação sobre planos de benefícios definidos:**

- (a) **a política contabilística da empresa para reconhecer ganhos e perdas actuariais;**
- (b) **uma descrição geral do tipo de plano;**

IAS 19

- (c) **uma reconciliação dos activos e passivos reconhecidos no balanço, mostrando pelo menos:**
- (i) **o valor presente na data do balanço das obrigações de benefícios definidos que estejam totalmente sem fundo constituído;**
 - (ii) **o valor presente (antes de deduzir o justo valor dos activos do plano) na data do balanço das obrigações de benefícios definidos que estejam total ou parcialmente com fundo constituído;**
 - (iii) **o justo valor de quaisquer activos do plano na data do balanço;**
 - (iv) **os ganhos ou perdas actuariais líquidos não reconhecidos no balanço (ver parágrafo 92);**
 - (v) **o custo dos serviços passados ainda não reconhecidos no balanço (ver parágrafo 96);**
 - (vi) **qualquer quantia não reconhecida como um activo, por causa do limite do parágrafo 58b);**
 - (vii) **o justo valor à data do balanço de qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 104A (com uma breve descrição da ligação entre o direito de reembolso e a respectiva obrigação); e**
 - (viii) **as outras quantias reconhecidas no balanço;**
- (d) **as quantias incluídas no justo valor dos activos do plano para:**
- (i) **cada categoria dos próprios instrumentos financeiros da empresa que relata; e**
 - (ii) **qualquer propriedade ocupada, ou outros activos utilizados, pela empresa que relata;**
- (e) **uma reconciliação mostrando os movimentos durante o período no passivo (ou activo) líquido reconhecido no balanço;**
- (f) **o gasto total reconhecido na demonstração dos resultados para cada um dos elementos seguintes, e a linha dos itens da demonstração dos resultados na qual estão incluídos:**
- (i) **custo dos serviços correntes;**
 - (ii) **custo de juros;**
 - (iii) **retorno esperado dos activos do plano;**
 - (iv) **o retorno esperado sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 104A;**
 - (v) **ganhos e perdas actuariais;**
 - (vi) **custo dos serviços passados; e**
 - (vii) **o efeito de qualquer corte ou liquidação;**
- (g) **o retorno real dos activos do plano, bem como o retorno real sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 104A; e**
- (h) **os principais pressupostos actuariais usados à data do balanço, incluindo, quando aplicável:**
- (i) **as taxas de desconto;**
 - (ii) **as taxas esperadas do retorno em quaisquer activos do plano para os períodos apresentados nas demonstrações financeiras;**

- (iii) *as taxas esperadas de aumentos de ordenado (e de alterações num índice ou outra variável especificada nos termos de um plano formal ou construtivo como a base para futuros aumentos de benefícios);*
- (iv) *taxas de tendência dos custos médicos;*
- (v) *quaisquer outros pressupostos actuariais usados materialmente relevantes; e*
- (vi) *as taxas esperadas de retorno relativas aos períodos apresentados nas demonstrações financeiras sobre qualquer direito de exemplo reconhecido como um activo segundo o parágrafo 104A; e*

Uma empresa deve divulgar cada pressuposto actuarial em termos absolutos (por exemplo como uma percentagem absoluta) e não apenas como uma margem entre diferentes percentagens ou outras variáveis.

121. Parágrafo 120 b) exige uma descrição geral do tipo de plano. Tal descrição distingue, por exemplo, planos de pensões de ordenado nivelado de planos de pensões de ordenado final e de planos médicos pós-emprego. Mais detalhe não é necessário.
122. Quando uma empresa tenha mais do que um plano de benefícios definidos, podem ser feitas divulgações em total, separadamente para cada plano, ou agrupadas como sejam considerados como sendo o mais útil. Pode ser útil para distinguir agrupamentos por critérios tais como os seguintes:
- (a) a localização geográfica dos planos, por exemplo distinguindo planos domésticos de planos estrangeiros; ou
 - (b) quer os planos estejam sujeitos a riscos materialmente diferentes, por exemplo, distinguindo planos de pensões de ordenado nivelado de planos de pensões de ordenado final e de planos médicos pós-emprego.

Quando uma empresa proporciona divulgações em total para um agrupamento de planos, tais divulgações são fornecidas sob a forma de médias ponderadas ou de intervalos relativamente estreitos.

123. O parágrafo 30 exige divulgações adicionais sobre planos de benefícios definidos multi-empregador que sejam tratados como se fossem planos de contribuição definida.
124. Quando exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação sobre:
- (a) transacções de partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego; e
 - (b) benefícios pós-emprego para o principal pessoal de gerência.
125. Quando exigido pela IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, uma empresa divulga informação sobre passivos contingentes resultantes de obrigações de benefícios pós-emprego.

OUTROS BENEFÍCIOS A LONGO PRAZO DOS EMPREGADOS

126. Outros benefícios a longo prazo dos empregados incluem, por exemplo:
- (a) ausências permitidas de longo prazo tais como licença por serviços duradouros ou sabática;
 - (b) benefícios de jubileu ou por outro serviço duradouro;
 - (c) benefícios a longo prazo de incapacidade;
 - (d) participação nos lucros e gratificações pagáveis doze meses ou mais após o fim do período no qual os empregados prestam o respectivo serviço; e
 - (e) remunerações diferidas pagas doze meses ou mais após o fim do período no qual seja obtida.

IAS 19

127. A mensuração de outros benefícios a longo prazo dos empregados não é geralmente sujeita ao mesmo grau de incerteza que a mensuração de benefícios pós-emprego. Além disso, a introdução de, ou alterações a, outros benefícios a longo prazo dos empregados raramente dá origem a uma quantia material de custo dos serviços passados. Por estas razões, esta Norma exige um método simplificado de contabilização para outros benefícios a longo prazo dos empregados. Este método difere da contabilização exigida para benefícios pós-emprego como segue:
- (a) ganhos e perdas actuariais são imediatamente reconhecidos e não se aplica o «corridor»; e
 - (b) todo o custo dos serviços passados é imediatamente reconhecido.

Reconhecimento e Mensuração

128. **A quantia reconhecida como um passivo relativa a outros benefícios a longo prazo dos empregados deve ser o total líquido das seguintes quantias:**
- (a) **o valor presente da obrigação de benefícios definidos à data do balanço (ver parágrafo 64);**
 - (b) **menos o justo valor à data do balanço dos activos do plano (se os houver) dos quais as obrigações devem ser liquidadas directamente (ver parágrafos 102-104).**

Ao mensurar o passivo, uma empresa deve aplicar os parágrafos 49-91, excluindo os parágrafos 54 e 61. Uma empresa deve aplicar o parágrafo 104A ao reconhecer e mensurar qualquer direito de reembolso.

129. **Para outros benefícios a longo prazo dos empregados, uma empresa deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias como gasto ou (sujeito ao parágrafo 58) rendimento, excepto na medida em que outra Norma Internacional de Contabilidade exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:**
- (a) **custo dos serviços correntes (ver parágrafos 63-91);**
 - (b) **custo de juros (ver parágrafo 82);**
 - (c) **o retorno esperado em quaisquer activos do plano (ver parágrafos 105-107) e sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo (ver parágrafo 104A);**
 - (d) **ganhos e perdas actuariais, que devem ser todos imediatamente reconhecidos;**
 - (e) **custo dos serviços passados, que deve ser todo imediatamente reconhecido; e**
 - (f) **o efeito de quaisquer cortes ou liquidações (ver parágrafos 109 e 110).**

130. Uma forma de outros benefícios a longo prazo do empregado é benefício de incapacidade de longo prazo. Se o nível do benefício depende da duração do serviço, uma obrigação surge quando o serviço é prestado. A mensuração dessa obrigação reflecte a probabilidade desse pagamento ser obrigatório e a duração do tempo durante o qual se espera que o pagamento seja feito. Se o nível do benefício for o mesmo para qualquer empregado inválido independentemente dos anos de serviço, o custo esperado desses benefícios é reconhecido quando ocorre um acontecimento que cause uma incapacidade de longo prazo.

Divulgação

131. Embora esta Norma não exija divulgações específicas sobre outros benefícios a longo prazo dos empregados, outras Normas Internacionais de Contabilidade podem exigir divulgações, por exemplo quando a despesa resultante de tais benefícios é de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa para o período (ver a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas). Quando exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação sobre outros benefícios a longo prazo dos empregados para o principal pessoal de gerência.

BENEFÍCIOS DE CESSAÇÃO DE EMPREGO

132. Esta Norma trata de benefícios de cessação de emprego em separado de outros benefícios dos empregados devido a que o acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação em vez do serviço do empregado.

Reconhecimento

133. ***Uma empresa deve reconhecer benefícios de cessação de emprego como um passivo e um gasto quando, e somente quando, a empresa esteja comprometida de uma forma demonstrável, quer a:***

- (a) *cessar o emprego de um empregado ou grupo de empregados antes da data normal de reforma; ou*
- (b) *proporcionar benefícios de cessação como resultado de uma oferta feita a fim de encorajar a saída voluntária.*

134. ***Uma empresa está demonstravelmente comprometida a uma cessação de emprego quando, e somente quando, a empresa tem um plano formal pormenorizado para a cessação e não exista possibilidade realista de retirada. O plano detalhado deve incluir, como mínimo:***

- (a) *a localização, a função, e o número aproximado de empregados cujos serviços estão para ser cessados;*
- (b) *o benefício de cessação para cada classificação ou função de emprego; e*
- (c) *momento em que o plano será implementado. A implementação deve começar com a maior brevidade possível e o período de tempo para completar a implementação deve ser tal que não sejam prováveis alterações materiais para o plano.*

135. Uma empresa pode estar comprometida, pela legislação, por acordos contratuais ou outros com empregados ou os seus representantes ou por uma obrigação construtiva baseada na prática da empresa, costume ou um desejo de agir com equidade, a fazer pagamentos (ou proporcionar outros benefícios) aos empregados quando dá por cessado o seu emprego. Tais pagamentos são benefícios de cessação. Benefícios de cessação de emprego são tipicamente pagamentos de quantia única, mas por vezes também incluem:

- (a) *um alargamento de benefícios de reforma ou de outros benefícios pós-emprego, quer indirectamente através de um plano de benefícios do empregado ou directamente; e*
- (b) *ordenados até ao final de um período de aviso especificado se o empregado não prestar mais serviço adicional que proporcione benefícios económicos para a empresa.*

136. Alguns benefícios dos empregados são pagáveis independentemente da razão para a saída do empregado. O pagamento de tais benefícios é certo (sujeito a quaisquer requisitos de aquisição ou de serviço mínimo) mas a tempestividade do seu pagamento é incerta. Embora tais benefícios sejam descritos nalguns países como indemnizações de cessação de emprego, ou liberalidades de cessação de emprego, eles são benefícios pós-emprego, em vez de benefícios de cessação de emprego e uma empresa contabiliza-os como benefícios pós-emprego. Algumas empresas proporcionam um nível mais baixo de benefícios para cessação de emprego voluntário a pedido do empregado (em substância, um benefício pós-emprego) do que para cessação de emprego involuntário a pedido da empresa. O benefício adicional a pagar da cessação involuntária é um benefício de cessação de emprego.

137. Os benefícios de cessação de emprego não proporcionam a uma empresa futuros benefícios económicos e são reconhecidos como um gasto imediatamente.

138. Quando uma empresa reconheça benefícios de cessação, a empresa pode também ter necessidade de contabilizar um corte de benefícios de reforma ou outros benefícios dos empregados (ver parágrafo 109).

IAS 19*Mensuração*

139. *Sempre que benefícios de cessação de emprego se vençam a mais de 12 meses após a data do balanço, eles devem ser descontados usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 78.*
140. *No caso de uma oferta feita para encorajar a saída voluntária, a mensuração dos benefícios de cessação de emprego deve basear-se no número de empregados que se espera que aceitem a oferta.*

Divulgação

141. Quando existir uma incerteza acerca do número de empregados que aceitarão uma oferta de benefícios de cessação de emprego, existe um passivo contingente. Como exigido pela IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, uma empresa divulga informação acerca do passivo contingente salvo se a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação for remota.
142. Conforme exigido pela IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, uma empresa divulga a natureza e a quantia de um gasto se for de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa durante o período. Os benefícios de cessação de emprego podem resultar num gasto que precisa de divulgação a fim de cumprir este requisito.
143. Quando exigido pela IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, uma empresa divulga informação sobre benefícios de cessação de emprego relativos ao principal pessoal de gerência.

BENEFÍCIOS DE REMUNERAÇÃO EM CAPITAL PRÓPRIO

144. Benefícios de remuneração em capital próprio incluem benefícios em formas tais como:
- (a) acções, opções de acções, e outros instrumentos de capital próprio, emitidos para empregados a um valor inferior ao justo valor pelo qual esses instrumentos teriam sido emitidos para uma terceira entidade; e
 - (b) pagamentos a dinheiro, cuja quantia dependerá do futuro preço de mercado das acções da empresa que relata.

Reconhecimento e Mensuração

145. Esta Norma não especifica os requisitos de reconhecimento e de mensuração para benefícios de remuneração em capital próprio.

Divulgação

146. As divulgações exigidas adiante destinam-se a habilitar os utilizadores das demonstrações financeiras a avaliar o efeito dos benefícios de remuneração em capital próprio na posição financeira, desempenho e fluxos de caixa duma empresa. Os benefícios de remuneração em capital próprio podem afectar:
- (a) a posição financeira duma empresa ao exigir que a empresa emita instrumentos financeiros de capital próprio ou converta instrumentos financeiros, por exemplo quando empregados ou planos de remuneração de empregados, detenham opções de acções ou tenham parcialmente satisfeito cláusulas de aquisição que os habilitarão a adquirir as opções de acções no futuro; e
 - (b) o desempenho e os fluxos de caixa de uma empresa ao reduzir a quantia do dinheiro ou outros benefícios dos empregados que a empresa proporciona aos empregados em troca dos seus serviços.

147. *Uma empresa deve divulgar:*

- (a) *a natureza e termos (incluindo quaisquer cláusulas de aquisição) dos planos de remuneração em capital próprio;*
- (b) *a política contabilística para planos de remuneração em capital próprio;*
- (c) *as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras relativas a planos de remuneração em capital próprio;*
- (d) *o número e termos (incluindo, quando aplicável, dividendos e direitos de voto, direitos de conversão, datas de exercício, preços de exercício e datas de expiração) dos próprios instrumentos financeiros de capital da empresa que sejam detidos por planos de remuneração em capital próprio (e, no caso de opções de acções, por empregados) no princípio e no fim do período. Deve ser especificada a extensão até à qual os direitos dos empregados a esses instrumentos estejam adquiridos no princípio e no fim do período;*
- (e) *o número e termos (incluindo, quando aplicável, dividendos e direitos de voto, direitos de conversão, datas de exercício, preços de exercício e datas de expiração) dos instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela empresa para planos de remuneração em capital próprio para empregados (ou dos próprios instrumentos financeiros de capital da empresa distribuídos pelos planos de remuneração em capital próprio aos empregados) durante o período e o justo valor de qualquer remuneração recebida dos planos de remuneração em capital próprio ou dos empregados;*
- (f) *o número, datas de exercício e preços de exercício das opções de acções exercidas segundo os planos de remuneração em capital próprio durante o período;*
- (g) *o número de opções de acções detidas por planos de remuneração em capital próprio, ou detidas por empregados sob tais planos, que prescreveram durante o período; e*
- (h) *a quantia, e principais termos, de quaisquer empréstimos ou garantias dadas pela empresa que relata para, ou a favor de, planos de remuneração em capital próprio.*

148. *Uma empresa deve também divulgar:*

- (a) *o justo valor, no princípio e no fim do período, dos próprios instrumentos financeiros de capital próprio da empresa (que não sejam opções de acções) detidos pelos planos de remuneração em capital próprio; e*
- (b) *o justo valor, na data de emissão, dos próprios instrumentos financeiros de capital próprio da empresa (que não sejam opções de acções) emitidos pela empresa para planos de remuneração em capital próprio ou para os empregados, ou pelos planos de remuneração em capital próprio para os empregados, durante o período.*

Se não for praticável determinar o justo valor dos instrumentos financeiros de capital próprio (que não sejam opções de acções), esse facto deve ser divulgado.

149. Quando uma empresa tiver mais do que um plano de remuneração em capital próprio, devem ser feitas divulgações pelo total, separadamente para cada plano, ou em tais agrupamentos como for considerado mais útil para estimar as obrigações da empresa que emita instrumentos financeiros de capital próprio sob tais planos e as alterações nessas obrigações durante o período corrente. Tais agrupamentos podem distinguir, por exemplo, a localização e antiguidade dos grupos de empregados cobertos. Quando uma empresa proporciona divulgações pelo total para um agrupamento de planos, tais divulgações são fornecidas sob a forma de média ponderada ou de intervalos relativamente estreitos.

150. Quando uma empresa tenha emitido opções de acções para empregados, ou para planos de remuneração a empregados, devem ser feitas divulgações pelo total, ou em agrupamentos como for considerado mais útil para estimar o número e tempestividade de acções que possam ser emitidas e o dinheiro que possa ser recebido em consequência. Por exemplo, pode ser útil distinguir opções que estão «out-of-the-money» (onde o preço de exercício excede o preço corrente de mercado) de opções que estão «in-the-money» (onde o preço corrente de mercado excede o preço de exercício). Além disso, pode ser útil combinar as divulgações em agrupamentos que não agreguem opções com uma ampla gama de preços de exercício ou datas de exercício.

IAS 19

151. As divulgações exigidas pelos parágrafos 147 e 148 destinam-se a satisfazer os objectivos desta Norma. Pode ser necessário divulgação adicional para satisfazer os requisitos da IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, se uma empresa:
- (a) proporcionar benefícios de remuneração em capital próprio ao principal pessoal de gerência;
 - (b) proporcionar benefícios de remuneração em capital próprio sob a forma de instrumentos emitidos pela empresa-mãe da empresa; ou
 - (c) entra em transacções com partes relacionadas com planos de remuneração em capital próprio.
152. Na falta de requisitos específicos de reconhecimento e mensuração para planos de remuneração em capital próprio, é útil aos utilizadores de demonstrações financeiras informação sobre o justo valor dos instrumentos financeiros da empresa que relata usados em tais planos. Contudo, porque não há consenso na apropriada maneira de determinar o justo valor das opções de acções, esta Norma não exige a uma empresa que divulgue o seu justo valor.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

153. Esta secção especifica o tratamento transitório para planos de benefícios definidos. Quando uma empresa adoptar pela primeira vez esta Norma para outros benefícios dos empregados, a empresa aplica a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.
154. **Quando adoptar pela primeira vez esta Norma, uma empresa deve determinar o seu passivo de transição para planos de benefícios definidos nessa data como:**
- (a) **o valor presente da obrigação (ver parágrafo 64) na data de adopção;**
 - (b) **menos o justo valor, na data de adopção, dos activos do plano (se os houver) dos quais as obrigações deverão ser liquidadas directamente (ver parágrafos 102-104);**
 - (c) **menos quaisquer custo dos serviços passados que, sob o parágrafo 96, deva ser reconhecido em períodos posteriores.**
155. **Se o passivo de transição for maior do que o passivo que teria sido reconhecido na mesma data segundo a anterior política contabilística da empresa, a empresa deve fazer uma escolha irrevogável para reconhecer esse aumento como parte do seu passivo de benefícios definidos segundo o parágrafo 54:**
- (a) **imediatamente, segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas; ou**
 - (b) **como um gasto numa base de linha recta durante e até cinco anos da data de adopção. Se uma empresa escolher b) a empresa deve:**
 - (i) **aplicar o limite descrito no parágrafo 58 b) ao mensurar qualquer activo reconhecido no balanço;**
 - (ii) **divulgar em cada data do balanço: (1) a quantia do aumento que fique por reconhecer; e (2) a quantia reconhecida no período corrente;**
 - (iii) **limitar o reconhecimento de subsequentes ganhos actuariais (mas não custo dos serviços passados negativo) como segue. Se um ganho actuarial é para ser reconhecido segundo os parágrafos 92 e 93, uma empresa somente deve reconhecer esse ganho actuarial na medida em que os ganhos actuariais acumulados líquidos não reconhecidos (antes do reconhecimento desse ganho actuarial) excedam a parte não reconhecida do passivo de transição; e**
 - (iv) **incluir a parte relacionada do passivo de transição não reconhecido na determinação de qualquer subsequente ganho ou perda em liquidação ou corte.**

Se o passivo de transição for menor do que o passivo que teria sido reconhecido à mesma data segundo a anterior política contabilística da empresa, a empresa deve reconhecer essa diminuição imediatamente segundo a IAS 8.

156. Na adopção inicial da Norma, o efeito da alteração na política contabilística inclui todos os ganhos e perdas actuariais que surjam em períodos anteriores mesmo se eles caírem dentro de 10 % do «corridor» especificado no parágrafo 92.

Exemplo que ilustra os Parágrafos 154 a 156

Em 31 de Dezembro de 1998, o balanço de uma empresa inclui um passivo de pensão de 100. A empresa adopta a Norma a partir de 1 de Janeiro de 1999, quando o valor presente da obrigação segundo a Norma é de 1 300 e o justo valor dos activos do plano é de 1 000. Em 1 de Janeiro de 1993, a empresa melhorou as pensões (custo para benefícios não adquiridos: 160; e período médio restante nessa data até a aquisição: 10 anos).

O efeito de transição é o seguinte:

Valor presente da obrigação	1 300
Justo valor dos activos do plano	(1 000)
Menos: custo dos serviços passados a serem reconhecidos nos períodos posteriores ($160 \times \frac{4}{10}$)	<u>(64)</u>
Passivo de transição	236
Passivo já reconhecido	<u>100</u>
Aumento no passivo	<u>136</u>

A empresa pode escolher reconhecer o aumento de 136 ou imediatamente ou durante até 5 anos. A escolha é irrevogável.

Em 31 de Dezembro de 1999, o valor presente da obrigação segundo a Norma é de 1 400 e o justo valor dos activos do plano é de 1 050. Ganhos actuariais líquidos acumulados não reconhecidos desde a data de adopção da Norma são de 120. A média esperada da restante vida de trabalho dos empregados que participam no plano é de oito anos. A empresa tem adoptado uma política de reconhecer todos os ganhos e perdas actuariais imediatamente, como permitido pelo parágrafo 93.

O efeito do limite no parágrafo 155 alínea b) (ii) é como segue:

Ganhos actuariais acumulados líquidos não reconhecidos	120
Parte não reconhecida do passivo de transição ($136 \times \frac{4}{5}$)	<u>(109)</u>
Ganho máximo a ser reconhecido (parágrafo 155, alínea b) ii)	<u>11</u>

DATA DE EFICÁCIA

157. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em, ou após, 1 de Janeiro de 1999, excepto como especificado nos parágrafos 159 e 159A. Encoraja-se a sua adopção mais cedo. Se uma empresa aplicar esta Norma a custos de benefícios de reforma para demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 1999, a empresa deve divulgar o facto de que aplica esta Norma em vez da IAS 19, Custos de Benefícios de Reforma, aprovada em 1993.***

158. Esta Norma substitui a IAS 19, Custos de Benefícios de Reforma, aprovada em 1993.

159. ***O que se segue torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais⁽²⁾ que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001:***

- (a) ***a definição revista de activos do plano do parágrafo 7 e as respectivas definições de activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de empregados e de apólice de seguros elegíveis; e***

⁽²⁾ O parágrafo 159 refere-se a «demonstrações financeiras anuais» em linha com a linguagem mais explícita para redigir data de eficácia adoptada em 1998. O parágrafo 157 refere-se a «demonstrações financeiras».

IAS 20

- (b) *os requisitos de reconhecimento e mensuração relativos a reembolsos dos parágrafos 104 A, 128 e 129 e respectivas divulgações dos parágrafos 120 (c) (vii), 120 (f) (iv), 120 (g) e 120 (h) (iii).*

Encoraja-se a adopção mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma empresa deve divulgar esse facto.

- 159A. *A emenda do parágrafo 58A torna-se operacional para demonstrações financeiras anuais⁽³⁾ que cubram os períodos que terminem em ou após 31 de Maio de 2002. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma empresa deve divulgar esse facto.*
160. A IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, aplica-se quando uma empresa altera as suas políticas contabilísticas para reflectir as alterações especificadas nos parágrafos 159 e 159A. Ao aplicar essas alterações retrospectivamente, como exigido pelos tratamentos de referência e alternativos da IAS 8, a empresa trata essas alterações como se elas tivessem sido adoptadas ao mesmo tempo que o resto desta Norma.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 20
(REFORMATADA EM 1994)**

Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

Esta Norma Internacional de Contabilidade reformatada substitui a Norma originalmente aprovada pelo Conselho em Novembro de 1982. É apresentada no formato revisto e adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade de 1991 em diante. Não se fizeram alterações substantivas ao texto original aprovado. Determinada terminologia foi alterada para ficar a par da prática corrente do IASC.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, emendou o parágrafo 11. O texto emendado tornou-se eficaz nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

Em Janeiro de 2001, a IAS 41, Agricultura, emendou o parágrafo 2. O texto emendado torna-se eficaz nas demonstrações financeiras que cubram períodos anuais que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

Uma interpretação SIC relaciona-se com a IAS 20:

— SIC 10: Apoio do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1-2
Definições	3-6
Subsídios do Governo	7-33
Subsídios Não Monetários do Governo	23
Apresentação de Subsídios Relacionados com Activos	24-28
Apresentação de Subsídios Relacionados com Rendimentos	29-31
Reembolso de Subsídios do Governo	32-33

⁽³⁾ O parágrafo 159 refere-se a «demonstrações financeiras anuais» em linha com a linguagem mais explícita para redigir data de eficácia adoptada em 1998. O parágrafo 157 refere-se a «demonstrações financeiras».

IAS 20

Apoios do Governo	34-38
Divulgação	39
Disposições Transitórias	40
Data de Eficácia	41

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

ÂMBITO

- Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios do governo e na divulgação de outras formas de apoio do governo.***
- Esta Norma não trata:
 - os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios do Governo em demonstrações financeiras que reflectam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementar de uma natureza semelhante;
 - o apoio do governo que seja proporcionado a uma empresa na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o rendimento colectável ou que sejam determinados ou limitados na base de passivos por impostos sobre o rendimento (tais como isenções temporárias do imposto sobre o rendimento, créditos de impostos por investimentos, permissão de depreciações aceleradas e taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento);
 - a participação do governo na propriedade (capital) da empresa; e
 - os subsídios do governo cobertos pela IAS 41, Agricultura.

DEFINIÇÕES

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

Governo refere-se ao governo, agências do governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

Apoio do governo é a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma empresa ou a uma categoria de empresas que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do governo, para os fins desta Norma, não inclui os benefícios única e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Subsídios do governo são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma empresa em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da empresa. Excluem as formas de apoio do governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o governo que não possam distinguir das transacções comerciais normais da empresa⁽¹⁾.

Subsídios relacionados com activos são subsídios do governo cuja condição primordial é a de que a empresa que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

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

IAS 20

Subsídios relacionados com rendimentos são subsídios do governo que não sejam os que estão relacionados com activos.

Empréstimos perdoáveis são empréstimos em que o prestador se compromete a renunciar ao seu reembolso sob certas condições prescritas.

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

4. O apoio do governo toma muitas formas variando quer na natureza da assistência dada quer nas condições que estão geralmente ligadas a ele. O propósito dos apoios pode ser o de encorajar uma empresa a seguir um certo rumo que ela normalmente não teria tomado se o apoio não fosse proporcionado.
5. A aceitação de apoio do governo por uma empresa pode ser significativo para a preparação das demonstrações financeiras por duas razões. Primeira, porque se os recursos tiverem sido transferidos, deve ser encontrado um método apropriado de contabilização para a transferência. Segunda, porque é desejável dar uma indicação da extensão pela qual a empresa beneficiou de tal apoio durante o período de relato. Isto facilita as comparações das demonstrações financeiras da empresa com as de períodos anteriores e com as de outras empresas.
6. Os subsídios do governo são algumas vezes denominados por outros nomes, como dotações, subvenções ou prémios.

SUBSÍDIOS DO GOVERNO

7. ***Os subsídios do governo, incluindo subsídios não-monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:***
 - (a) ***a empresa cumprirá as condições a eles associadas; e***
 - (b) ***os subsídios serão recebidos.***
8. Um subsídio do governo não é reconhecido, até que haja segurança razoável de que a empresa cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido. O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas.
9. A maneira por que um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo para com o governo.
10. Um empréstimo perdoável do governo é tratado como um subsídio do governo quando haja segurança razoável de que a empresa satisfará as condições de perdão do empréstimo.
11. Uma vez que o subsídio do governo seja reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com a IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.
12. ***Os subsídios do governo devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser directamente creditados ao capital próprio.***
13. Duas grandes abordagens podem ser encontradas no tratamento contabilístico dos subsídios do governo: a abordagem pelo capital, pela qual um subsídio é directamente creditado ao capital próprio, e a abordagem pelos rendimentos, pela qual um subsídio é levado a rendimentos durante um ou mais períodos.
14. Aqueles que apoiam a abordagem pelo capital argumentam como se segue:
 - (a) os subsídios do governo são um mecanismo financeiro e devem ser de preferência tratados como tal no balanço em vez de passarem pela demonstração dos resultados a fim de compensar os elementos de gastos que eles financiam. Dado não se esperar qualquer reembolso, eles devem ser creditados directamente ao capital próprio; e

- (b) é inapropriado reconhecer os subsídios do governo na demonstração dos resultados dado que eles não são obtidos mas representam, sim, um incentivo proporcionado pelo governo sem custos relacionados.
15. Os argumentos em suporte da abordagem pelos rendimentos são os seguintes:
- (a) uma vez que os subsídios do governo são recebimentos provenientes de uma fonte que não é a dos accionistas, eles não devem ser creditados directamente ao capital próprio devendo ser reconhecidos na demonstração dos resultados nos períodos apropriados;
- (b) os subsídios do governo raramente são gratuitos. A empresa obtém-nos ao cumprir as suas condições e a satisfazer as obrigações previstas. Devem, por conseguinte, ser reconhecidos como rédito sendo assim balanceados com os custos associados que o subsídio se destina a compensar; e
- (c) como o imposto sobre o rendimento e outros impostos são débitos a rendimentos, é lógico tratar também os subsídios do governo, que são uma extensão das políticas fiscais, na demonstração dos resultados.
16. É fundamental para a abordagem pelos rendimentos que os subsídios do governo sejam reconhecidos na demonstração dos resultados numa base sistemática e racional durante os períodos contabilísticos necessários para balanceá-los com os custos relacionados. O reconhecimento nos rendimentos dos subsídios do governo na base de recebimentos não está de acordo com o princípio contabilístico do acréscimo (ver Norma Internacional de Contabilidade 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras) e tal só seria aceitável se não existisse qualquer outra base para imputar os subsídios a períodos, que não fosse a de os imputar aos períodos em que são recebidos.
17. Na maior parte dos casos os períodos durante os quais uma empresa reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio do governo são prontamente determináveis e, por conseguinte, os subsídios em reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como rédito no mesmo período do gasto relevante. Semelhantemente, os subsídios relacionados com activos depreciáveis são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses activos é debitada.
18. Os subsídios relacionados com activos não depreciáveis podem também requerer o cumprimento de certas obrigações e serão então reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Como exemplo, temos que um subsídio de terrenos pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante a vida do edifício.
19. Os subsídios são algumas vezes recebidos como um pacote de ajudas financeiras ou fiscais a que estão associadas um certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e gastos que determinam os períodos durante os quais o subsídio será obtido. Pode ser apropriado imputar parte de um subsídio numa determinada base e parte numa outra.
20. ***Um subsídio do governo que se torne recebível como compensação de gastos ou perdas já incorridos ou com o fim de dar imediato apoio financeiro à empresa com nenhuns custos futuros relacionados adicionais deve ser reconhecido como rendimento do período em que se torne recebível, como um item extraordinário, se apropriado (ver Norma Internacional de Contabilidade IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas).***
21. Em certas circunstâncias, um subsídio do governo pode ser concedido mais com o fim de dar imediato apoio financeiro a uma empresa do que como um incentivo para assumir a responsabilidade de fazer dispêndios específicos. Tais subsídios podem ser confinados a uma empresa individual e podem não estar disponíveis para toda uma classe de beneficiários. Estas circunstâncias podem fazer com que o subsídio seja reconhecido como rendimento no período em que a empresa se qualifica para recebê-lo, como um resultado extraordinário se apropriado, com divulgação para assegurar que os seus efeitos são claramente compreendidos.
22. Um subsídio do governo pode tornar-se recebível por uma empresa como compensação de gastos ou de perdas incorridos num período contabilístico anterior. Tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se torna recebível, como um resultado extraordinário se apropriado, com divulgação para assegurar que os seus efeitos são claramente compreendidos.

IAS 20*Subsídios do Governo Não Monetários*

23. Um subsídio do governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da empresa. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o activo por esse justo valor. Um processo alternativo que algumas vezes se segue é o de registar tanto o activo como o subsídio por uma quantia nominal.

Apresentação de Subsídios Relacionados com Activos

24. **Os subsídios do governo relacionados com activos, incluindo os subsídios não monetários pelo justo valor, devem ser apresentados no balanço quer tomando o subsídio como rendimento diferido quer deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do activo.**
25. São vistos como alternativas aceitáveis dois métodos de apresentação nas demonstrações financeiras de subsídios (ou as partes apropriadas de subsídios) relacionadas com activos.
26. Um dos métodos considera o subsídio como rendimento diferido sendo reconhecido como rendimento numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo.
27. O outro método deduz o subsídio para chegar à quantia escriturada do activo. O subsídio é reconhecido como rendimento durante a vida do activo depreciável por meio de um débito de depreciação reduzido.
28. A compra de activos e o recebimento dos subsídios relacionados pode causar movimentos importantes no fluxo de caixa de uma empresa. Por esta razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em activos, tais movimentos são muitas vezes divulgados como itens separados na demonstração de fluxos de caixa sem atender a se o subsídio é ou não deduzido do respectivo activo com o fim de apresentação do balanço.

Apresentação de Subsídios Relacionados como Rendimento

29. Os subsídios relacionados com rendimentos são algumas vezes apresentados como créditos na demonstração dos resultados, quer separadamente quer sob um título geral tal como «outros rendimentos»; alternativamente, eles são deduzidos ao relatar o gasto relacionado.
30. Os que apoiam o primeiro método reivindicam que não é apropriado compensar os elementos de rendimentos e de gastos e que a separação do subsídio dos gastos facilita a comparação com outros gastos não afectados por um subsídio. Pelo segundo método, é argumentado que os gastos poderiam muito bem não ter sido incorridos pela empresa se o subsídio não tivesse ficado disponível sendo por isso enganosa a apresentação do gasto sem compensar o subsídio.
31. Ambos os métodos são vistos como aceitáveis para apresentação dos subsídios relacionados com rendimentos. A divulgação do subsídio pode ser necessária para a devida compreensão das demonstrações financeiras. É geralmente apropriada a divulgação do efeito do subsídio em qualquer item do rendimento ou do gasto que seja necessário divulgar separadamente.

Reembolso de Subsídios do Governo

32. **Um subsídio do governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística (ver Norma Internacional de Contabilidade IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas). O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos deve ser aplicado em primeiro lugar contra qualquer crédito diferido não amortizado registado com respeito ao subsídio. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto. O reembolso de um subsídio relacionado com um activo deve ser registado aumentando a quantia escriturada do activo ou reduzindo o saldo do rendimento diferido pela quantia reembolsável. A depreciação adicional acumulada que teria sido reconhecida até à data como um gasto na ausência do subsídio deve ser imediatamente reconhecida como um gasto.**

33. Perante as circunstâncias que dão origem ao reembolso de um subsídio relacionada com um activo pode ser necessário tomar em consideração a possível imparidade da nova quantia escriturada do activo.

APOIOS DO GOVERNO

34. Certas formas de apoio do governo que não possam ter um valor razoavelmente atribuído são excluídas da definição de apoio do governo dada no parágrafo 3, assim como as transacções com o governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da empresa.
35. São exemplos de apoio que não podem de uma maneira razoável ter valor atribuído os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos e a concessão de garantias. Um exemplo de apoio que não pode ser distinguido das operações comerciais normais da empresa é o da política de aquisições do governo a qual seja responsável por parte das vendas da empresa. A existência do benefício pode ser indiscutível mas qualquer tentativa de segregar as actividades comerciais das do apoio do governo pode muito bem ser arbitrária.
36. O significado do benefício nos exemplos atrás pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas.
37. Os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos são uma forma de apoio do governo, mas o benefício não é quantificado pela imputação de juros.
38. Nesta Norma, o apoio do governo não inclui o fornecimento de infra-estruturas através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de meios melhorados tais como irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis numa base contínua e indeterminada para o benefício de toda uma comunidade local.

DIVULGAÇÃO

39. ***Devem ser divulgados os assuntos seguintes:***
- (a) ***a política contabilística adoptada para os subsídios do governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;***
 - (b) ***a natureza e extensão dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do governo de que a empresa tenham directamente beneficiado;***
e
 - (c) ***condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do governo que tenham sido reconhecidas.***

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

40. ***Uma empresa que adopte a Norma pela primeira vez deve:***
- (a) ***cumprir os requisitos de divulgação, quando apropriados; e***
 - (b) ***quer:***
 - (i) ***ajustar as demonstrações financeiras pelas alterações na política contabilística de acordo com a Norma de Contabilidade IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas; quer***
 - (ii) ***aplicar as disposições contabilísticas da Norma só a subsídios ou a partes de subsídios que se tornem recebíveis ou reembolsáveis após a data de eficácia da Norma.***

DATA DE EFICÁCIA

41. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras cobrindo os períodos começando em ou após 1 de Janeiro de 1984.***

IAS 21

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 21
(REVISTA EM 1993)**

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

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

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

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

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

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

- SIC-7: Introdução do Euro;
- SIC-11: Moeda Estrangeira — Capitalizações de Perdas Resultantes de Desvalorizações Monetárias Bruscas;
- SIC-19: Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo as IAS 21 e IAS 29; e
- SIC-30: Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.

ÍNDICE

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

IAS 21

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

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

OBJECTIVO

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

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

ÂMBITO

1. *Esta Norma deve ser aplicada:*

- (a) *na contabilização de transacções em moedas estrangeiras; e*
- (b) *na transposição das demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da empresa pela consolidação, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial⁽¹⁾.*

- 2. Esta Norma não trata da contabilização de cobertura de itens em moeda estrangeira que não seja a classificação de diferenças de câmbio provenientes de um passivo em moeda estrangeira contabilizado como uma cobertura de um investimento líquido numa entidade estrangeira. Outros aspectos da contabilização de cobertura, incluindo os critérios para o uso de contabilização de cobertura, são tratados na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
- 3. Esta Norma substitui a IAS 21, Contabilização dos Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, aprovada em 1983.
- 4. Esta Norma não especifica a moeda em que uma empresa apresenta as suas demonstrações financeiras. Porém, uma empresa usa normalmente a moeda do país em que está domiciliada. Se usar uma moeda diferente, esta Norma exige divulgação da razão do uso dessa moeda. Esta Norma também exige divulgação da razão de qualquer alteração na moeda do relato⁽²⁾.

⁽¹⁾ Ver também SIC-7: Introdução do Euro.

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

IAS 21

5. Esta Norma não trata da reexpressão das demonstrações financeiras de uma empresa da sua moeda de relato para uma outra moeda por conveniência dos utentes acostumados a essa moeda ou para fins semelhantes⁽³⁾.
6. Esta Norma não trata da apresentação numa demonstração de fluxos de caixa provenientes de transacções numa moeda estrangeira e da transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 7, Demonstração de Fluxos de Caixa).

DEFINIÇÕES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TRANSACÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA

Reconhecimento Inicial

8. Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que provenham de quando uma empresa ou:
 - (a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
 - (b) pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam estabelecidas numa moeda estrangeira;
 - (c) se torna um participante de um contrato em moeda estrangeira não executado; ou
 - (d) por qualquer forma adquire ou aliena activos ou incorre ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

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

9. ***Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda de relato, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda de relato e a moeda estrangeira à data da transacção.***
10. A taxa de câmbio à data da transacção é muitas vezes referida como a taxa à vista («spot»). Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxima da taxa real à data da transacção, por exemplo, poderá ser usada uma taxa média para uma semana ou para um mês para todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorra dentro desse período. Porém, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, não é fiável o uso da taxa média para um período.

Relato em Datas Subsequentes às Datas do Balanço

11. ***À data de cada balanço:***
- (a) ***os itens monetários em moeda estrangeira devem ser relatados pelo uso da taxa de fecho;***
 - (b) ***os itens não monetários que sejam escriturados em termos de custo histórico denominados numa moeda estrangeira devem ser relatados pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção;***
 - (c) ***os itens não-monetários que sejam escriturados pelo justo valor denominado numa moeda estrangeira devem ser relatados pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados.***
12. A quantia escriturada de um item é estabelecida de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade relevantes. Por exemplo, certos instrumentos financeiros e activos fixos tangíveis podem ser mensurados pelo justo valor ou pelo custo histórico. Quer a quantia escriturada seja determinada com base no custo histórico quer no justo valor, as quantias assim determinadas para os itens em moeda estrangeira são depois relatadas na moeda de relato de acordo com esta Norma.

Reconhecimento de Diferenças de Câmbio

13. Os parágrafos 15 a 18 estabelecem o tratamento contabilístico exigido por esta Norma com respeito a diferenças de câmbio em transacções em moeda estrangeira. Estes parágrafos incluem o tratamento de referência para diferenças de câmbio que resultem de uma severa desvalorização ou depreciação de uma moeda contra a qual não haja meios práticos de cobertura e que afecte passivos que não possam ser liquidados e que provenham directamente da aquisição recente de activos facturados numa moeda estrangeira. O tratamento alternativo permitido para tais diferenças de câmbio está estabelecido no parágrafo 21.
14. Esta Norma não trata da contabilização de cobertura para itens em moeda estrangeira com excepção da classificação de diferenças de câmbio provenientes de um passivo em moeda estrangeira contabilizado como cobertura de um investimento líquido numa entidade estrangeira. Outros aspectos da contabilização de cobertura, incluindo os critérios para usar a contabilização de cobertura são tratados na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
15. ***As diferenças de câmbio provenientes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma empresa a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período, ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores, devem ser reconhecidas como rendimentos ou gastos no período em que elas surjam, com excepção de diferenças de câmbio tratadas de acordo com os parágrafos 17 e 19.***
16. Uma diferença de câmbio surge quando haja uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transacção e a data da liquidação de quaisquer itens monetários provenientes de uma transacção em moeda estrangeira. Quando a transacção seja liquidada adentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transacção seja liquidada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio reconhecida em cada período interveniente até ao período de liquidação é determinada pela alteração das taxas de câmbio durante esse período.

IAS 21

Investimento Líquido numa Entidade Estrangeira

17. **As diferenças de câmbio provenientes de um item monetário que, em substância, faça parte de um investimento líquido de uma empresa numa entidade estrangeira devem ser classificadas como capital próprio nas demonstrações financeiras da empresa até à alienação do investimento líquido, altura em que devem ser reconhecidas como rendimentos ou como gastos de acordo com o parágrafo 37.**
18. Uma empresa pode ter um item monetário que seja recebível de ou pagável a uma entidade estrangeira. Um item cuja liquidação não seja planeada nem provavelmente ocorra no futuro previsível é, em substância, uma extensão a, ou uma dedução de, o investimento líquido da empresa nessa entidade estrangeira. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimos longo-prazo mas não incluem contas a receber ou a pagar de operações comerciais.
19. **As diferenças de câmbio provenientes de um passivo em moeda estrangeira contabilizado como uma cobertura de um investimento líquido de uma empresa numa entidade estrangeira devem ser classificadas como capital próprio nas demonstrações financeiras da empresa até à alienação do investimento líquido, momento em que elas devem ser reconhecidas como rendimentos ou como gastos de acordo com o parágrafo 37.**

Tratamento Alternativo Permitido

20. O tratamento de referência para as diferenças de câmbio tratado no parágrafo 21 está estabelecido no parágrafo 15.
21. **As diferenças de câmbio podem resultar de uma severa desvalorização ou depreciação de uma moeda contra a qual não haja meios práticos de cobertura e que afecte passivos que não possam ser liquidados e que provenham directamente da aquisição recente de um activo facturado numa moeda estrangeira. Tais diferenças de câmbio devem ser incluídas na quantia escriturada do respectivo activo, desde que a quantia ajustada não exceda o mais baixo do custo de reposição e da quantia recuperável pela venda ou uso do activo⁽⁴⁾.**
22. As diferenças de câmbio não são incluídas na quantia escriturada de um activo quando a empresa for capaz de liquidar ou de cobrir o passivo em moeda estrangeira proveniente da aquisição do activo. Porém, as perdas de câmbio são parte dos custos directamente atribuíveis do activo quando o passivo não possa ser liquidado e não haja meios práticos de cobertura, por exemplo, quando, como consequência de controlos de câmbio, haja demora na obtenção de moeda estrangeira. Por isso, pelo tratamento de alternativa permitido, o custo de um activo facturado numa moeda estrangeira é visto como a quantia da moeda de relato que a empresa em última análise tem de pagar para liquidar os seus passivos provenientes directamente da aquisição recente do activo.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE UNIDADES OPERACIONAIS ESTRANGEIRAS

Classificação de Unidades Operacionais Estrangeiras

23. O método usado para transpor as demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira depende da maneira pela qual ela seja financiada e opere em relação à empresa que relata. Para esta finalidade, as unidades operacionais estrangeiras são classificadas como ou «unidades operacionais estrangeiras que façam parte integrante das operações da empresa que relata» ou «entidades estrangeiras».
24. Uma operação estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa que relata leva a efeito os seus negócios como se ela fosse uma extensão das operações da empresa que relata. Por exemplo, tal unidade operacional estrangeira somente pode vender bens importados da empresa que relata remetendo os proventos para aquela. Em tais casos, uma alteração na taxa de câmbio entre a moeda de relato e a moeda do país da unidade operacional estrangeira tem um efeito quase imediato no fluxo de caixa das operações da empresa que relata. Por isso, a alteração na taxa de câmbio afecta os elementos monetários individuais detidos pela unidade operacional estrangeira e não o investimento líquido da empresa que relata nessa operação.

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

25. Em contraste, uma entidade estrangeira acumula caixa e outros itens monetários, incorre em gastos, gera rendimentos e talvez consiga empréstimos, tudo substancialmente na sua moeda local. Pode também entrar em transacções em moedas estrangeiras incluindo transacções na moeda de relato. Quando haja uma alteração na taxa de câmbio entre a moeda de relato e a moeda local, pouco ou nenhum efeito directo há nos fluxos de caixa presentes e futuros de operações quer da entidade estrangeira quer da empresa que relata. A alteração na taxa de câmbio afecta o investimento líquido da empresa que relata na entidade estrangeira e não os itens individuais monetários e não monetários detidos pela entidade estrangeira.
26. O que se segue são indícios de uma unidade operacional estrangeira ser uma entidade estrangeira e não uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa que relata:
- (a) embora a empresa que relata possa controlar a unidade operacional estrangeira, as actividades da unidade operacional estrangeira são levadas a efeito com um grau significativo de autonomia das da empresa que relata;
 - (b) as transacções com a empresa que relata não são uma elevada proporção das actividades da unidade operacional estrangeira;
 - (c) as actividades da unidade operacional estrangeira são principalmente financiadas pelas suas próprias operações ou por empréstimos locais e não pela empresa que relata;
 - (d) os custos de mão-de-obra, de materiais e de outros componentes dos produtos ou serviços da unidade operacional estrangeira são primordialmente pagos ou liquidados na moeda local e não na moeda da empresa que relata;
 - (e) as vendas da unidade operacional estrangeira são principalmente em moedas que não a da empresa que relata; e
 - (f) os fluxos de caixa da empresa que relata são isolados das actividades do dia a dia da unidade operacional estrangeira não sendo afectados directamente pelas actividades da unidade operacional estrangeira.

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

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

27. ***As demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira que seja parte integrante das operações da empresa que relata devem ser transpostas pelo uso das normas e dos procedimentos dos parágrafos 8 a 22 como se as transacções da unidade operacional estrangeira tivessem sido as da própria empresa que relata.***
28. Os itens individuais das demonstrações financeiras da unidade operacional estrangeira são transpostos como se todas as suas transacções tivessem sido celebradas pela própria empresa que relata. O custo e a depreciação dos activos fixos tangíveis são transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data de compra do activo ou, se o activo for escriturado pelo justo valor, pelo uso da taxa que existia à data da valorização. O custo dos inventários é transposto pelas taxas de câmbio que existiam quando aqueles custos foram incorridos. A quantia recuperável ou o valor realizável de um activo é transposto pelo uso da taxa de câmbio que existia quando a quantia recuperável ou o valor realizável líquido foi determinado. Por exemplo, quando o valor realizável líquido de um item do inventário seja determinado numa moeda estrangeira, esse valor é transposto pelo uso da taxa de câmbio à data pela qual o valor realizável líquido seja determinado. A taxa usada é por isso usualmente a taxa de fecho. Pode ser exigido um ajustamento para reduzir a quantia escriturada de um

IAS 21

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

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

Entidades Estrangeiras

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

- (a) ***os activos e passivos, quer monetários quer não monetários, da entidade estrangeira devem ser transpostos à taxa de fecho;***
- (b) ***os itens de rendimentos e de gastos da entidade estrangeira devem ser transpostos pelas taxas de câmbio das datas das transacções, excepto quando a entidade estrangeira relatar na moeda de uma economia hiperinflacionária, caso em que os itens de rendimentos e gastos devem ser transpostos pela taxa de fecho; e***
- (c) ***todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser classificadas como capital próprio até à alienação do investimento líquido.***

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

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

- (a) a transposição de itens de rendimentos e de gastos às taxas de câmbio das datas das transacções e activos e passivos às taxas de fecho;
- (b) a transposição do investimento líquido de abertura na entidade estrangeira a uma taxa de câmbio diferente daquela que foi previamente relatada; e
- (c) outras alterações no capital próprio da entidade estrangeira.

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

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

- (a) como activos e passivos da entidade estrangeira e transpostos pela taxa de fecho de acordo com o parágrafo 30; ou
- (b) como activos e passivos da entidade que relata que ou estão já expressos na moeda de relato ou são itens não-monetários em moeda estrangeira que são relatados usando a taxa de câmbio à data da transacção de acordo com o parágrafo 11 (b).

34. A incorporação das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira nas da empresa que relata segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação dos saldos intragrupo e das transações intragrupo de uma subsidiária (ver a IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias, e IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos). Porém, uma diferença de câmbio proveniente de um item monetário intragrupo, seja a curto prazo ou a longo prazo, não pode ser eliminado contra uma quantia correspondente proveniente de outros saldos intragrupo porque o item monetário representa um compromisso para converter uma moeda noutra e expõe a empresa que relata a um ganho ou perda por via de flutuações de moedas. Concordantemente, nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa que relata, tal diferença de câmbio continua a ser reconhecida como rendimento ou como gasto ou, se ela provier das circunstâncias descritas no parágrafo 16, é classificada como capital próprio até à alienação do investimento líquido.
35. Quando as demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira forem elaboradas numa data de relato diferente da da empresa que relata, a entidade estrangeira muitas vezes prepara, para fins de incorporação nas demonstrações financeiras da empresa que relata, demonstrações com a mesma data da empresa que relata. Quando for impraticável fazer isto, a IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias, permite o uso de demonstrações financeiras elaboradas numa data diferente desde que a diferença não seja superior a três meses. Em tal caso, os activos e passivos da entidade estrangeira são transpostos da taxa de câmbio à data do balanço da entidade estrangeira. Fazem-se ajustamentos quando apropriado para movimentos significativos nas taxas de câmbio até à data do balanço da empresa que relata de acordo com a IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização dos Investimentos em Subsidiárias e IAS 28, Contabilização dos Investimentos em Associadas.
36. ***As demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser reexpressas de acordo com a IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias, antes de serem transpostas para a moeda de relato da empresa que relata. Logo que a economia cesse de ser hiperinflacionária e a entidade estrangeira interrompa a preparação e apresentação de demonstrações financeiras preparadas de acordo com a IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias, ela deve usar as quantias expressas na unidade de medida corrente à data de descontinuação como os custos históricos para a transposição para a moeda de relato da empresa que relata.***

Alienação de uma Entidade Estrangeira

37. ***Na alienação de uma entidade estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio que tenham sido diferidas e que se relacionem com essa entidade estrangeira deve ser reconhecida como rendimento ou como gasto no mesmo período em que o ganho ou a perda na alienação seja reconhecido.***
38. Uma empresa pode alienar os seus interesses numa entidade estrangeira por via da venda, da liquidação, do reembolso do capital-ações, ou do abandono de toda, ou parte de, essa entidade. O pagamento de um dividendo só faz parte de uma alienação quando constitua um retorno do investimento. No caso de uma alienação parcial, apenas são incluídas no ganho ou na perda a parte proporcional das diferenças de câmbio acumuladas relacionadas. Uma redução da quantia escriturada de uma entidade estrangeira não constitui uma alienação parcial. Concordantemente, nenhuma parte do ganho ou da perda de câmbio estrangeiro diferido é reconhecida no momento da redução.

Alteração na Classificação de uma Unidade Operacional Estrangeira

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

IAS 21

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

TODAS AS ALTERAÇÕES NAS TAXAS DE CÂMBIO

Efeitos Fiscais de Diferenças de Câmbio

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

DIVULGAÇÃO

42. **Uma empresa deve divulgar:**
- (a) **a quantia de diferenças de câmbio incluída no resultado líquido do período;**
 - (b) **as diferenças de câmbio líquidas classificadas como capital próprio, como componente separado do capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período; e**
 - (c) **a quantia de diferenças de câmbio que surjam durante o período que seja incluída na quantia escriturada de um activo de acordo com o tratamento alternativo do parágrafo 21.**
43. **Quando a moeda de relato seja diferente da moeda do país em que a empresa esteja domiciliada, deve ser divulgada a razão do uso de uma moeda diferente. Deve também ser divulgada a razão de qualquer alteração na moeda de relato ⁽⁵⁾.**
44. **Quando haja uma alteração na classificação de uma unidade operacional estrangeira significativa, uma empresa deve divulgar:**
- (a) **a natureza da alteração na classificação;**
 - (b) **a razão da alteração;**
 - (c) **o impacto da alteração na classificação do capital próprio (dos accionistas); e**
 - (d) **o impacto no resultado líquido de cada período anterior apresentado caso a alteração na classificação tivesse ocorrido no começo do mais antigo período apresentado.**
45. **Uma empresa deve divulgar o método seleccionado de acordo com o parágrafo 33 na transposição do goodwill e dos ajustamentos do justo valor provenientes da aquisição de uma entidade estrangeira.**
46. Uma empresa divulga o efeito nos itens monetários em moeda estrangeira ou nas demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira de uma alteração nas taxas de câmbio que ocorra após a data do balanço se a alteração for de tal importância que a sua não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras fazerem as devidas avaliações e tomarem as devidas decisões (ver a IAS 10, Acontecimentos Após a Data do Balanço).
47. É também encorajada a divulgação da política sobre gestão de riscos de moeda estrangeira de uma empresa.

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

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

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

DATA DE EFICÁCIA

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

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 22
(REVISTA EM 1998)**

Concentrações de Actividades Empresariais

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

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

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

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

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

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

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

- SIC-9: Concentrações de Actividades Empresariais — Classificação quer como Aquisições quer como Unificações de Interesses.
- SIC-22: Concentrações de Actividades Empresariais — Ajustamento Subsequente de Justos Valores e de Goodwill Inicialmente Relatados.
- SIC-28: Concentrações de Actividades Empresariais — «Data de Troca» e Justo Valor de Instrumentos de Capital Próprio.

IAS 22

ÍNDICE

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

IAS 22

Contabilização das Unificações de Interesses	77-83
Todas as Concentrações de Actividades Empresariais	84-85
Impostos sobre o Rendimento	84-85
Divulgação	86-98
Disposições Transitórias	99-101
Data de Eficácia	102-103

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

OBJECTIVO

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização das concentrações de actividades empresariais.***
2. Uma concentração de actividades empresariais pode ser estruturada de várias maneiras que são determinadas por razões legais, de impostos ou de outras. Isso pode envolver a compra por uma empresa de partes do capital próprio de uma outra empresa ou a compra dos activos líquidos de uma empresa. Pode ser efectuada pela emissão de acções ou pela transferência de dinheiro, equivalentes de dinheiro, ou de outros activos. A transacção pode ser entre os accionistas das empresas que se concentram ou entre uma empresa e os accionistas da outra empresa. A concentração de actividades empresariais pode envolver a criação de uma nova empresa para ter o controlo sobre as empresas que se concentram, a transferência dos activos líquidos de uma ou mais das empresas que se concentram para uma outra empresa ou a dissolução de uma ou mais das empresas que se concentram. Quando a substância da transacção seja consistente com a definição de uma concentração de actividades empresariais constante desta Norma, os requisitos de contabilização e divulgação constantes nesta Norma são apropriados sem atenção à estrutura particular adoptada para a concentração.
3. Uma concentração de actividades empresariais pode resultar num relacionamento empresa-mãe-subsidiária em que a adquirente seja a empresa-mãe e a adquirida uma subsidiária da adquirente. Em tais circunstâncias, a adquirente aplica esta Norma nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Inclui o seu interesse na adquirida nas suas demonstrações financeiras individuais como um investimento numa subsidiária (ver IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização dos Investimentos em Subsidiárias).

IAS 22

4. Uma concentração de actividades empresariais pode envolver a compra dos activos líquidos, incluindo qualquer goodwill, de uma outra empresa em vez da compra das acções nessa outra empresa. Tal concentração de actividades empresariais não resulta numa relação empresa-mãe-subsidiária. Em tais circunstâncias, a adquirente aplica esta Norma nas suas demonstrações financeiras individuais e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas.
5. Uma combinação de actividades empresariais pode dar origem a uma fusão legal. Embora os requisitos para fusões legais difiram entre os vários países, uma fusão legal é geralmente uma fusão entre duas empresas em que:
 - (a) ou os activos e passivos de uma empresa sejam transferidos para a outra empresa e a primeira empresa seja dissolvida;
 - (b) ou os activos e passivos de ambas as empresas sejam transferidos para uma nova empresa e ambas as empresas originais sejam dissolvidas.

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

6. Esta Norma não trata das demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe a não ser nas circunstâncias descritas no parágrafo 4. Em diferentes países as demonstrações financeiras individuais são preparadas usando práticas diferentes de relato a fim de ir ao encontro de uma variedade de necessidades.
7. Esta Norma não trata de:
 - (a) transacções entre empresas sob controlo comum; e
 - (b) interesses em empreendimentos conjuntos (ver a IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos) e as demonstrações financeiras de empreendimentos conjuntos.

DEFINIÇÕES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NATUREZA DE UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

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

Aquisições

10. Em virtualmente todas as concentrações de actividades empresariais uma das empresas envolvidas obtém controlo sobre a outra empresa que se concentra, possibilitando, por isso, a ser identificada uma adquirente. Presume-se que é obtido controlo quando uma das empresas envolvidas adquira mais do que metade dos direitos de voto da outra empresa concentrada a menos que, em circunstâncias excepcionais, possa ser claramente demonstrado que tal posse não constitui controlo. Mesmo quando uma das empresas concentradas não adquira mais de que metade dos direitos de voto da outra empresa concentrada, pode ainda ser possível identificar uma adquirente quando uma das empresas concentradas, como consequência da concentração de actividades empresariais, adquira:
- (a) poder sobre mais do que metade dos direitos de voto da outra empresa em virtude de um acordo com outros investidores;
 - (b) poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da outra empresa através de um estatuto ou de um acordo;
 - (c) poder para nomear ou destituir a maioria dos membros do conselho de directores (conselho de administração) ou de órgão de gestão equivalente da outra empresa; ou
 - (d) poder para reunir a maioria dos votos em reuniões do conselho de directores ou órgão de gestão equivalente da outra empresa.
11. Se bem que algumas vezes possa ser difícil identificar uma adquirente, há geralmente indicações de que existe uma. Por exemplo, quando:
- (a) o justo valor de uma empresa seja significativamente maior do que o da outra empresa concentrada. Em tais casos, a empresa maior é a adquirente;
 - (b) a concentração de actividades empresariais seja efectuada por meio de uma troca de dinheiro por acções ordinárias com direito a voto. Em tais casos, a empresa que entrega dinheiro é a adquirente; ou
 - (c) a concentração de actividades empresariais resulta na gerência de uma empresa ser capaz de dominar a escolha da equipa de administradores da empresa concentrada resultante. Em tais casos, a empresa dominante é a adquirente.

Aquisições Inversas

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

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

IAS 22

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

Unificação de Interesses

13. Em circunstâncias excepcionais, pode não ser possível identificar um adquirente. Em vez de emergir uma parte dominante, os accionistas das empresas que se concentram juntam-se num acordo substancialmente igual para partilharem o controlo sobre o conjunto, ou efectivamente o conjunto, dos seus activos líquidos e operações. Adicionalmente, a gestão das empresas que se concentram participam na gestão da entidade concentrada. Em consequência, os accionistas das empresas que se concentram partilham mutuamente os riscos e benefícios da entidade concentrada. Tal concentração de actividades empresariais é contabilizada como uma unificação de interesses.
14. Geralmente não é possível uma partilha mútua de riscos e benefícios sem uma troca substancialmente igual de acções ordinárias com direito a voto entre as empresas que se concentram. Tal troca assegura que a detenção relativa de interesses nas empresas que se concentram, e consequentemente os seus riscos e benefícios relativos na empresa concentrada, sejam mantidos e os poderes de tomada de decisões das partes sejam preservados. Porém para que seja eficaz uma troca de acções substancialmente igual neste aspecto não pode haver uma redução significativa nos direitos ligados às acções de uma das empresas que se concentram, dado que de outra forma a influência dessa parte fica enfraquecida.
15. A fim de se atingir uma partilha mútua dos riscos e benefícios da entidade combinada:
 - (a) a maioria substancial, se não toda, das acções ordinárias com poder de voto das empresas concentradas é trocada ou reunida;
 - (b) o justo valor de uma empresa não é significativamente diferente do da outra empresa; e
 - (c) os accionistas de cada empresa mantêm como antes substancialmente os mesmos direitos de voto e interesses na empresa concentrada, em relação a cada um dos outros, após a concentração.
16. A partilha mútua dos riscos e benefícios da entidade concentrada diminui e a probabilidade de um adquirente poder ser identificado aumenta quando:
 - (a) a igualdade relativa nos justos valores das empresas que se concentram seja reduzida e diminua a percentagem das acções ordinárias trocadas com direito a voto;
 - (b) acordos financeiros proporcionem uma vantagem relativa de um grupo de accionistas sobre os outros accionistas. Tais acordos podem ter efeitos quer antes quer após a concentração de actividades empresariais; e
 - (c) a parte de capital social de um parceiro na empresa concentrada dependa da forma como o negócio que tal parceiro previamente controlava se comporte subsequentemente à concentração.

AQUISIÇÕES

Contabilização das Aquisições

17. ***Uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição deve ser contabilizada pelo uso do método contabilístico da compra como está estabelecido nas normas constantes dos parágrafos 19 a 76.***
18. O uso do método da compra é consequência de uma aquisição de uma empresa ser contabilizada semelhantemente à compra de outros activos. Isto é adequado dado que uma aquisição envolve uma transacção em que activos são transferidos, passivos são incorridos ou capital é emitido em troca do controlo dos activos líquidos e das operações de uma outra empresa. O método da compra usa o custo como a base para o registo da aquisição e suporta-se na transacção de troca subjacente à aquisição para determinação do custo.

Data de Aquisição

19. ***A partir da data da aquisição, um adquirente deve:***
- (a) ***incorporar na demonstração dos resultados os resultados das operações da adquirida; e***
 - (b) ***reconhecer no balanço os activos e passivos identificáveis da adquirida e qualquer goodwill ou goodwill negativo proveniente da aquisição.***
20. A data da aquisição é a data em que o controlo dos activos líquidos e das operações da adquirida é efectivamente transferido para o adquirente e a data em que a aplicação do método da compra começa. Os resultados das operações de uma empresa adquirida são incluídos nas demonstrações financeiras do adquirente a partir da data da aquisição, que é a data em que o controlo da adquirida é efectivamente transferido para o adquirente. Em substância, a data da aquisição é a data a partir da qual o adquirente tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma empresa a fim de obter benefícios das suas actividades. Não se considera que o controlo tenha sido transferido para o adquirente até que todas as condições necessárias para proteger os interesses das partes envolvidas tenham sido satisfeitas. Porém, isto não necessita que uma transacção seja fechada ou finalizada por via legal antes que o controlo passe efectivamente para o adquirente. Ao avaliar se o controlo foi efectivamente transferido, necessita ser considerada a substância da aquisição.

Custo de Aquisição

21. ***Uma aquisição deve ser contabilizada pelo seu custo que é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes paga ou o justo valor, à data da troca, de outras retribuições de compra dadas pelo adquirente em troca do controlo sobre os activos líquidos da outra empresa, mais quaisquer custos directamente atribuíveis à aquisição (ver nota de pé de página) ⁽²⁾.***
22. Quando uma aquisição envolva mais do que uma transacção de troca o custo de aquisição é o custo agregado das transacções individuais. Quando uma aquisição seja conseguida por fases é importante a distinção entre a data de aquisição e a data da transacção da troca. Embora a contabilização da aquisição comece a partir da data de aquisição, ela usa a informação relativa a custos e a justo valor determinada à data de cada transacção de troca.
23. Os activos monetários dados e os passivos monetários incorridos são mensurados pelos seus justos valores à data da transacção de troca. Quando a liquidação da retribuição de compra seja diferida, o custo da aquisição é o valor presente da retribuição, tendo em conta qualquer prémio ou desconto provavelmente a ser incorrido na liquidação e não o valor nominal do que for pagável.
24. Ao ser determinado o custo da aquisição, os títulos negociáveis emitidos pelo adquirente são medidos pelo seu justo valor que é o seu preço de mercado aquando da data da transacção de troca, desde que flutuações indevidas ou a estreiteza do mercado não tornem o preço de mercado um indicador não fiável. Quando o preço de mercado numa data particular não seja um indicador fiável, necessitam de ser considerados os movimentos de preços, num período razoável antes e após o anúncio das condições da aquisição. Quando o mercado não seja fiável ou não exista qualquer cotação, o justo valor dos títulos emitidos pelo adquirente é estimado por referência ao seu interesse proporcional no justo valor da empresa adquirente ou por referência ao interesse proporcional no justo valor da empresa adquirida, o que seja mais claramente evidente. A retribuição de compra que seja paga a dinheiro aos accionistas da adquirida como uma alternativa aos títulos

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

IAS 22

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

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

Reconhecimento de Activos e Passivos Identificáveis

26. **Os activos e passivos identificáveis adquiridos que sejam reconhecidos segundo o parágrafo 19 devem ser os da adquirida que existam à data de aquisição juntamente com quaisquer passivos reconhecidos segundo o parágrafo 31. Eles devem ser reconhecidos separadamente à data de aquisição se, e somente se:**
- (a) **seja provável que quaisquer benefícios económicos futuros associados fluirão para, ou recursos que incorporem benefícios económicos fluirão de, a adquirente; e**
 - (b) **esteja disponível uma medida fiável do seu custo ou justo valor.**
27. Os activos e passivos que sejam reconhecidos segundo o parágrafo 26 são descritos nesta Norma como activos e passivos identificáveis. Na medida em que activos e passivos sejam comprados e não satisfaçam estes critérios de reconhecimento há um consequente impacto na quantia de goodwill ou goodwill negativo proveniente da aquisição porque o goodwill ou o goodwill negativo é determinado como o custo residual de aquisição após reconhecimento dos activos e passivos identificáveis.
28. Os activos e passivos identificáveis sobre os quais a adquirente obtenha controlo podem incluir activos e passivos que não estejam previamente reconhecidos nas demonstrações financeiras da adquirida. Isto pode ser porque eles não se qualificaram para reconhecimento anteriormente à aquisição. Este é o caso, por exemplo, quando um benefício de impostos proveniente de perdas fiscais da adquirida se qualifica para reconhecimento como um activo como consequência da adquirente obter resultados tributáveis suficientes.
29. **Sujeito ao parágrafo 31, não devem ser reconhecidos passivos à data da aquisição se resultarem das intenções ou acções da adquirente. Também não devem ser reconhecidos passivos para perdas ou outros custos futuros que se esperem ser incorridos em resultado da aquisição, quer se relacionem com a adquirente ou com a adquirida.**
30. Os passivos referidos no parágrafo 29 não são passivos da adquirida à data de aquisição. Portanto, não são relevantes na imputação do custo de aquisição. Apesar de tudo, esta Norma contém uma excepção específica a este princípio geral. Esta excepção aplica-se se a adquirente tiver desenvolvido planos que se relacionem com os negócios da adquirida e apareça uma obrigação como uma consequência directa da aquisição. Porque estes planos são uma parte integrante do plano da adquirente para a aquisição, esta Norma requer que uma empresa reconheça uma provisão para os custos resultantes (ver parágrafo 31). Para a finalidade desta Norma, os activos e passivos identificáveis adquiridos incluem as provisões reconhecidas segundo o parágrafo 31. O parágrafo 31 fixa condições estritas concebidas para assegurar que os planos eram uma parte integrante da aquisição e que dentro de um curto tempo — o mais cedo de três meses após a data de aquisição e da data em que as demonstrações financeiras sejam autorizadas para emissão — a adquirente tenha desenvolvido planos de uma forma tal que a empresa seja obrigada a reconhecer uma provisão de reestruturação segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Esta Norma também exige que uma empresa reverta tais provisões se o plano não for implementado da maneira que se espera ou dentro do tempo originalmente esperado (ver parágrafo 75) e a divulgar informação sobre tais provisões (ver parágrafo 92).

31. *À data de aquisição, a adquirente deve reconhecer uma provisão que não era um passivo da adquirida nessa data se, e só se, o adquirente tenha:*
- (a) *à, ou antes da, data de aquisição, desenvolvido as principais características de um plano que envolve o cancelamento ou a redução das actividades da adquirida e que se relacione com:*
 - (i) *a retribuição de empregados da adquirida relativamente à cessação dos seus empregos;*
 - (ii) *o encerramento de instalações da adquirida;*
 - (iii) *a eliminação de linhas de produto da adquirida; ou*
 - (iv) *o cancelamento de contratos da adquirida que se tenham tornado onerosos porque o adquirente comunicou à outra parte em, ou antes de, a data de aquisição que o contrato será cancelado;*
 - (b) *ao anunciar as principais características do plano na, ou antes da, data da aquisição, criado uma expectativa válida nas pessoas afectadas pelo plano de que virá a implementar o plano; e*
 - (c) *à mais antiga da data de três meses após a data de aquisição e da data em que as demonstrações financeiras anuais sejam autorizadas para emissão, desenvolvido essas principais características num plano formalizado identificando pelo menos:*
 - (i) *o negócio ou a parte do negócio em causa;*
 - (ii) *as principais localizações afectadas;*
 - (iii) *a localização, a função e o número aproximado de empregados que serão retribuídos por cessarem os seus serviços;*
 - (iv) *os dispêndios que serão feitos; e*
 - (v) *quando será implementado o plano.*

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

Imputação do Custo de Aquisição

Tratamento de Referência

32. **Os activos e passivos identificáveis reconhecidos segundo o parágrafo 26 devem ser mensurados pela agregação de:**
- (a) **o justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos com referência à data da transacção de troca na extensão do interesse da adquirente obtido na transacção de troca; e**
 - (b) **a proporção minoritária das quantias escrituradas pré-aquisição dos activos e passivos identificáveis da subsidiária.**

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

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

IAS 22

Tratamento Alternativo Permitido

34. **Os activos e passivos identificáveis reconhecidos, segundo o parágrafo 26, devem ser mensurados pelos seus justos valores com referência à data da aquisição. Qualquer goodwill ou goodwill negativo deve ser contabilizado segundo esta Norma. Qualquer interesse minoritário deve ser expresso pela proporção minoritária dos justos valores dos activos e passivos identificáveis reconhecidos segundo o parágrafo 26.**
35. Segundo esta abordagem, os activos líquidos identificáveis sobre os quais o adquirente obteve controlo são expressos pelos seus justos valores, sem atenção a se o adquirente adquiriu todo ou somente algum do capital da outra empresa ou adquiriu directamente os activos. Consequentemente qualquer interesse minoritário é expresso pela proporção minoritária dos justos valores dos activos líquidos identificáveis da subsidiária.

Compras Sucessivas de Acções

36. Uma aquisição pode envolver mais do que uma transacção de troca, como por exemplo quando ela é conseguida por fases através de sucessivas compras numa Bolsa. Quando isto ocorra, cada transacção significativa é separadamente tratada com o fim de determinar os justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos e para determinar a quantia de qualquer goodwill ou goodwill negativo nessa transacção. Isto tem como consequência uma comparação passo a passo do custo dos investimentos individuais com a percentagem de interesse da adquirente nos justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos a cada passo significativo.
37. Quando uma aquisição seja conseguida por compras sucessivas, os justos valores dos activos e passivos identificáveis podem variar à data de cada transacção de troca. Se todos os activos e passivos identificáveis relacionados com uma aquisição forem reexpressos pelos justos valores no momento de compras sucessivas, qualquer ajustamento relacionado com o interesse da adquirente anteriormente detido é uma revalorização e é contabilizada como tal.
38. Antes da qualificação como uma aquisição, uma transacção pode ser qualificada como um investimento numa associada e ser contabilizada pelo uso do método da equivalência patrimonial de acordo com a IAS 28, Contabilização dos Investimentos em Associadas. Se tal suceder, a determinação dos justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos e o reconhecimento do goodwill ou do goodwill negativo ocorre eventualmente logo à data em que seja aplicado o método da equivalência patrimonial. Quando o investimento não se qualificou previamente como uma associada, os justos valores dos activos e passivos identificáveis são determinados logo à data de cada passo significativo e o goodwill ou o goodwill negativo é reconhecido a partir da data da aquisição.

Determinação dos Justos Valores dos Activos e Passivos Identificáveis Adquiridos

39. As orientações gerais para chegar aos justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos são as que se seguem:
- (a) títulos negociáveis, pelos seus preços correntes de mercado;
 - (b) títulos não negociáveis, pelos seus valores estimados que tomem em consideração características tais como rácios preço-resultados, rendimentos em dividendos e taxas de crescimento esperadas de títulos comparáveis de empresas com características semelhantes;
 - (c) dívidas a receber, pelos valores presentes de quantias a receber, determinadas por taxas de juro correntes apropriadas, menos deduções para incobráveis e custos de cobrança, se necessário. Porém, o desconto não é exigido para dívidas a receber a curto prazo quando a diferença entre a quantia nominal da dívida e a quantia descontada não seja material;

- (d) inventários:
- (i) produtos acabados e mercadorias, pelos preços de venda menos a soma de a) os custos com alienação e b) uma dedução razoável de lucro pelo o esforço de venda do adquirente baseado no lucro de produtos acabados e mercadorias semelhantes;
 - (ii) produtos e trabalhos em curso, pelos preços de venda de produtos acabados menos a soma de a) custos de completar, b) custos de alienar e c) uma margem de lucro razoável para o esforço de completar e vender com base no lucro de produtos acabados semelhantes; e
 - (iii) matérias-primas, pelos custos correntes de reposição;
- (e) terrenos e edifícios pelo seu valor de mercado;
- (f) instalações e equipamentos pelo seu valor de mercado normalmente determinado por avaliação. Quando não haja evidência de valor de mercado porque as instalações e equipamentos são de natureza especializada ou porque tais itens sejam raramente vendidos, excepto como parte de uma empresa em continuidade, eles são valorizados pelo seu custo de reposição depreciado;
- (g) activos intangíveis, como definidos na IAS 38, Activos Intangíveis, pelo justo valor determinado:
- (i) por referência a um mercado activo como definido na IAS 38; e
 - (ii) se não existir mercado activo, numa base que reflecta a quantia que a empresa teria pago pelo activo numa transacção em que não exista relacionamento entre partes conhecedoras e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível (ver IAS 38 para orientação adicional na determinação do justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais);
- (h) activos ou passivos líquidos referentes a planos de benefícios definidos, pelo valor presente da obrigação de benefícios definidos menos o justo valor de quaisquer activos do plano. Porém, um activo só é reconhecido na medida em que seja provável que ficará disponível para a empresa na forma de restituições do plano ou de uma redução em contribuições futuras;
- (i) activos e passivos por impostos, pela quantia de benefícios de impostos provenientes de perdas fiscais ou de impostos a pagar com respeito ao resultado líquido, determinada a partir da perspectiva da entidade concentrada ou do grupo resultante da aquisição. O activo ou passivo de impostos é determinado após consideração dos efeitos fiscais de reexpressar os activos e passivos identificáveis para os seus justos valores e não é descontado; Os activos de impostos incluem qualquer activo de impostos diferido da adquirente que não foi reconhecido anteriormente à concentração de actividades empresariais, mas que, como consequência da concentração de actividades empresariais, agora satisfaz os critérios de reconhecimento da IAS 12, Impostos sobre o Rendimento;
- (j) dívidas e livranças a pagar, dívidas a longo prazo, passivos, acréscimos e outras reivindicações a pagar, pelos valores presentes das quantias a serem desembolsadas na liquidação do passivo determinados por taxas de juro correntes apropriadas. Porém, o desconto não é exigido para passivos a curto prazo quando a diferença entre a quantia nominal do passivo e a quantia descontada não for material;
- (k) contratos onerosos e outros passivos identificáveis da adquirida, pelos valores presentes das quantias a serem desembolsadas na satisfação da obrigação determinados por taxas de juro correntes apropriadas; e
- (l) provisões para cessação ou redução de actividades da adquirida que sejam reconhecidas segundo o parágrafo 31, por uma quantia determinada segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

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

IAS 22

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

*Goodwill Proveniente da Aquisição**Reconhecimento e Mensuração*

41. *Qualquer excesso do custo de aquisição sobre o interesse do adquirente no justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos aquando da data da transacção de troca deve ser descrito como goodwill e reconhecido como um activo.*
42. O goodwill proveniente da aquisição representa um pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros. Os benefícios económicos futuros podem resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações financeiras mas relativamente aos quais o adquirente está preparado para fazer o pagamento na aquisição.
43. *O goodwill deve ser assentado ao custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.*

Amortização

44. *O goodwill deve ser amortizado numa base sistemática durante a sua vida útil. O período de amortização deve reflectir a melhor estimativa do período durante o qual se espera que futuros benefícios económicos fluam para a empresa. Existe um pressuposto refutável de que a vida útil do goodwill não excederá vinte anos a partir do reconhecimento inicial.*
45. *O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos provenientes do goodwill sejam consumidos. O método da linha recta deve ser adoptado a menos que haja evidência persuasiva de que outro método seja mais apropriado nas circunstâncias.*
46. *A amortização relativa a cada período deve ser reconhecido como um gasto.*
47. Com o decorrer do tempo, o goodwill diminui, reflectindo o facto de que o seu potencial de serviço está a decrescer. Nalguns casos, o valor do goodwill pode parecer não decrescer ao longo do tempo. Isto é porque o potencial para benefícios económicos que foi inicialmente comprado está progressivamente a ser substituído pelo potencial para benefícios económicos resultante de aumentos subsequentes do goodwill. Por outras palavras, o goodwill que foi comprado está a ser substituído por goodwill gerado internamente. A IAS 38, Activos Intangíveis, proíbe o reconhecimento de goodwill gerado internamente como activo. Por conseguinte, é apropriado que o goodwill seja amortizado numa base sistemática ao longo da melhor estimativa da sua vida útil.
48. Muitos factores necessitam de ser considerados na estimativa da vida útil do goodwill incluindo:
- (a) a natureza e vida previsível do negócio adquirido;
 - (b) a estabilidade e vida previsível do sector a que se refere o goodwill;
 - (c) informação pública sobre as características do goodwill em negócios ou sectores similares e ciclos de vida típicos de negócios similares;
 - (d) os efeitos da obsolescência dos produtos, de alterações na procura e de outros factores económicos sobre o negócio adquirido;

- (e) as expectativas de vida ao serviço dos principais indivíduos ou grupos de empregados e se o negócio adquirido pode ou não ser eficientemente gerido por outra equipa de gestão;
 - (f) o nível de dispêndio de manutenção ou de contribuição para fundo necessário para obter os benefícios económicos futuros esperados provenientes da empresa adquirida e a capacidade e intenção da sociedade para atingir tal nível;
 - (g) acções esperadas de concorrentes ou de potenciais concorrentes; e
 - (h) o período de controlo sobre o negócio adquirido e cláusulas legais, reguladoras ou contratuais que afectem a sua vida útil.
49. Porque o goodwill representa, entre outras coisas, benefícios económicos futuros provenientes da sinergia ou activos que não podem ser reconhecidos separadamente, é difícil estimar a sua vida útil. As estimativas da sua vida útil tornam-se menos fiáveis à medida que a duração da vida útil aumenta. O pressuposto nesta Norma é que o goodwill não tem normalmente uma vida útil em excesso de vinte anos a partir do seu reconhecimento inicial.
50. Em casos raros, pode haver evidência persuasiva de que a vida útil do goodwill será um período específico mais longo do que vinte anos. Embora seja difícil encontrar exemplos, isto pode ocorrer quando o goodwill está tão claramente relacionado com um activo identificável ou um grupo de activos identificáveis que se possa razoavelmente esperar beneficiar a adquirente durante a vida útil do activo ou do grupo de activos identificáveis. Nestes casos, o pressuposto de que a vida útil do goodwill não excederá vinte anos é refutado e a empresa:
- (a) amortiza o goodwill durante a melhor estimativa da sua vida útil;
 - (b) estima a quantia recuperável do goodwill pelo menos anualmente para identificar qualquer perda de imparidade (ver parágrafo 56); e
 - (c) divulga as razões porque o pressuposto é refutado e o(s) factor(es) que desempenhar(am) um papel significativo ao determinar a vida útil do goodwill [ver parágrafo 88(b)].
51. A vida útil do goodwill é sempre finita. A incerteza justifica a estimativa da vida útil do goodwill numa base prudente, mas não justifica a estimativa de uma vida útil que seja irrealisticamente curta.
52. Raramente existirá, se existir, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização do goodwill que não seja a base de linha recta, especialmente se esse outro método resultar numa quantia mais baixa da amortização acumulada de que segundo o método da linha recta. O método de amortização aplica-se consistentemente de período para período salvo se existir uma alteração no padrão esperado de benefícios económicos provenientes do goodwill.
53. Ao contabilizar uma aquisição, podem existir circunstâncias em que o goodwill na aquisição não reflecta os benefícios económicos futuros que se esperam que fluam para a adquirente. Por exemplo, desde a negociação da retribuição da compra, pode ter havido um declínio nos esperados fluxos de caixa futuros provenientes dos activos líquidos identificáveis adquiridos. Neste caso, uma empresa testa o goodwill quanto à imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos, e contabiliza concordantemente qualquer perda de imparidade.
54. ***O período de amortização e o método de amortização devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada do goodwill for significativamente diferente de estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado concordantemente. Se tiver havido uma alteração significativa no padrão esperado de benefícios económicos provenientes do goodwill, o método deve ser alterado para reflectir o padrão alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, ajustando o débito de amortização relativo ao período corrente e a períodos futuros.***

IAS 22

Recuperabilidade de Quantia Escriturada — Perdas de Imparidade

55. Para determinar se o goodwill está em imparidade, uma empresa aplica a IAS 36, Imparidade de Activos. A IAS 36 explica como uma empresa revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte uma perda de imparidade.
56. ***Além de seguir os requisitos incluídos na IAS 36, Imparidade de Activos, uma empresa deve, pelo menos no final de cada ano financeiro, estimar de acordo com a IAS 36, a quantia recuperável de goodwill que seja amortizada durante um período que exceda vinte anos a partir do seu reconhecimento inicial, mesmo se não existir indício que está em imparidade.***
57. É algumas vezes difícil identificar se o goodwill está ou não em imparidade particularmente se tiver uma longa vida útil. Em consequência, esta Norma exige, como mínimo, um cálculo anual da quantia recuperável do goodwill se a sua vida útil exceder vinte anos a partir do reconhecimento inicial.
58. O requisito de um teste anual de imparidade do goodwill aplica-se quandoquer que o total corrente estimado de vida útil do goodwill exceder vinte anos a partir do reconhecimento inicial. Por conseguinte, se a vida útil do goodwill foi estimada no reconhecimento inicial em menos do que vinte anos, mas a vida útil estimada seja subsequentemente alargada para exceder vinte anos a partir de quando o goodwill foi inicialmente reconhecido, uma empresa leva a efeito o teste de imparidade necessário segundo o parágrafo 56 e faz as divulgações necessárias segundo o parágrafo 88 (b).

Goodwill Negativo que Surge na Aquisição

Reconhecimento e Mensuração

59. ***Qualquer excesso, à data da transacção de troca, do interesse da adquirente nos justos valores dos activos e passivos identificáveis adquiridos sobre o custo de aquisição, deve ser reconhecido como goodwill negativo.***
60. A existência de goodwill negativo pode indicar que activos identificáveis tenham sido sobreavaliados e que passivos identificáveis tenham sido omitidos ou subavaliados. É importante assegurar que este não é o caso antes do goodwill negativo ser reconhecido.
61. ***Na medida em que o goodwill negativo se relaciona com expectativas de perdas e gastos futuros que estejam identificados no plano da adquirente para a aquisição e que possam ser mensurados com fiabilidade, mas que não representem passivos identificáveis à data de aquisição (ver parágrafo 26), essa porção do goodwill negativo deve ser reconhecida como rendimento na demonstração dos resultados quando as futuras perdas e gastos forem reconhecidos. Se estas perdas e gastos futuros identificáveis não forem reconhecidos no período esperado, o goodwill negativo deve ser tratado segundo o parágrafo 62 (a) e (b).***
62. ***Na medida em que o goodwill negativo não se relacione com perdas e gastos futuros identificáveis esperados que possam ser mensurados com fiabilidade à data de aquisição, o goodwill negativo deve ser reconhecido como rendimento na demonstração dos resultados como segue:***
- (a) ***a quantia de goodwill negativo que não exceda os justos valores de activos não-monetários identificáveis adquiridos deve ser reconhecido como rendimento numa base sistemática durante a vida útil média ponderada remanescente dos activos amortizáveis/depreciáveis adquiridos identificáveis; e***
- (b) ***a quantia de goodwill negativo em excesso dos justos valores dos activos não monetários identificáveis adquiridos devem ser reconhecidos imediatamente como rendimento.***
63. Na medida em que o goodwill negativo não se relacione com expectativas de perdas e gastos futuros que tenham sido identificáveis no plano da adquirente relativo à aquisição e possa ser mensurado com fiabilidade, o goodwill negativo é um ganho que é reconhecido como rendimento quando os benefícios económicos futuros incorporados nos activos amortizáveis/depreciáveis identificáveis adquiridos sejam consumidos. No caso de activos monetários, o ganho é imediatamente reconhecido como rendimento.

Apresentação

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

Ajustamentos à Retribuição de Compra Contingente de Acontecimentos Futuros

65. **Quando o acordo de aquisição preveja um ajustamento à retribuição de compra contingente de um ou mais acontecimentos futuros, a quantia do ajustamento deve ser incluída no custo de aquisição aquando da data de aquisição se o ajustamento for provável e a quantia possa ser fiavelmente mensurada.**
66. Os acordos de aquisição podem permitir que sejam feitos ajustamentos à retribuição de compra à luz de um ou mais acontecimentos futuros. Os ajustamentos podem ser contingentes de um nível específico de resultados a serem mantidos ou atingidos em períodos futuros ou da manutenção do preço de mercado dos títulos emitidos como parte de retribuição de compra.
67. Aquando da contabilização inicial de uma aquisição, é geralmente possível estimar a quantia de qualquer ajustamento à retribuição de compra, mesmo que exista alguma incerteza, sem diminuir a fiabilidade da informação. Se os acontecimentos futuros não ocorrerem, ou a estimativa necessitar de ser revista, o custo de aquisição é ajustado com o consequente efeito no goodwill, ou no goodwill negativo, como for o caso.

Alterações Subsequentes no Custo de Aquisição

68. **O custo de aquisição deve ser ajustado quando uma contingência que afecte a quantia da retribuição de compra seja resolvida subsequentemente à data da aquisição, de forma que o pagamento da quantia seja provável e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia.**
69. As condições de uma aquisição podem proporcionar um ajustamento da retribuição de compra se os resultados das operações da adquirida excederem ou ficarem aquém de um nível acordado após a aquisição. Quando subsequentemente se torne provável o ajustamento e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia, o adquirente trata a retribuição adicional como um ajustamento ao custo de aquisição, com um efeito consequente no goodwill, ou goodwill negativo, como for o caso.
70. Em algumas circunstâncias, pode ser exigido à adquirente que faça pagamentos subsequentes ao vendedor como compensação para uma redução no valor da retribuição de compra. Isto é o caso quando a adquirente tenha garantido o preço de mercado de acções ou obrigações emitidas como retribuição e tenha de fazer uma ulterior emissão de acções ou obrigações com o fim de repor o custo de aquisição originariamente determinado. Em tais casos, não há aumento no custo de aquisição e, consequentemente, nenhum ajustamento ao goodwill, ou goodwill negativo. Em vez disso, o aumento nas acções ou obrigações emitidas representa uma redução no prémio ou um aumento no desconto da emissão inicial.

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

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

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

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

IAS 22

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

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

72. Podem não ter sido reconhecidos activos e passivos identificáveis de uma adquirida no momento da aquisição porque não satisfaziam os critérios de reconhecimento para activos e passivos identificáveis ou a adquirente não estava consciente da sua existência. Semelhantemente, os justos valores atribuídos à data da aquisição aos activos e passivos identificáveis adquiridos podem necessitar de ser ajustados logo que se torne disponível evidência adicional para ajudar na estimativa do valor do activo ou passivo identificável à data da aquisição. Quando os activos ou passivos identificáveis sejam reconhecidos ou as quantias escrituradas sejam ajustadas após o fim do primeiro período contabilístico anual (excluindo períodos intercalares) que comecem após a aquisição, reconhece-se rendimento ou gasto de preferência a um ajustamento ao goodwill ou goodwill negativo. Este momento limite, embora arbitrário na sua duração, faz com que o goodwill ou o goodwill negativo não seja reavaliado e indefinidamente ajustado.
73. Segundo o parágrafo 71, a quantia escriturada de goodwill (goodwill negativo) é ajustada se, por exemplo, existir uma perda de imparidade antes do final do primeiro período contabilístico anual que comece depois da aquisição relativamente a um activo identificável adquirido e a perda de imparidade não se relacione com acontecimentos ou alterações específicas em circunstâncias que ocorram após a data de aquisição.
74. Quando, subsequentemente à aquisição mas anteriormente ao final do primeiro período contabilístico anual que comece após a aquisição, a adquirente fica ciente da existência de um passivo que tivesse existido à data de aquisição ou de uma perda de imparidade que se não relacione com acontecimentos ou alterações específicos em circunstâncias que ocorram após a data de aquisição, o goodwill não é aumentado acima da sua quantia recuperável determinado segundo a IAS 36.
75. *Se foram reconhecidas provisões para a cessação ou redução de actividades da adquirida segundo o parágrafo 31, estas provisões devem ser revertidas se, e só se:*
- (a) *o exfluxo de benefícios económicos deixar de ser provável, ou*
 - (b) *o plano formal pormenorizado não for implementado:*
 - (i) *da maneira estabelecida no plano formal pormenorizado; ou*
 - (ii) *dentro do espaço de tempo estabelecido no plano formal pormenorizado.*

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

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

UNIFICAÇÕES DE INTERESSES

Contabilização das Unificações de Interesses

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

78. ***Na aplicação do método da comunhão de interesses, os itens das demonstrações financeiras das empresas que se concentram no período em que a concentração ocorra e para quaisquer períodos comparativos divulgados devem ser incluídos nas demonstrações financeiras das empresas concentradas como se elas tivessem sido concentradas desde o início do período apresentado mais recente. As demonstrações financeiras de uma empresa não devem incorporar uma unificação de interesses da qual a empresa seja uma parte se a data da unificação de interesses for após a data do mais recente balanço incluído nas demonstrações financeiras.***
79. ***Qualquer diferença entre a quantia escriturada como capital accionista emitido mais qualquer retribuição adicional na forma de dinheiro ou de outros activos e a quantia escriturada para o capital accionista adquirido devem ser ajustados contra o capital próprio.***
80. A substância de uma unificação de interesses é a de que nenhuma aquisição ocorreu e houve uma continuação da partilha mútua de riscos e benefícios que existiam anteriormente à concentração de actividades empresariais. O uso do método da comunhão de interesses reconhece isto ao contabilizar as empresas que se concentram como se as empresas separadas estivessem continuando como antes, se bem que agora sejam detidas e geridas conjuntamente. Concordantemente, apenas são feitas alterações mínimas na agregação das demonstrações financeiras individuais.
81. Dado que uma unificação de interesses resulta numa entidade concentrada única, um único conjunto uniforme de políticas contabilísticas é adoptado por essa entidade. Por isso, a entidade concentrada reconhece os activos, passivos e capital próprio das empresas concentradas pelas suas quantias escrituradas existentes ajustadas somente em consequência da compatibilização das políticas contabilísticas das empresas concentradas e da aplicação dessas políticas a todos os períodos apresentados. Não há reconhecimento de qualquer goodwill ou de goodwill negativo. Semelhantemente, os efeitos de todas as transacções entre as empresas que se concentram, quer ocorram antes ou após a unificação de interesses, são eliminados na preparação das demonstrações financeiras da entidade concentrada.
82. ***Os dispêndios ocorridos com relação a uma unificação de interesses devem ser reconhecidos como gastos no período em que sejam incorridos.***
83. Os dispêndios incorridos com relação a uma unificação de interesses incluem os gastos de registo, os custos de fornecer informação a accionistas, as remunerações de intermediários e consultores e os ordenados e outros gastos relacionados como serviço de empregados envolvidos na concretização da concentração de actividades empresariais. Incluem também quaisquer custos ou perdas incorridas nas operações de concentração das empresas anteriormente separadas.

TODAS AS CONCENTRAÇÕES EMPRESARIAIS

Impostos sobre o Rendimento

84. Nalguns países, o tratamento contabilístico de uma concentração de actividades empresariais pode diferir do aplicado de acordo com as respectivas leis de impostos sobre o rendimento. Qualquer activo por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos resultante é reconhecido segundo a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.
85. O benefício potencial de fazer os reportes de prejuízos fiscais, ou outros activos fiscais diferidos, de uma empresa adquirida, que não foram reconhecidos como um activo identificável pela adquirente à data de aquisição, pode subsequentemente ser realizado. Quando isto ocorra, a adquirente reconhece o benefício com rendimento segundo a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento. Adicionalmente, a adquirente:
- (a) ajusta a quantiabruta escriturada do goodwill e a respectiva amortização acumulada para as quantias que teriam sido registadas se o activo fiscal diferido tivesse sido reconhecido como um activo identificável à data da concentração de actividades empresariais; e
 - (b) reconhece a redução na quantialíquida escriturada de goodwill como um gasto.

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

IAS 22

DIVULGAÇÃO

86. *Para todas as concentrações de actividades empresariais, as divulgações que se seguem devem ser feitas nas demonstrações financeiras do período durante o qual a concentração tenha tido lugar:*
- (a) *as firmas e descrições das empresas concentradas;*
 - (b) *o método de contabilização da concentração;*
 - (c) *a data de eficácia da concentração para fins contabilísticos; e*
 - (d) *quaisquer unidades operacionais provenientes da concentração de actividades empresariais que a empresa tenha decidido alienar.*
87. *Para uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, devem ser feitas as divulgações adicionais seguintes nas demonstrações financeiras do período durante o qual a aquisição teve lugar:*
- (a) *a percentagem de acções adquiridas com direito a voto; e*
 - (b) *o custo de aquisição e uma descrição da retribuição da compra paga ou a pagar contingentemente.*
88. *Relativamente ao goodwill, as demonstrações financeiras devem divulgar:*
- (a) *o(s) período(s) de amortização adoptado(s);*
 - (b) *se o goodwill for amortizado durante mais de vinte anos, as razões pelas quais foi refutado o pressuposto de que a vida útil do goodwill não excederá vinte anos a partir do reconhecimento inicial. Ao dar estas razões, a empresa deve descrever o(s) factor(es) que desempenharam um papel significativo na determinação da vida útil do goodwill;*
 - (c) *se o goodwill não for amortizado numa base de linha recta, a base usada e a razão por que essa base é mais apropriada que a base de linha recta;*
 - (d) *os itens da linha de demonstração dos resultados em que está incluída a amortização do goodwill; e*
 - (e) *uma reconciliação da quantia escriturada do goodwill no início e no final do período mostrando:*
 - (i) *a quantia bruta e a amortização acumulada (agregada com perdas de imparidade acumuladas), no início do período;*
 - (ii) *qualquer goodwill adicional reconhecido durante o período;*
 - (iii) *quaisquer ajustamentos resultantes da identificação subsequente ou alterações no valor de activos e passivos identificáveis;*
 - (iv) *qualquer goodwill desreconhecido na alienação de todo ou parte do negócio com o qual se relaciona durante o período;*
 - (v) *a amortização reconhecida durante o período;*
 - (vi) *perdas de imparidade reconhecidas durante o período segundo a IAS 36, Imparidade de Activos (se existirem);*
 - (vii) *perdas de imparidade revertidas durante o período segundo IAS 36 (se existirem);*
 - (viii) *outras alterações na quantia escriturada durante o período (se existirem); e*
 - (ix) *a quantia bruta e a amortização acumulada (agregada com perdas de imparidade acumuladas), no final do período.*

Não é necessária informação comparativa.

89. Quando uma empresa descrever o(s) factor(es) que desempenharam uma papel significativo na determinação da vida útil do goodwill que seja amortizado durante mais de vinte anos, a empresa considera a lista de factores do parágrafo 48.
90. Uma empresa divulga informação sobre goodwill que esteja em imparidade segundo a IAS 36 adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 88 (e) (vi) e (vii).
91. **Relativamente ao goodwill negativo, as demonstrações financeiras devem divulgar:**
- (a) *na medida em que o goodwill negativo seja tratado segundo parágrafo 61, uma descrição, a quantia e a tempestividade das perdas e gastos futuros esperados;*
 - (b) *o(s) período(s) durante os quais o goodwill negativo é reconhecido como rendimento;*
 - (c) *o(s) item(s) da linha da demonstração dos resultados em que seja reconhecido o goodwill negativo como rendimento; e*
 - (d) *uma reconciliação da quantia escriturada do goodwill negativo no início e no final do período mostrando:*
 - (i) *a quantia bruta de goodwill negativo e a quantia acumulada de goodwill negativo já reconhecida como rendimento, no início do período;*
 - (ii) *qualquer goodwill negativo adicional reconhecido durante o período;*
 - (iii) *quaisquer ajustamentos resultantes da subsequente identificação ou alterações no valor dos activos e passivos identificáveis;*
 - (iv) *qualquer goodwill negativo desreconhecido na alienação de todo ou parte do negócio com o qual se relaciona durante o período;*
 - (v) *o goodwill negativo reconhecido como rendimento durante o período, mostrando separadamente a porção de goodwill negativo reconhecido como rendimento segundo o parágrafo 61 (se existir);*
 - (vi) *outras alterações na quantia escriturada durante o período (se existir); e*
 - (vii) *a quantia bruta de goodwill negativo e a quantia acumulada de goodwill negativo já reconhecido como rendimento, no final do período.*

Não é necessária informação comparativa.

92. **Os requisitos de divulgação da IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, aplicam-se a provisões reconhecidas segundo parágrafo 31 relativo à cessação ou redução de actividades de uma adquirida. Estas provisões devem ser tratadas como uma classe separada de provisões para as finalidades de divulgação segundo a IAS 37. Além disso, a quantia escriturada agregada destas provisões deve ser divulgada para cada concentração de actividades empresariais individual.**
93. **Numa aquisição, se os justos valores dos activos e passivos identificáveis ou a retribuição de compra somente puderem ser determinados numa base provisória no fim do período em que a aquisição teve lugar, isto deve ser apresentado e dadas as razões. Quando haja ajustamentos subsequentes a tais valores provisórios, esses ajustamentos devem ser divulgados e explicados nas demonstrações financeiras do período em causa.**
94. **Para uma concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses, devem ser feitas as divulgações adicionais seguintes nas demonstrações financeiras do período durante o qual a unificação de interesses teve lugar:**
- (a) *descrição e número de acções emitidas, juntamente com a percentagem de acções com direito a voto de cada empresa trocadas para efeito da unificação de interesses;*
 - (b) *quantias de activos e passivos contribuídos por cada empresa; e*
 - (c) *rédito de vendas, outros réditos operacionais, itens extraordinários e o resultado líquido positivo ou negativo de cada empresa anterior à data da concentração que estejam incluídos nos resultados líquidos apresentados pelas demonstrações financeiras da empresa concentrada.*

IAS 22

95. As divulgações gerais que se exige que se façam nas demonstrações financeiras consolidadas estão contidas na IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias.
96. ***Nas concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas após a data do balanço, deve ser divulgada a informação exigida pelos parágrafos 86 a 94. Se for impraticável divulgar qualquer desta informação, este facto deve ser divulgado.***
97. As concentrações de actividades empresariais que tenham sido tornadas efectivas após a data do balanço e antes da data em que as demonstrações financeiras de uma das empresas concentradas sejam autorizadas para publicação são divulgadas se forem de importância tal que a não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazerem avaliações e tomar decisões apropriadas (ver IAS 10, Acontecimentos Após a Data do Balanço).
98. Em certas circunstâncias, o efeito da concentração pode ser o de permitir que as demonstrações financeiras da empresa concentrada sejam preparadas de acordo com o pressuposto da empresa em continuidade. Isto podia não ter sido possível para uma ou para ambas as empresas que se concentram. Isto pode ocorrer, por exemplo, quando uma empresa com dificuldades de fluxos de caixa se concentra com uma empresa que tenha acesso a dinheiro que possa ser usado na empresa com necessidade de dinheiro. Se for este o caso, é relevante a divulgação desta informação nas demonstrações financeiras da empresa que tenha as dificuldades de fluxos de caixa.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

99. ***Na data em que esta Norma se torna eficaz (ou à data de adopção, se mais cedo), deve ser aplicada como disposto nos seguintes quadros. Em todos os casos que não sejam os pormenorizados nestes quadros, esta Norma deve ser aplicada retrospectivamente, salvo se for impraticável fazer isso.***
100. ***O efeito de adoptar esta Norma na sua data de eficácia (ou mais cedo) deve ser reconhecido segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, isto é, como um ajustamento quer ao saldo de abertura dos resultados retidos do período mais antigo apresentado (tratamento de referência da IAS 8) ou ao resultado líquido do período (tratamento alternativo permitido da IAS 8).***
101. ***Nas primeiras demonstrações financeiras anuais emitidas segundo esta Norma, uma empresa deve divulgar as disposições transitórias adoptadas sempre que as disposições transitórias segundo esta Norma permitam uma escolha.***

Disposições Transitórias — Reexpressão do Goodwill e do Goodwill Negativo

Circunstâncias	Requisitos
1. Concentração de actividades empresariais que foi uma aquisição e surgiram nas demonstrações financeiras anuais que cobriram os períodos que começaram antes de 1 de Janeiro de 1995.	<p data-bbox="715 1765 1334 1816">A reexpressão do goodwill (goodwill negativo) é encorajada, mas não exigida. Se o goodwill (goodwill negativo) for reexpresso:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="715 1843 1334 1895">(i) reexpressar o goodwill e o goodwill negativo relativo a todas as aquisições antes de 1 de Janeiro de 1995; <li data-bbox="715 1921 1334 2018">(ii) determinar a quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) na data de aquisição segundo o parágrafo 41 (59) desta Norma e reconhecer o goodwill (goodwill negativo) concordantemente; e <li data-bbox="715 2045 1334 2152">(iii) determinar a amortização acumulada de goodwill (a quantia acumulada de goodwill negativo reconhecido como rendimento) desde a data de aquisição segundo o parágrafo 44-54 (61-63) desta Norma e reconhecê-lo concordantemente.
(a) goodwill (goodwill negativo) foi anulado por contrapartida de reservas.	

- | | |
|---|---|
| <p>(b) O goodwill (goodwill negativo) foi inicialmente reconhecido como um activo (rendimento diferido) mas não pela quantia que teria sido atribuída segundo o parágrafo 41 (59) desta Norma.</p> | <p>A reexpressão do goodwill (goodwill negativo) é encorajada, mas não exigida.</p> <p>Se o goodwill (goodwill negativo) foi reexpresso, aplicar os requisitos segundo as circunstâncias 1 (a) atrás.</p> <p>Se o goodwill (goodwill negativo) não foi reexpresso, a quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) à data de aquisição é considerada ter sido devidamente determinada. Quanto à amortização do goodwill (reconhecimento do goodwill negativo como rendimento), ver circunstâncias 3 ou 4 adiante.</p> |
| <p>2. Concentração de actividades empresariais que foi uma aquisição e surgiu nas demonstrações financeiras anuais que cobriram os períodos que começaram em ou após 1 de Janeiro de 1995, mas antes de esta Norma se tornar eficaz (ou antes da data de adopção desta Norma, se mais cedo).</p> | |
| <p>(a) À data de aquisição, o custo de aquisição excedeu o interesse da adquirente no justo valor dos activos e passivos identificáveis.</p> | <p>Se o goodwill foi reconhecido como um activo e a quantia a ele atribuída à data de aquisição foi determinada segundo o parágrafo 41 desta Norma, ver disposições transitórias relativas a amortização segundo as circunstâncias 3 ou 4 adiante.</p> <p>Se não for assim:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) determinar a quantia que teria sido atribuída ao goodwill à data de aquisição segundo parágrafo 41 desta Norma e reconhecer o goodwill concordantemente; (ii) determinar a respectiva amortização acumulada do goodwill que teria sido reconhecido segundo a IAS 22 (revista em 1993) e reconhecê-lo concordantemente (o limite de vinte anos da IAS 22 (revista em 1993) aplica-se); e (iii) amortizar qualquer quantia escriturada remanescente do goodwill durante a sua vida útil remanescente determinada segundo esta Norma (tratamento como nas circunstâncias 4 adiante). |
| <p>(b) À data de aquisição:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) o custo da aquisição foi menor do que o interesse da adquirente no justo valor dos activos e passivos identificáveis; e (ii) os justos valores dos activos identificáveis não monetários adquiridos foram reduzidos até que o excesso foi eliminado [tratamento de referência segundo a IAS 22 (revista em 1993)]. | <p>A reexpressão do goodwill negativo é encorajada, mas não exigida. Se o goodwill negativo for reexpresso:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) reexpressar o goodwill negativo quanto a todas as aquisições após 1 de Janeiro de 1995; (ii) determinar a quantia que teria sido atribuída ao goodwill negativo à data de aquisição segundo o parágrafo 59 desta Norma e reconhecer o goodwill negativo concordantemente; (iii) determinar a respectiva quantia acumulada de goodwill negativo que teria sido reconhecida como rendimento segundo a IAS 22 (revista em 1993) e reconhecê-la concordantemente; e (iv) reconhecer qualquer quantia escriturada remanescente do goodwill negativo como rendimento durante a vida útil média ponderada remanescente dos activos não-monetários depreciáveis/amortizáveis identificáveis adquiridos (tratamento como nas circunstâncias 4 adiante). |

IAS 22

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

DATA DE EFICÁCIA

102. *Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional relativamente às demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada. Se uma empresa aplicar esta Norma nas demonstrações financeiras anuais que comecem antes de 1 de Julho de 1999, a empresa deve:*
- (a) *divulgar esse facto; e*
 - (b) *adoptar a IAS 36, Imparidade de Activos, IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, e IAS 38, Activos Intangíveis, ao mesmo tempo.*
103. Esta Norma substitui a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais, aprovada em 1993.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 23
(REVISTA EM 1993)**

Custos de Empréstimos Obtidos

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

Uma Interpretação SIC está relacionada com a IAS 23:

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

ÍNDICE

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

IAS 23

Divulgação	29
Disposições Transitórias	30
Data de Eficácia	31

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

OBJECTIVO

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos custos de empréstimos obtidos.***
2. Esta Norma substitui a IAS 23, Capitalização dos Custos de Empréstimos Pedidos, aprovada em 1983.
3. Esta Norma não trata do custo real ou imputado do capital próprio, incluindo o capital preferencial não classificado como passivo.

DEFINIÇÕES

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

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

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

5. Os custos de empréstimos obtidos incluem:
 - (a) juros de descobertos bancárias e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
 - (b) amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
 - (c) amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos obtidos;
 - (d) encargos financeiros com respeito a locações financeiras reconhecidas de acordo com a IAS 17, Locações; e
 - (e) diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.
6. Exemplos de activos elegíveis são os inventários que exijam um período substancial de tempo para os pôr numa condição vendável, instalações industriais, instalações de geração de energia e propriedades de investimento. Outros investimentos e inventários que sejam de uma forma rotinada fabricados ou de qualquer forma produzidos em grandes quantidades numa base repetitiva durante um curto período de tempo não são activos elegíveis. Os activos que estejam prontos para o seu uso pretendido ou venda quando adquiridos também não são activos elegíveis.

CUSTO DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS — TRATAMENTO DE REFERÊNCIA

Reconhecimento

7. **Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos.**
8. Pelo tratamento de referência os custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos independentemente de como os empréstimos sejam aplicados.

Divulgação

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

CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS — TRATAMENTO ALTERNATIVO PERMITIDO

Reconhecimento

10. **Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, excepto na medida em que sejam capitalizados de acordo com o parágrafo 11.**
11. **Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível devem ser capitalizados como parte do custo desse activo. A quantia de custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização deve ser determinada de acordo com esta Norma ⁽¹⁾.**
12. Pelo tratamento alternativo permitido os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo são incluídos no custo desse activo. Tais custos dos empréstimos obtidos são capitalizados como parte do custo do activo quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a empresa e os custos possam ser fíavelmente mensurados. Outros custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Custos de Empréstimos Obtidos Elegíveis para Capitalização

13. Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível são os custos de empréstimos obtidos que teriam sido evitados se o dispêndio no activo elegível não tivesse sido feito. Quando uma empresa pede fundos emprestados especificamente com o fim de obter um particular activo elegível, os custos dos empréstimos obtidos que estejam relacionados directamente com esse activo elegível podem ser prontamente identificados.
14. Pode ser difícil identificar um relacionamento directo entre certos empréstimos obtidos e um activo elegível e determinar os empréstimos obtidos que poderiam de outra maneira ser evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a actividade financeira de uma empresa seja centralmente coordenada. Também surgem dificuldades quando um grupo usa uma variedade de instrumentos de dívida para pedir fundos emprestados a taxas de juro variáveis e empresta esses fundos em bases variadas a outras empresas no grupo. Outras complicações surgem através do uso de empréstimos estabelecidos em ou ligados a moedas estrangeiras, quando o grupo opera em economias altamente inflacionárias, e de flutuações em taxas de câmbio. Como consequência, a determinação da quantia dos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição de um activo elegível é difícil sendo de exigir o exercício de bom senso.
15. **Até ao ponto em que sejam pedidos fundos emprestados especificamente com o fim de obter um activo elegível, a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse activo deve ser determinada como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento sobre o investimento temporário desses empréstimos.**

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

IAS 23

16. Os acordos de financiamento de um activo elegível podem fazer com que uma empresa obtenha fundos pedidos de empréstimo e incorra em custos de empréstimos associados antes de alguns ou todos os fundos serem usados para dispêndios no activo elegível. Em tais circunstâncias, os fundos são muitas vezes temporariamente investidos aguardando o seu dispêndio no activo elegível. Ao determinar a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização durante um período, qualquer rendimento do investimento gerado de tais fundos é deduzido dos custos incorridos nos empréstimos obtidos.
17. ***Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um activo elegível, a quantia de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse activo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela empresa que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos obtidos feitos especificamente com o fim de obter um activo elegível. A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período.***
18. Em algumas circunstâncias, é apropriado incluir todos os empréstimos obtidos da empresa-mãe e das suas subsidiárias quando seja calculada uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos; noutras circunstâncias, é apropriado para cada subsidiária usar uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos aplicável aos seus próprios empréstimos obtidos.

Excesso da Quantia Escriturada do Activo Elegível sobre a Quantia Recuperável

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

Começo da Capitalização

20. ***A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo elegível deve começar quando:***
- (a) ***os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;***
 - (b) ***os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e***
 - (c) ***as actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.***
21. Os dispêndios de um activo elegível incluem somente os dispêndios que tenham resultado em pagamentos de caixa, transferência de outros activos ou a assunção de passivos que incorram em juros. Os dispêndios são reduzidos por quaisquer pagamentos progressivos recebidos e por subsídios recebidos relacionados com o activo (ver a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo). A quantia escriturada média do activo durante um período, incluindo os custos de empréstimos obtidos previamente capitalizado é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.
22. As actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para a sua venda englobam mais do que a construção física do activo. Elas englobam o trabalho técnico e administrativo anterior ao começo da construção física tais como as actividades associadas com a obtenção de licenças antes do começo da construção física. Porém, tais actividades excluem a detenção de um activo quando nenhuma produção ou desenvolvimento que altere a condição do activo esteja a ter lugar. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto o terreno esteja em desenvolvimento são capitalizados durante o período em que as actividades relacionadas com o desenvolvimento estejam a decorrer. Porém, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto os terrenos adquiridos para fins de construção, sejam detidos sem qualquer actividade associada de desenvolvimento não são elegíveis para capitalização.

Suspensão da Capitalização

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

Cessação da Capitalização

25. ***A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas.***
26. Um activo está normalmente pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda quando a construção física do activo estiver concluída mesmo se o trabalho administrativo de rotina puder ainda continuar. Se modificações menores, tais como a decoração de uma propriedade conforme as especificações do comprador ou do utente, sejam tudo o que está por completar, isto indica que todas substancialmente concluídas.
27. ***Quando a construção de um activo elegível for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras partes, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu pretendido uso ou venda estejam concluídas.***
28. Um parque empresarial compreendendo vários edifícios em que cada um deles pode ser usado individualmente é um exemplo de um activo elegível relativamente ao qual cada parte está em condições de ser usada embora a construção continue noutras partes. Um exemplo de um activo elegível que necessita de estar concluído antes de que cada parte possa ser usada é uma instalação industrial que envolve vários processos que sejam executados em sequência em diferentes partes da fábrica dentro do mesmo local, tal como uma laminação de aço.

DIVULGAÇÃO

29. ***As demonstrações financeiras devem divulgar:***
- (a) ***a política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;***
 - (b) ***a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e***
 - (c) ***a taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.***

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

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

DATA DE EFICÁCIA

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

IAS 24

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 24
(REFORMATADA EM 1994)

Divulgações de Partes Relacionadas

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

ÍNDICE

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

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

ÂMBITO

- Esta Norma deve ser aplicada ao tratar de partes relacionadas e de transacções entre a empresa que relata e as suas partes relacionadas. Os requisitos desta Norma aplicam-se às demonstrações financeiras de cada empresa que relata.***
- Esta Norma só se aplica àqueles relacionamentos com partes relacionadas descritos no parágrafo 3, tal como modificado pelo parágrafo 6.***
- Esta Norma trata somente dos relacionamentos com partes relacionadas descritos em a) a e) abaixo:
 - empresas que directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, controlem, ou sejam controladas pela, ou estejam sob controle comum da empresa que relata. (Isto inclui, empresas detentoras (*holdings*), subsidiárias e subsidiárias paralelas);
 - associadas (ver a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas);
 - indivíduos que detenham, directa ou indirectamente, um interesse no poder de voto da empresa relatora que lhes dê influência significativa na empresa, e membros íntimos da família⁽¹⁾ qualquer dos referidos indivíduos;
 - pessoal chave da gerência, isto é, as pessoas que tenham autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da empresa que relata, incluindo administradores e o pessoal superior de empresas e membros íntimos das famílias de tais indivíduos; e

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

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

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

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

- (a) *em demonstrações financeiras consolidadas com respeito a transacções intragrupos;*
- (b) *em demonstrações financeiras da empresa-mãe quando elas se tornem disponíveis ou sejam publicadas com as demonstrações financeiras consolidadas;*
- (c) *em demonstrações financeiras de uma subsidiária totalmente detida se a sua detentora for sociedade com sede no mesmo país e proporcionar demonstrações financeiras consolidadas nesse país;*
e
- (d) *em demonstrações financeiras de empresas controladas pelo Estado com transacções com outras empresas controladas pelo Estado.*

DEFINIÇÕES

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

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

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

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

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

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

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

IAS 24

- (b) (i) entidades que proporcionam financiamentos;
- (ii) sindicatos;
- (iii) empresas de serviços públicos; e
- (iv) departamentos e agências governamentais (estatais),

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

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

O ASSUNTO DAS PARTES RELACIONADAS

7. Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e negócios. Por exemplo, as empresas levam frequentemente a efeito partes separadas das suas actividades através de empresas subsidiárias ou de associadas e adquirem interesses em outras empresas — para fins de investimento financeiro ou por razões de comércio — que são de proporções suficientes para que a empresa investidora possa controlar ou exercer influência significativa nas decisões financeiras e operacionais da sua investida.
8. Um relacionamento com partes relacionadas pode ter efeitos na posição financeira e nos resultados operacionais da empresa que relata. As partes relacionadas podem celebrar transacções em que partes não relacionadas não celebrariam. Também transacções entre partes relacionadas podem não ser efectuadas pelas mesmas quantias que entre partes não relacionadas.
9. Os resultados operacionais e a posição financeira de uma empresa podem ser afectadas por um relacionamento com partes relacionadas mesmo se não ocorrerem transacções com partes relacionadas. A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afectar as transacções da empresa que relata com outras partes. Por exemplo, uma subsidiária pode terminar relações com um parceiro comercial quando da aquisição pela empresa-mãe de uma subsidiária paralela comprometida no mesmo comércio que o parceiro anterior. Alternativamente uma parte pode abster-se de actuar por causa da influência significativa de uma ou outra — por exemplo, uma subsidiária pode ser instruída pela sua empresa-mãe para não se comprometer em pesquisa e desenvolvimento.
10. Porque há uma dificuldade inerente para a gerência determinar o efeito de influências que não conduzam a transacções, a divulgação de tais efeitos não é exigida por esta Norma.
11. O reconhecimento contabilístico de uma transferência de recursos é baseada normalmente no preço acordado entre as partes. Entre partes não relacionadas o preço é o de uma transacção em que não existe relacionamento entre elas. As partes relacionadas podem ter um grau de flexibilidade no processo de estabelecer o preço que não está presente nas transacções entre partes não relacionadas.
12. São usados métodos vários para apreçar transacções entre partes relacionadas.
13. Uma maneira de determinar o preço de uma transacção entre partes relacionadas é pelo método do preço não controlado comparável, que estabelece o preço por referência a bens comparáveis vendidos num mercado economicamente comparável a um comprador não relacionado com o vendedor. Este método é muitas vezes usado quando os bens ou serviços fornecidos numa operação de partes relacionadas, e as condições com ela relacionadas, sejam semelhantes aos de transacções comerciais normais. É também muitas vezes usado para determinar o custo de financiamento.

IAS 24

14. Quando se transferem bens entre partes relacionadas antes da venda a uma parte independente, é usado muitas vezes o método do preço de revenda. Este reduz o preço de revenda de uma margem, que representa uma quantia pela qual o revendedor procuraria cobrir os seus custos e realizar um lucro apropriado, a fim de chegar a um preço de transferência para o revendedor. Há problemas de julgamento ao determinar uma compensação apropriada à contribuição de revendedor para o processo. Este método também é usado para as transferências de outros recursos tais como direitos e serviços.
15. Uma outra abordagem é o método do custo acrescido (*cost plus*), que procura adicionar uma margem apropriada ao custo do fornecedor. Podem ser experimentadas dificuldades ao determinar quer os elementos do custo atribuíveis quer a margem. Entre os parâmetros que podem auxiliar na determinação dos preços de transferência estão os retornos comparáveis em sectores semelhantes sobre as vendas ou capital empatado.
16. Algumas vezes os preços de transacções com partes relacionadas não são determinados por um dos métodos descritos nos parágrafos 13 a 15 acima. Algumas vezes, nenhum preço é debitado — como nos exemplos da prestação gratuita de serviços de gestão e a extensão de crédito grátis sobre uma dívida.
17. Por vezes, as transacções não teriam tido lugar se o relacionamento não existisse. Por exemplo, uma empresa que venda uma grande proporção da sua produção à empresa-mãe ao custo podia não ter encontrado um cliente alternativo caso a empresa mãe não tivesse comprado os bens.

DIVULGAÇÃO

18. Em muitos países as leis exigem que as demonstrações financeiras proporcionem divulgações acerca de certas categorias de partes relacionadas. Em particular, é focada a atenção em transacções com os administradores de uma empresa, especialmente a sua remuneração e empréstimos obtidos, por força da natureza fiduciária do seu relacionamento com a empresa, bem como divulgações das transacções significativas interempresas e investimentos financeiros em e saldos com as empresas do grupo e associadas e com os directores. A IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias e a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas, exigem a divulgação de uma lista de subsidiárias e empresas associadas significativas. A IAS 28, Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas exige a divulgação de itens extraordinários e de itens de rendimentos e de gastos incluídos nos resultados das actividades ordinárias que sejam de tal dimensão, natureza ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho da empresa durante o período.
19. São exemplos de situações em que as transacções com as partes relacionadas podem conduzir a divulgações por uma empresa que relata no período por elas afectado, as seguintes:
 - compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);
 - compras ou vendas de propriedades e outros activos;
 - prestação ou recepção de serviços;
 - acordos de agência;
 - acordos de locação;
 - transferência de pesquisa e desenvolvimento;
 - acordos de licenças;
 - financiamentos (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);
 - garantias e colaterais;
 - contratos de gestão.

IAS 26

20. ***Os relacionamentos com partes relacionadas, onde exista controlo, devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transacções entre as partes relacionadas.***
21. A fim de que um leitor de demonstrações financeiras tenha uma visão acerca dos efeitos dos relacionamentos com partes relacionadas numa empresa que relata, é apropriado divulgar os relacionamentos com partes relacionadas onde exista controlo, tenha havido ou não operações entre as partes relacionadas.
22. ***Se tiver havido transacções entre partes relacionadas, a empresa que relata deve divulgar a natureza do relacionamento com partes relacionadas assim como os tipos de transacções e os elementos das transacções necessários para a compreensão das demonstrações financeiras.***
23. Os elementos de transacções necessários para a compreensão das demonstrações financeiras incluirão normalmente:
- (a) uma indicação do volume das transacções, quer por uma quantia quer por uma proporção apropriada;
 - (b) quantias ou proporções apropriadas de itens em circulação (pendentes); e
 - (c) políticas de apreamento.
24. ***Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados agregadamente excepto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da empresa que relata.***
25. É desnecessária divulgação de transacções entre membros de um grupo nas demonstrações financeiras consolidadas porque as demonstrações financeiras consolidadas apresentam informações acerca da empresa-mãe e das subsidiárias como uma única empresa que relata. As transacções com empresas associadas contabilizadas pelo método da equivalência patrimonial não são eliminadas e por isso requerem divulgação separada como transacções entre partes relacionadas.

DATA DE EFICÁCIA

26. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou depois de 1 de Janeiro de 1986.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 26
(REFORMATADA EM 1994)****Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma**

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

ÍNDICE

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

IAS 26

Planos de Benefícios Definidos	17-31
Valor Presente Actuarial dos Benefícios de Reforma Prometidos	23-26
Frequência das Valorizações Actuarias	27
Conteúdo do Relatório	28-31
Todos os Planos	32-36
Valorização dos Activos do Plano	32-33
Divulgação	34-36
Data de Eficácia	37

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada nos relatórios dos planos de benefícios de reforma sempre que tais relatórios forem preparados.***
2. Os planos de benefícios de reforma são muitas vezes referidos por vários outros nomes, tais como «esquemas de pensão», «esquemas supra anuais» ou «esquemas de benefício de reforma». Esta Norma vê um plano de benefício de reforma como uma entidade de relato separada da dos empregadores dos participantes no plano. Todas as outras Normas Internacionais de Contabilidade se aplicam aos relatórios de planos que não sejam derogadas por esta Norma.
3. Esta Norma trata da contabilização e relato do plano para todos os participantes como um grupo. Não trata de relatórios para participantes individuais acerca dos seus direitos de benefícios de reforma.
4. A IAS 19, Benefícios dos Empregados, está conotada com a determinação do custo de benefícios de reforma nas demonstrações financeiras de empregadores que tenham planos. Daqui que esta Norma seja complementar da IAS 19.
5. Os planos de benefícios de reforma podem ser definidos como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido. Muitos requerem a criação de fundos separados, que podem ou não ter identidade jurídica separada e podem não ter (*trustees*) curadores, a quem são feitas as contribuições e pelos quais são pagos os benefícios de reforma. Esta Norma aplica-se independentemente de tal fundo estar ou não criado e independentemente de existir ou não depositários.
6. Os planos de benefícios de reforma com activos investidos em empresas de seguros estão sujeitos aos mesmos requisitos contabilísticos e de afectação de activos (*funding*) que os acordos investidos de maneira privada. Concomitantemente, eles situam-se no âmbito desta Norma a menos que o contrato com a empresa de seguros esteja em nome de um determinado participante ou de um grupo de participantes e a obrigação de benefícios de reforma seja exclusivamente da responsabilidade da empresa de seguros.
7. Esta Norma não trata de outras formas de benefícios de emprego tais como indemnizações por cessação de emprego, acordos de retribuição diferida, benefícios aos que deixam a entidade após longos anos de serviço, planos especiais de reforma antecipada ou de despedimento, planos de saúde e de bem estar ou planos de bonificações/gratificações. Os acordos tipo segurança social do governo também são excluídos do âmbito desta Norma.

IAS 26

DEFINIÇÕES

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

- *Planos de benefícios de reforma são acordos, pelos quais uma empresa proporciona benefícios aos seus empregados ou após a cessação do serviço (quer na forma de um rendimento anual ou como uma quantia total) quando tais benefícios, ou as contribuições de um empregador para eles, puderem ser determinados ou estimados de antemão em relação à reforma a partir das cláusulas de um documento ou das práticas da empresa.*
- *Planos de contribuição definida são planos de benefícios de reforma pelos quais as quantias a serem pagas como benefícios de reforma são determinadas pelas contribuições para um fundo juntamente com os respectivos ganhos de investimento.*
- *Planos de benefícios definidos são planos de benefícios de reforma pelos quais as quantias a serem pagas como benefício de reforma são geralmente determinadas por referência a uma fórmula usualmente baseada nos ganhos do empregado e/ou nos anos de serviço.*
- *Contribuição para o fundo é a transferência de activos para uma entidade (o fundo) separada da empresa do empregador para satisfazer obrigações futuras de pagamento dos benefícios de reforma.*

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

- *Participantes são os membros de um plano de benefícios de reforma bem como outros que tenham direito a benefícios segundo o plano.*
 - *Activos líquidos disponíveis para benefícios são os activos menos os passivos de um plano que não sejam o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.*
 - *Valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos é o valor presente dos pagamentos esperados através de um plano de benefícios de reforma a empregados existentes e antigos, atribuível aos serviços já prestados.*
 - *Benefícios adquiridos (conferidos) são benefícios, cujos direitos, de acordo com as condições de um plano de benefício de reforma, não estejam condicionados a emprego continuado.*
9. Alguns planos de benefícios de reforma têm patrocinadores diferentes dos empregadores; esta Norma também se aplica aos relatórios de tais planos.
10. A maior parte dos planos de benefícios de reforma são baseados em acordos formais. Alguns planos são informais mas adquiriram um grau de obrigação como resultado das práticas estabelecidas do empregador. Enquanto que alguns planos permitem ao empregador limitar as suas obrigações fixadas nos planos, geralmente é difícil para um empregador cancelar um plano se quiser reter os empregados. A mesma base de contabilização e relato aplica-se tanto a um plano informal como a um plano formal.
11. Muitos planos de benefícios de reforma proporcionam o estabelecimento de fundos separados para os quais são feitas contribuições e dos quais são pagos benefícios. Tais fundos podem ser administrados por terceiras partes que actuam independentemente na gestão dos activos do fundo. Essas terceiras partes são chamadas fiéis depositários (*trustees*) em alguns países. O termo fiel depositário é usado nesta Norma para descrever tais terceiras partes sem atenção a se se formou ou não um fundo sob mandato (*trust*).
12. Os planos de benefícios de reforma são normalmente descritos quer como planos de contribuição definida quer como planos de benefícios definidos, tendo cada um deles as suas próprias características distintas. Existem ocasionalmente planos que contêm características de ambos. Tais planos híbridos consideram-se que são planos de benefícios definidos para os fins desta Norma.

PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA

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

14. Por um plano de contribuição definida, a quantia dos benefícios futuros de um participante é determinada pelas contribuições pagas pelo empregador, pelo participante, ou por ambos, e pela eficiência operacional e ganhos de investimento do fundo. As obrigações do empregador são geralmente desoneradas pelas contribuições para o fundo. Não é normalmente necessário o conselho de um actuário se bem que tal conselho seja algumas vezes utilizado para estimar os benefícios futuros que possam ser atingíveis com base nas contribuições actuais e nos níveis de variação das contribuições futuras e ganhos do investimento.
15. Os participantes estão interessados nas actividades do plano porque elas afectam directamente o nível dos seus benefícios futuros. Os participantes estão interessados em saber se as contribuições foram recebidas e se foi exercido controlo apropriado para proteger os direitos dos beneficiários. Um empregador está interessado no funcionamento eficiente e adequado do plano.
16. O objectivo do relatório de um plano de contribuição definida é proporcionar periodicamente informação acerca do plano e do desempenho dos seus investimentos. Esse objectivo é geralmente atingido ao ser proporcionado um relatório incluindo o seguinte:
 - (a) uma descrição de actividades significativas do período e os efeitos de quaisquer alterações relacionadas com o plano, com os seus membros e os seus termos e condições;
 - (b) demonstrações relatando sobre as operações e desempenho dos investimentos do período e sobre a posição financeira do plano no fim do período; e
 - (c) uma descrição das políticas de investimento.

PLANOS DE BENEFÍCIOS DEFINIDOS

17. ***O relatório de um plano de benefícios definidos deve conter ou:***
 - (a) ***uma demonstração que mostre:***
 - (i) ***os activos líquidos disponíveis para benefícios;***
 - (ii) ***o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, distinguindo entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos; e***
 - (iii) ***o excesso ou o défice resultante; ou***
 - (b) ***uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios incluindo ou:***
 - (i) ***uma nota a divulgar o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, distinguindo entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos; ou***
 - (ii) ***uma referência a esta informação num relatório actuarial que a acompanhe.***

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

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

IAS 26

20. Por um plano de benefícios definidos, o pagamento dos benefícios de reforma prometidos depende da posição financeira do plano e da capacidade dos contribuintes fazerem contribuições futuras para o plano assim como o desempenho do investimento e eficiência operacional do plano.
21. Um plano de benefícios definidos necessita do conselho periódico de um actuário para determinar a condição financeira do plano, rever os pressupostos e recomendar níveis de contribuição futura.
22. O objectivo do relatório de um plano de benefícios definidos é periodicamente proporcionar informação acerca dos recursos e actividades do plano que seja útil na determinação das relações entre a acumulação de recursos e os benefícios do plano ao longo do tempo. Este objectivo é geralmente conseguido proporcionando um relatório incluindo o seguinte:
 - (a) uma descrição das actividades significativas do período e o efeito de quaisquer alterações relacionadas com o plano, e com os seus membros e seus termos e condições;
 - (b) demonstrações relatando sobre as operações e desempenho dos investimentos do período e a posição financeira do plano no fim do período;
 - (c) informação actuarial seja como parte das demonstrações seja por meio de um relatório separado; e
 - (d) uma descrição das políticas de investimento.

Valor Presente Actuarial dos Benefícios de Reforma Prometidos

23. O valor presente dos pagamentos esperados segundo um plano de benefícios de reforma pode ser calculado e relatado usando níveis salariais correntes ou níveis de salário projectados para o momento da reforma dos participantes.
24. As razões dadas para adoptar uma abordagem pelos salários correntes incluem:
 - (a) o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos, que é a soma das quantias presentemente atribuíveis a cada um dos participantes do plano, pode ser calculado mais objectivamente do que com níveis de salário projectados porque isso envolve menos pressupostos;
 - (b) os aumentos nos benefícios atribuíveis a um aumento salarial tornam-se uma obrigação do plano no momento do aumento de salário; e
 - (c) a quantia do valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos usando os níveis de salário correntes está geralmente mais intimamente relacionada com a quantia a pagar no caso do plano terminar ou ser interrompido.
25. As razões dadas para a adopção de uma abordagem pelo salário projectado incluem:
 - (a) a informação financeira deve ser preparada na base do princípio da continuidade empresarial sem atender aos pressupostos e estimativas que tenham de ser feitos;
 - (b) pelos planos de pagamento finais, os benefícios são determinados com referência a salários em ou perto da data de reforma; daqui que os salários, níveis de contribuição e taxas de retorno devam ser projectados; e
 - (c) a falha de incorporar projecções de salários, quando a maior parte da constituição de fundos é baseada em projecções salariais, pode resultar no relato de um evidente sobrefinanciamento do fundo quando o plano não está sobrefinanciado, ou no relato de uma constituição do fundo adequada quando o plano está subfinanciado.

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

Frequência das Valorizações Actuarias

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

Conteúdo do Relatório

28. Para planos de benefícios definidos, a informação é apresentada numa das formas seguintes que reflectem práticas diferentes na divulgação e apresentação da informação actuarial:
- (a) é incluída no relatório uma demonstração que mostre os activos líquidos disponíveis para benefícios, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos e o excesso ou défice resultante. O relatório do plano também contém demonstrações de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios e alterações no valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos. O relatório pode incluir um relatório separado do actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos;
 - (b) um relatório que inclua uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios. O valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos é divulgado numa nota às demonstrações. O relatório pode também incluir um relatório do actuário que suporte o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos; e
 - (c) um relatório que inclua uma demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios e uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios com o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos contido num relatório actuarial separado.

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

29. Os que são a favor das formas de apresentação descritas nos parágrafos 28 a) e 28 b) crêem que a quantificação dos benefícios de reforma prometidos e as outras informações proporcionadas por essas abordagens ajudam os utilizadores a estimar a situação corrente do plano e a probabilidade de serem satisfeitas as obrigações do plano. Crêem também que os relatórios financeiros devem ser completos em si próprios e não confiarem nas demonstrações que os acompanhem. Porém, alguns crêem que as formas descritas no parágrafo 28 a) podem dar a impressão que existe uma obrigação, quando o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos não tem na sua opinião todas as características de um passivo.
30. Os que são a favor da forma de apresentação descrita no parágrafo 28 c) crêem que o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos não deve ser incluído numa demonstração dos activos líquidos disponíveis para benefícios como na forma de apresentação descrita no parágrafo 28 a) ou mesmo ser divulgado numa nota como em 28 b) porque será comparado directamente com os activos do plano e tal comparação pode não ser válida. Eles contestam que os actuários não comparam necessariamente o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos com os valores de mercado dos investimentos mas

IAS 26

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

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

TODOS OS PLANOS

Valorização dos Activos do Plano

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

Divulgação

34. ***O relatório de um plano de benefícios de reforma, quer de benefícios definidos quer de contribuição definida, deve também conter as informações seguintes:***
- (a) ***uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios;***
 - (b) ***um resumo das políticas contabilísticas significativas; e***
 - (c) ***uma descrição do plano e os efeitos de quaisquer alterações no plano durante o período.***
35. Os relatórios proporcionados pelos planos de benefícios de reforma podem incluir o que se segue, se aplicável:
- (a) uma demonstração dos activos líquidos disponíveis divulgando:
 - (i) activos no fim do período convenientemente classificados;
 - (ii) a base de valorização dos activos;
 - (iii) pormenores de qualquer investimento singular excedendo 5 % dos activos líquidos disponíveis para benefícios ou 5 % de qualquer classe ou tipo de títulos;
 - (iv) pormenores de qualquer investimento no empregador; e
 - (v) passivos que não sejam o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos;

- (b) uma demonstração de alterações nos activos líquidos disponíveis para benefícios mostrando o que se segue:
 - (i) contribuições do empregador;
 - (ii) contribuições do empregado;
 - (iii) rendimentos do investimento tais como juros e dividendos;
 - (iv) outros rendimentos;
 - (v) benefícios pagos ou a pagar (analisados, por exemplo, como benefícios de reforma, por morte e por incapacidade, bem como pagamentos de quantias globais);
 - (vi) gastos administrativos;
 - (vii) outros gastos;
 - (viii) impostos sobre o rendimento;
 - (ix) ganhos e perdas pela alienação de investimentos e alterações no valor dos investimentos; e
 - (x) transferência de e para outros planos;
 - (c) uma descrição da política de constituição do fundo;
 - (d) para os planos de benefícios definidos, o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos (que podem distinguir entre benefícios adquiridos e benefícios não adquiridos) baseado nos benefícios prometidos segundo as cláusulas do plano, nos serviços prestados até à data e usando quer o nível de salários correntes quer o nível de salários projectados; esta informação pode ser incluída num relatório actuarial para ser lido em conjunto com a respectiva informação financeira que o acompanha; e
 - (e) para os planos de benefício definido, uma descrição dos pressupostos actuariais significativos adoptados e do método usado para calcular o valor presente actuarial dos benefícios de reforma prometidos.
36. O relatório de um plano de benefício definido contém uma descrição do plano, quer como parte da informação financeira quer num relatório separado. Pode conter o seguinte:
- (a) os nomes dos empregadores e os grupos de empregados abrangidos;
 - (b) o número de participantes que recebem benefícios e o número de outros participantes, apropriadamente classificado;
 - (c) o tipo de plano — contribuição definida ou benefício definido;
 - (d) uma nota quanto a se os participantes contribuem ou não para o plano;
 - (e) uma descrição dos benefícios de reforma prometidos aos participantes;
 - (f) uma descrição de quaisquer cláusulas de extinção do plano; e
 - (g) alterações nos itens a) a f) durante o período abrangido pelo relatório.

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

DATA DE EFICÁCIA

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

IAS 27

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 27
(REVISTA EM 2000)**

Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias

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

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

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

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

- SIC-12: Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais,
- SIC-33: Consolidação e Método de Equivalência Patrimonial — Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade.

ÍNDICE

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

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de empresas sob o controlo de uma empresa-mãe.***
2. ***Esta Norma deve ser também aplicada na contabilização de investimentos em subsidiárias (filiais) nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe.***
3. Esta Norma substitui a IAS 3, Demonstrações Financeiras Consolidadas, excepto no que nessa Norma se trate da contabilização de investimentos em associadas. (ver a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas).
4. Demonstrações financeiras consolidadas estão englobadas no termo «demonstrações financeiras» incluído no Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. Por isso, as demonstrações financeiras consolidadas são preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.

5. Esta Norma não trata de:
- (a) métodos de contabilização de concentrações de actividades empresariais e dos seus efeitos na consolidação, incluindo goodwill proveniente de uma concentração de actividades empresariais (ver a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais);
 - (b) contabilização dos investimentos em associadas (ver a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas); e
 - (c) contabilização de investimentos em empreendimentos conjuntos. (ver a IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos).

DEFINIÇÕES

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

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

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

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

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

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

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

APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

7. *Uma empresa-mãe, que não seja uma empresa-mãe mencionada no parágrafo 8, deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas.*
8. *Uma empresa-mãe que seja uma subsidiária totalmente possuída, ou que seja de forma virtual totalmente possuída, não necessita apresentar demonstrações financeiras consolidadas desde que, no caso de uma subsidiária que seja de forma virtual totalmente possuída, a empresa-mãe obtenha a aprovação dos possuidores de interesse minoritário. Tal empresa-mãe deve divulgar as razões por que as demonstrações financeiras consolidadas não foram apresentadas juntamente com as bases em que as subsidiárias foram contabilizadas nas suas demonstrações financeiras individuais. Devem também ser divulgadas a firma e a sede oficial da sua empresa-mãe que publica as demonstrações financeiras consolidadas.*
9. Os utentes das demonstrações financeiras consolidadas de uma empresa-mãe estão geralmente preocupados com, e necessitam de serem informados sobre, a posição financeira, os resultados das operações e as alterações da posição financeira do grupo como um todo. Esta necessidade é satisfeita por demonstrações financeiras consolidadas que apresentem informação financeira acerca do grupo como se fosse de uma única empresa sem ter em atenção as fronteiras legais das entidades jurídicas individuais.
10. Uma empresa-mãe que seja ela própria totalmente detida por uma outra empresa pode nem sempre apresentar demonstrações financeiras consolidadas desde que tais demonstrações não sejam requeridas pela sua empresa-mãe e as necessidades de outros utentes possam ser melhor servidas pelas demonstrações financeiras da sua empresa-mãe. Em alguns países uma empresa-mãe está também isenta de apresentar demonstrações financeiras consolidadas se for de forma virtual totalmente possuída por uma outra empresa e a empresa-mãe obtiver a aprovação dos possuidores dos interesses minoritários. De forma virtual totalmente possuída quer muitas vezes significar que a empresa-mãe possui 90 % ou mais do poder de voto.

IAS 27

ÂMBITO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

11. **Uma empresa-mãe que emita demonstrações financeiras consolidadas deve consolidar todas as subsidiárias, nacionais e estrangeiras, que não sejam as referidas no parágrafo 13.**
12. As demonstrações financeiras consolidadas incluem todas as empresas que sejam controladas pela empresa-mãe, que não sejam as subsidiárias excluídas pelas razões estabelecidas no parágrafo 13. Presume-se que existe controlo quando a empresa-mãe possui, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais do que metade do poder de voto de uma empresa a menos que, em circunstâncias excepcionais, possa ser claramente demonstrado que tal posse não constitui controlo. Também existe controlo mesmo quando a empresa-mãe possui metade ou menos do poder de voto de uma empresa quando haja ⁽¹⁾ ⁽²⁾:
- (a) poder sobre mais do que metade dos direitos de voto em virtude de acordos com outros investidores;
 - (b) poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da empresa por cláusula estatutária ou acordo;
 - (c) poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente; ou
 - (d) poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente.
13. **Uma subsidiária deve ser excluída da consolidação quando:**
- (a) **o controlo seja de intenção temporária porque a subsidiária é adquirida e detida exclusivamente com vista à sua alienação subsequente no futuro próximo; ou**
 - (b) **opere sob severas restrições de longo prazo que significativamente diminuam a sua capacidade de transferir fundos para a empresa-mãe.**

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

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

PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO

15. Ao preparar demonstrações financeiras consolidadas, as demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias são agrupadas numa base de linha a linha ao adicionar juntamente itens idênticos de activos, de passivos, de capitais próprios, de rendimentos e de gastos. A fim de que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem informação financeira acerca do grupo como se fosse de uma empresa única, são então dados os passos seguintes ⁽²⁾:
- (a) são eliminadas a quantia escriturada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe no capital próprio de cada subsidiária (ver a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, que também descreve o tratamento de qualquer *goodwill* resultante);

⁽¹⁾ Ver também SIC-12: Consolidação — Entidades de Finalidade Especial.

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

- (b) os interesses minoritários no rendimento líquido das subsidiárias consolidadas, relativos ao período de relato, são identificados e ajustados por dedução ao rendimento do grupo a fim de chegar ao resultado líquido atribuível aos possuidores da empresa-mãe; e
- (c) os interesses minoritários nos activos líquidos das subsidiárias consolidadas são identificados e apresentados no balanço consolidado separadamente dos passivo e do capital próprio da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos activos líquidos consistem na:
- (i) quantia à data da concentração original, calculado de acordo com a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais; e
- (ii) parte minoritária de movimentos no capital próprio desde a data da concentração.
16. Os impostos a pagar quer pela empresa-mãe quer pelas suas subsidiárias na distribuição à empresa-mãe dos lucros retidos nas subsidiárias são contabilizados de acordo com a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.
17. ***Os saldos intragrupo e as transacções intragrupo e os lucros resultantes não realizados devem ser eliminados por inteiro. As perdas não realizadas resultantes das transacções intragrupo devem também ser eliminados salvo se o custo não puder ser recuperado.***
18. Os saldos intragrupo e as transacções intragrupo, incluindo vendas, gastos e dividendos, são eliminados por inteiro. Os lucros não realizados resultantes de transacções intragrupo que estejam incluídos na quantia escriturada de activos, tais como inventários e activos fixos, são eliminados por inteiro. As perdas não realizadas resultantes de transacções intragrupo que sejam deduzidas para chegar à quantia escriturada de activos são também eliminados, salvo se o custo não puder ser recuperado. As diferenças temporais que provenham da eliminação de lucros e perdas não realizados resultantes de transacções intragrupo são tratadas de acordo com a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.
19. ***Quando as demonstrações financeiras usadas na consolidação sejam preparadas em datas de relato diferentes, devem ser feitos ajustamentos relativamente aos efeitos de transacções significativas ou de outros acontecimentos que ocorram entre essas datas e a data das demonstrações financeiras da empresa-mãe. Em qualquer caso, a diferença entre as datas de relato não deve ser mais do que três meses.***
20. As demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas são usualmente elaboradas na mesma data. Quando as datas de relato forem diferentes, a subsidiária muitas vezes prepara, para fins de consolidação, demonstrações na mesma data que as do grupo. Quando for impraticável fazer isto, as demonstrações financeiras elaboradas em datas diferentes de relato podem ser usadas desde que a diferença temporal não seja maior do que três meses. O princípio da consistência dita que a extensão dos períodos de relatos e qualquer diferença nas datas de relato devem ser as mesmas de período para período.
21. ***As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções idênticas e outros acontecimentos em circunstâncias semelhantes. Se não for praticável usar políticas contabilísticas uniformes na preparação de demonstrações financeiras consolidadas, esse facto deve ser divulgado juntamente com as proporções dos itens das demonstrações financeiras consolidadas aos quais foram aplicadas diferentes políticas contabilísticas.***
22. Em muitos casos, se um membro do grupo usar políticas contabilísticas que não sejam as adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas para transacções idênticas e acontecimentos em circunstâncias semelhantes, serão feitos ajustamentos apropriados às suas demonstrações financeiras quando estas sejam usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas.
23. Os resultados das operações de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas desde a data da aquisição, que é a data em que o controlo da subsidiária adquirida é efectivamente transferido para o comprador, de acordo com a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais. Os resultados das operações de uma subsidiária alienada são incluídos nas demonstrações dos resultados consolidados até à data da alienação que é a data em que a empresa-mãe cessa de ter controlo da subsidiária.

IAS 27

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

24. ***Um investimento numa empresa deve ser contabilizado de acordo com a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, desde a data em que cesse de estar dentro da definição de subsidiária e não se torne uma associada como definido na IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas.***
25. A quantia escriturada do investimento à data em que cesse de ser uma subsidiária é a partir daí tomada como custo.
26. ***Os interesses minoritários devem ser apresentados no balanço consolidado separadamente do passivo e do capital próprio da empresa-mãe. Os interesses minoritários na demonstração dos resultados do grupo devem também ser apresentados separadamente.***
27. As perdas aplicáveis à minoria numa subsidiária consolidada podem exceder o interesse minoritário no capital próprio da subsidiária. O excesso e quaisquer perdas adicionais aplicáveis à minoria são debitados ao interesse maioritário excepto até ao ponto em que a parte minoritária tenha a imposta obrigação de, e seja capaz de, cobrir as perdas. Se a subsidiária subsequentemente relatar lucros, o interesse maioritário é imputado a todos e tais lucros até que a parte minoritária das perdas previamente absorvidas pela maioria tenha sido recuperada.
28. Se uma subsidiária tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas fora do grupo, a empresa-mãe só calcula a sua parte dos resultados ou perdas após ajustamento dos dividendos preferenciais da subsidiária, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

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

29. ***Nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe, os investimentos em subsidiárias que sejam incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas devem ser, ou:***
 - (a) *escriturados ao custo;*
 - (b) *contabilizados usando o método da equivalência patrimonial como descrito na IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas; ou*
 - (c) *contabilizados como activos financeiros disponíveis para venda como descrito na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.*
30. ***Os investimentos em subsidiárias que sejam excluídos de demonstrações financeiras consolidadas devem ser, ou:***
 - (a) *escriturados ao custo;*
 - (b) *contabilizados usando o método da equivalência patrimonial como descrito na IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas; ou*
 - (c) *contabilizados como activos financeiros disponíveis para venda como descrito na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.*
31. Em muitos países são apresentadas por uma empresa-mãe demonstrações financeiras individuais a fim de ir ao encontro de requisitos legais ou outros.

DIVULGAÇÃO

32. *Adicionalmente às divulgações requeridas pelos parágrafos 8 e 21, devem ser feitas as divulgações seguintes:*
- (a) *nas demonstrações financeiras consolidadas uma listagem das subsidiárias significativas incluindo a firma, país de matrícula ou domicílio, proporção do interesse do proprietário e, se diferente, proporção do poder de voto detido;*
 - (b) *nas demonstrações financeiras consolidadas, quando aplicável:*
 - (i) *as razões para a não consolidação de uma subsidiária;*
 - (ii) *a natureza da relação entre a empresa-mãe e uma subsidiária de que a empresa-mãe não possua, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais do que metade do poder de voto;*
 - (iii) *a firma de uma empresa em que mais do que metade do poder de voto seja possuído, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mas que, devido à ausência de controlo, não seja uma subsidiária, e*
 - (iv) *o efeito da aquisição e alienação de subsidiárias na posição financeira à data de relato, nos resultados no período de relato e nas quantias correspondentes do período precedente; e*
 - (c) *nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe, descrição do método usado para contabilizar as subsidiárias.*

DATA DE EFICÁCIA

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

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 28
(REVISTA EM 2000)**

Contabilização de Investimentos em Associadas

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

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

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

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

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

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

IAS 28

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

- SIC-3: Eliminação de Ganhos e Perdas não Realizados em Transacções com Associadas; e
- SIC-20: Método de Equivalência Patrimonial — Reconhecimento de Perdas; e
- SIC-33: Consolidação e Método da Equivalência Patrimonial — Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade.

ÍNDICE

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

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização por um investidor de investimentos em associadas.***
2. Esta Norma substitui a IAS 3, Demonstrações Financeiras Consolidadas, no que em tal Norma se trate da contabilização de investimentos em associadas.

DEFINIÇÕES

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

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

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

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

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

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

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

Influência Significativa

4. Se um investidor detiver, directa ou indirectamente através de subsidiárias, 20 % ou mais do poder de voto da investida, presume-se que a investidora tenha influência significativa, a menos que possa ser demonstrado que isso não é o caso⁽¹⁾. Ao contrário, se a investidora detiver, directa, ou indirectamente através de subsidiárias, menos do que 20 % do poder de voto da investida, presume-se que a investidora não tem influência significativa, a menos que tal influência possa ser claramente demonstrada. Uma posse substancial ou maioritária por uma outra investidora não exclui necessariamente que uma investidora tenha influência significativa.
5. A existência de influência significativa por uma investidora é geralmente evidenciada por um ou mais dos meios seguintes:
 - (a) representação no conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente da investida;
 - (b) participação nos processos de definição das políticas;
 - (c) transacções materiais entre a investidora e a investida;
 - (d) intercâmbio de pessoal de gestão; ou
 - (e) fornecimento de informação técnica essencial.

Método da Equivalência Patrimonial

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

Método do Custo

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

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

IAS 28

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

8. **Um investimento financeiro numa associada deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras consolidadas pelo método da equivalência patrimonial, excepto quando:**
- (a) **o investimento seja adquirido e detido exclusivamente com vista à sua subsequente alienação no futuro próximo; ou**
 - (b) **opere sob restrições severas a longo prazo que significativamente diminuam a sua capacidade de transferir fundos para o investidor.**

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

9. O reconhecimento de rendimentos na base de distribuições recebidas pode não ser uma medida adequada do rendimento obtido por uma investidora num investimento numa associada porque as distribuições recebidas podem ter pouca relação com o desempenho da associada. Como a investidora tem influência significativa sobre a associada, a investidora tem uma dada responsabilidade pelo desempenho da associada e, como resultado disso, do retorno do seu investimento. A investidora contabiliza esta responsabilidade pelo alargamento do âmbito das suas demonstrações financeiras consolidadas para incluir a sua parte nos resultados de tal associada e assim proporciona análises de resultados e de investimento a partir dos quais podem ser calculados rácios mais úteis. Em resultado disso, a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona relato mais informativo dos activos líquidos e dos rendimentos líquidos da investidora.
10. (Eliminado)
11. **Uma investidora deve interromper o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que:**
- (a) **ela cesse de ter influência significativa numa associada mas retenha, no todo ou em parte, o seu investimento; ou**
 - (b) **o uso do método da equivalência patrimonial deixe de ser apropriado porque a associada opera sob severas restrições de longo prazo que diminuem significativamente a sua capacidade de transferir fundos para a investidora.**

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

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS INDIVIDUAIS DA INVESTIDORA

12. **Um investimento numa associada que seja incluído nas demonstrações financeiras individuais de uma investidora que emita demonstrações financeiras consolidadas e que não seja exclusivamente detido na perspectiva da sua alienação no futuro próximo deve ser, ou:**
- (a) **escriturado ao custo;**
 - (b) **contabilizado usando o método da equivalência patrimonial como descrito nesta Norma; ou**
 - (c) **contabilizado como um activo financeiro disponível para venda como descrito na IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.**
13. A preparação de demonstrações financeiras consolidadas não obvia, por si, a necessidade de demonstrações financeiras individuais para um investidor.
14. **Um investimento numa associada que seja incluído nas demonstrações financeiras de uma investidora que não emita demonstrações financeiras consolidadas, deve ser ou:**
- (a) **escriturado ao custo;**
 - (b) **contabilizado usando o método da equivalência patrimonial como descrito nesta Norma se o método de equivalência patrimonial fosse apropriado para a associada se a investidora emitisse demonstrações financeiras consolidadas; ou**

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

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

APLICAÇÃO DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

16. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação estabelecidos na IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias. Além disso, os conceitos gerais subjacentes aos procedimentos de consolidação usados na aquisição de uma subsidiária são adoptados na aquisição de um investimento numa associada ⁽²⁾.
17. Um investimento numa associada é contabilizado pelo método da equivalência patrimonial a partir da data em que o investimento caia dentro da definição de associada. Na aquisição do investimento qualquer diferença (seja positiva ou negativa) entre o custo de aquisição e a participação do investidor no justo valor dos activos líquidos identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais. São feitos ajustamentos apropriados à participação da investidora nos resultados após a aquisição para tomar em conta:
- (a) a depreciação dos activos depreciables baseada nos seus justos valores; e
- (b) a amortização da diferença entre o custo do investimento e a participação da investidora no justo valor dos activos líquidos identificáveis.
18. São usadas pela investidora as mais recentes demonstrações financeiras disponíveis da associada ao aplicar o método da equivalência patrimonial; elas são geralmente elaboradas na mesma data da das demonstrações financeiras da investidora. Quando as datas de relato da investidora e da associada forem diferentes, a associada muitas vezes prepara, para uso da investidora, demonstrações com a mesma data das demonstrações financeiras da investidora. Quando for impraticável fazer isto, podem ser usadas demonstrações financeiras elaboradas com data de relato diferente. O princípio da consistência impõe que sejam consistentes de período para período a extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de relato.
19. Quando sejam usadas demonstrações financeiras com data de relato diferente, serão feitos ajustamentos quanto aos efeitos de quaisquer acontecimentos ou transacções significativos entre a investidora e a associada que ocorram entre a data das demonstrações financeiras da associada e a data das demonstrações financeiras da investidora.
20. As demonstrações financeiras da investidora são geralmente preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes. Em muitos casos, se uma associada usar políticas contabilísticas que não sejam as adoptadas pela investidora para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, serão feitos ajustamentos apropriados nas demonstrações financeiras da associada quando estas sejam usadas pela investidora ao aplicar o método da equivalência patrimonial. Se não for praticável que tais ajustamentos sejam calculados, tal facto é geralmente divulgado.
21. Se uma associada tiver em circulação acções preferenciais cumulativas, detidas por interesses exteriores, a investidora calcula a sua participação nos resultados após ajustamento dos dividendos preferenciais, tenham ou não os dividendos sido declarados.

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

IAS 28

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

Perdas de Imparidade

23. Se existir uma indicação de que um investimento numa associada possa estar em imparidade, uma empresa aplica a IAS 36, Imparidade de Activos. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma empresa estima:
- (a) o seu quinhão do valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera serem gerados pela investida como um todo, incluindo os fluxos de caixa das operações da investida e o produto da alienação final do investimento; ou
 - (b) o valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que surjam de dividendos a serem recebidos do investimento e da sua alienação final.

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

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

IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

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

CONTINGÊNCIAS

26. De acordo com a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, a investidora divulgará:
- (a) A sua parte dos passivos contingentes e dos compromissos de capital de uma associada pelos quais ela também seja contingentemente responsável; e
 - (b) Os passivos contingentes que surjam pelo facto da investidora ser solidariamente responsável por todos os passivos da associada.

DIVULGAÇÃO

27. ***Devem ser feitas as divulgações seguintes:***
- (a) ***uma listagem e descrição apropriadas de associadas significativas incluindo a proporção dos interesses dos proprietários e, se diferente, a proporção do poder de voto detido; e***
 - (b) ***os métodos usados para contabilizar tais investimentos.***
28. ***Os investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como activos a longo prazo e divulgados como um item separado no balanço. A participação da investidora nos lucros e perdas de tais investimentos deve ser divulgada como um item separado na demonstração dos resultados. A participação da investidora em quaisquer itens extraordinários ou de períodos anteriores deve ser divulgada separadamente.***

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

DATA DE EFICÁCIA

29. *Excepto quanto aos parágrafos 23 e 24, esta Norma de Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1990.*
30. *Os parágrafos 23 e 24 tornam-se eficazes quando a IAS 36 tornar-se eficaz — i.e. para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999, salvo se a IAS 36 for aplicada em períodos anteriores.*
31. Os parágrafos 23 e 24 desta Norma foram aprovados em Julho de 1998 para substituir os parágrafos 23 e 24 da IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas, reformatada em 1994.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 29
(REFORMATADA EM 1994)**

Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias

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

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

- SIC-19: Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo as IAS 21 e IAS 29,
- SIC-30: Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.

ÍNDICE

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

IAS 29

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

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

ÂMBITO

- Esta Norma deve ser aplicada às demonstrações financeiras principais, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, de qualquer empresa que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária.***
- Numa economia hiperinflacionária, não é útil o relato dos resultados das operações e da posição financeira na moeda local sem reexpressão. O dinheiro perde poder de compra a uma taxa tal que a comparação de quantias de transacções e de outros acontecimentos que ocorreram em tempos diferentes, mesmo que durante o mesmo período contabilístico, é enganadora.
- Esta Norma não estabelece uma taxa absoluta a partir da qual se presume estar perante hiperinflação. É uma questão de ajuizar quando se tornará necessária a reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma. A hiperinflação é indicada por características do ambiente económico de um país que incluíam, mas não se limitam a, as seguintes situações:
 - a população em geral prefere conservar a sua riqueza em activos não monetários ou numa moeda estrangeira relativamente estável. As quantias de moeda local detidas são imediatamente investidas para manter o poder de compra;
 - a população em geral vê as quantias monetárias não em termos de moeda, local mas em termos de uma moeda estrangeira estável. Os preços podem ser cotados nessa moeda;
 - as vendas e compras a crédito têm lugar a preços que compensem a perda esperada de poder de compra durante o período de crédito, mesmo que o período seja curto;
 - as taxas de juro, os salários e os preços estão ligados a um índice de preços; e
 - a taxa de inflação acumulada durante três anos aproxima-se de 100 % ou excede este valor.
- É preferível que todas as empresas que relatam na moeda da mesma economia hiperinflacionária apliquem esta Norma a partir da mesma data. Contudo, esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras de qualquer empresa desde o início do período de relato em que se identifique a existência de hiperinflação no país em cuja moeda ela relata.

A REEXPRESSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

- Os preços variam no decorrer do tempo como resultado de várias forças políticas, económicas e sociais, específicas ou gerais. Forças específicas tais como alterações na oferta e procura e mudanças tecnológicas podem fazer com que os preços individuais aumentem ou diminuam significativa e independentemente uns dos outros. Adicionalmente, as forças gerais podem fazer com que surjam alterações no nível geral de preços e por isso no poder geral de compra do dinheiro.
- Na maioria dos países, as demonstrações financeiras principais são preparadas na base contabilística do custo histórico sem atender às alterações no nível geral de preços ou a aumentos nos preços específicos dos activos detidos, excepto até ao ponto em que os activos fixos tangíveis e os investimentos financeiros possam ser revalorizados. Algumas empresas porém, apresentam as demonstrações financeiras principais baseadas numa abordagem pelo custo corrente que reflecte os efeitos de alterações nos preços específicos dos activos detidos.

7. Numa economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras, sejam elas baseadas numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, só são úteis se forem expressas em termos de unidade de mensuração corrente à data do balanço. Em consequência, esta Norma aplica-se às demonstrações financeiras principais de empresas que relatem na moeda de uma economia hiperinflacionária. A apresentação da informação requerida por esta Norma como suplemento às demonstrações financeiras não reexpressas não é permitida. Além disso, é desencorajada a apresentação individual das demonstrações financeiras antes da reexpressão.
8. ***As demonstrações financeiras de uma empresa que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária, quer sejam baseadas numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, deve ser expressa em termos da unidade de medida corrente à data do balanço. Os números comparativos do período anterior requeridos pela IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, e qualquer informação respeitante a períodos anteriores devem também ser divulgados em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço.***
9. ***O ganho ou perda na posição monetária líquida deve ser incluído no rendimento líquido e divulgado separadamente.***
10. A reexpressão das demonstrações financeiras de acordo com esta Norma requer a aplicação de certos procedimentos assim como um juízo. A aplicação consistente destes procedimentos e juízos de período a período é mais importante de que a precisão das quantias resultantes incluídas nas demonstrações financeiras reexpressas.

Demonstrações Financeiras a Custo Histórico

B a l a n ç o

11. As quantias do balanço ainda não expressas em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço são reexpressas pela aplicação de um índice geral de preços.
12. Os itens monetários não são reexpressos porque já estão expressos em termos da unidade monetária corrente à data do balanço. Os itens monetários representam dinheiro detido e elementos a ser recebidos ou a ser pagos em dinheiro.
13. Os activos e passivos ligados por acordo às alterações de preços, tais como obrigações e empréstimos ligados a um índice, são ajustados nos termos do acordo a fim de determinar a quantia em aberto à data do balanço. Estes itens são escriturados por esta quantia ajustada no balanço reexpresso.
14. Todos os outros activos e passivos são não monetários. Alguns itens não monetários são escriturados pelas quantias correntes à data do balanço, tais como o valor realizável líquido e o valor de mercado, e assim não são reexpressas. Todos os outros activos e passivos não monetários são reexpressos.
15. A maior parte dos itens não monetários é escriturado pelo custo ou custo menos a depreciação; daí que sejam expressos por quantias correntes à data da aquisição. O custo reexpresso, ou custo menos depreciação, de cada item é determinado pela aplicação ao seu custo histórico e à depreciação acumulada da variação num índice geral de preços a partir da data da aquisição até à data do balanço. Portanto os activos fixos tangíveis, investimentos, inventários de matérias-primas e mercadorias, goodwill, patentes, marcas e activos similares são reexpressos a partir das datas da sua compra. Os inventários de produtos semiacabados e acabados são reexpressos a partir das datas em que foram incorridos os custos de compra e de conversão.
16. Podem não estar disponíveis registos pormenorizados das datas de aquisição de itens dos activos fixos tangíveis ou não serem susceptíveis de estimativa. Nestas circunstâncias raras, pode ser necessário, no primeiro período de aplicação desta Norma, usar uma avaliação profissional independente do valor dos itens como a base para a sua reexpressão.
17. Pode não estar disponível um índice geral de preços para os períodos para os quais seja requerida a reexpressão do activo fixo tangível de acordo com esta Norma. Nestas raras circunstâncias, pode ser necessário usar uma estimativa baseada, por exemplo, nos movimentos da taxa de câmbio entre a moeda de relato e uma moeda estrangeira relativamente estável.

IAS 29

18. Alguns itens não monetários são escriturados por quantias correntes de datas diferentes das de aquisição ou do balanço, como por exemplo, os activos fixos tangíveis que tenham sido revalorizados numa data anterior. Nestes casos, as quantias escrituradas serão reexpressas a partir da data da revalorização.
19. A quantia reexpressa de um item não monetário é reduzida, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade apropriadas, quando exceder a quantia recuperável por força do uso futuro do item (incluindo a venda ou outra alienação). Daqui que, em certos casos, as quantias reexpressas dos activos fixos tangíveis, goodwill, patentes e marcas sejam reduzidas para a quantia recuperável, as quantias reexpressas dos inventários sejam reduzidas para o valor realizável líquido e as quantias reexpressas dos investimentos correntes sejam reduzidas para o valor de mercado.
20. Uma investida que seja contabilizada pelo método da equivalência patrimonial pode relatar na moeda de uma economia hiperinflacionária. O balanço e a demonstração dos resultados de tal investida são reexpressos de acordo com esta Norma a fim de calcular a parte do investidor nos seus activos líquidos e nos resultados das operações. Quando as demonstrações financeiras reexpressas da investida forem expressas numa moeda estrangeira elas são transpostas às taxas de fecho.
21. O impacto de inflação é geralmente reconhecido nos custos de empréstimos. Não é apropriado reexpressar os dispêndios de capital financiados pelo empréstimo e capitalizar aquela parte dos custos do empréstimo que compensa a inflação durante o mesmo período. Esta parte dos custos do empréstimo é reconhecida como um gasto no período em que os custos sejam incorridos.
22. Uma empresa pode adquirir activos por meio de um acordo que lhe permita diferir o pagamento sem incorrer num encargo de juros explícito. Quando for impraticável imputar a quantia de juros, tais activos são reexpressos desde a data do pagamento e não desde a data da compra.
23. A IAS 21, Contabilização dos Efeitos das Alterações nas Taxas de Câmbio, permite a uma empresa incluir as diferenças de câmbio de empréstimos na quantia escriturada dos activos no seguimento de uma desvalorização severa e recente. Tal prática não é apropriada para uma empresa que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária quando a quantia escriturada do activo seja reexpressa desde a data da sua aquisição.
24. No início do primeiro período de aplicação desta Norma, os componentes do capital próprio, excepto resultados retidos e qualquer excedente de revalorização, são reexpressos pela aplicação de um índice geral desde as datas em que os componentes foram constituídos ou surgiram. Qualquer excedente de reavaliação que tivesse origem em períodos anteriores é eliminado. Os resultados retidos reexpressos são determinados a partir de todas as outras quantias no balanço reexpresso.
25. No fim do primeiro período e nos períodos subsequentes, todos os componentes do capital próprio são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços desde o início do período ou da data da sua constituição se posterior. Os movimentos do período, no capital próprio, são divulgados de acordo com a IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras.

Demonstração dos Resultados

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

Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida

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

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

Demonstrações Financeiras a Custo Corrente

Balanço

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

Demonstração dos Resultados

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

Ganhos ou Perdas na Posição Monetária Líquida

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

Impostos

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

Demonstração de Fluxos de Caixa

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

Números Comparativos

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

Demonstrações Financeiras Consolidadas

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

IAS 30

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

Escolha e Uso do Índice Geral de Preços

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

ECONOMIAS QUE CESSEM DE SER HIPERINFLACIONÁRIAS

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

DIVULGAÇÕES

39. ***Devem ser feitas as divulgações seguintes ⁽¹⁾:***
- (a) ***o facto de as demonstrações financeiras e os números comparativos dos períodos anteriores terem sido reexpressos segundo as variações do poder geral de compra da moeda de relato e, como resultado, estarem expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço;***
 - (b) ***se as demonstrações financeiras estão ou não baseadas numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente; e***
 - (c) ***a identificação e o nível do índice de preços à data do balanço e o movimento no índice durante o período corrente de relato e durante o período imediatamente anterior.***
40. As divulgações requeridas por esta Norma são necessárias para tornar clara a base de tratamento dos efeitos da inflação nas demonstrações financeiras. Elas destinam-se também a proporcionar outras informações necessárias à compreensão dessa base e das quantias resultantes.

DATA DE EFICÁCIA

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

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 30
(REFORMATADA EM 1994)****Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares**

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

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

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

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

ÍNDICE

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

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada nas demonstrações financeiras de bancos e de instituições financeiras similares (subsequentemente referidas como bancos).***
2. Para os fins desta Norma, o termo «banco» inclui todas as instituições financeiras em que uma das suas actividades principais seja receber depósitos e pedir emprestado com o objectivo de emprestar e de investir e que estejam dentro do âmbito da legislação bancária ou semelhante. Esta Norma é relevante para tais empresas quer tenham ou não a palavra «banco» na sua denominação.
3. Os bancos representam um sector significativo e influente da actividade empresarial a nível mundial. A maior parte dos indivíduos e das organizações utilizam bancos, quer como depositantes quer como solicitadores de empréstimos. Os bancos desempenham um papel importante na manutenção da confiança do sistema monetário através da sua relação íntima com as autoridades reguladoras e governos e da regulação sobre eles imposta pelos governos. Daqui que haja um considerável e vasto interesse na boa situação dos bancos e em particular na sua solvência e liquidez e no relativo grau de risco que se liga com os diferentes tipos das suas actividades. As operações, e por conseguinte, os requisitos de contabilização e de relato, dos bancos são diferentes dos de outras empresas comerciais. Esta Norma reconhece as suas necessidades específicas. Também encoraja a apresentação de um comentário sobre as demonstrações financeiras que trate de matérias tais como a gestão e o controlo da liquidez e do risco.
4. Esta Norma suplementa outras Normas Internacionais de Contabilidade que também se apliquem aos bancos a menos que eles estejam especificamente excluídos numa Norma.

IAS 30

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

ANTECEDENTES

6. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco necessitam de informação relevante, fiável e comparável que os ajude na avaliação da posição financeira e do desempenho do banco e que lhes seja útil na tomada de decisões económicas. Necessitam também de informação que lhes dê uma melhor compreensão das características especiais das operações de um banco. Os utentes necessitam de tal informação mesmo que um banco esteja sujeito a supervisão e proporciona às autoridades reguladoras informação que nem sempre está disponível ao público. Por isso, as divulgações nas demonstrações de um banco necessitam ser suficientemente globalizantes para ir de encontro às necessidades dos utentes, adentro da restrição do que seja razoável exigir da gerência.
7. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco estão interessados na sua liquidez e solvência e nos riscos relacionados com os activos e passivos reconhecidos no seu balanço e com os seus elementos fora do balanço. A liquidez refere-se à disponibilidade de fundos suficientes para satisfazer os levantamentos dos depósitos e outros compromissos financeiros à medida que se vencem. A solvência refere-se ao excesso de activos sobre os passivos e, portanto, à adequação do capital do banco. Um banco expõe-se ao risco de liquidez e a riscos provenientes das flutuações da moeda, de movimentos das taxas de juro, de alterações nos preços de mercado e das faltas de cumprimento das contrapartes. Estes riscos podem estar reflectidos nas demonstrações financeiras, mas os utentes obtêm uma melhor compreensão se a gerência proporcionar comentários sobre as demonstrações financeiras que descrevam o modo como ela gere e controla os riscos associados com as operações do banco.

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

8. Os bancos usam métodos diferentes para o reconhecimento e quantificação dos itens nas suas demonstrações financeiras. Se bem que a harmonização destes métodos seja desejável, isso está para além do âmbito desta Norma. A fim de estar de acordo com a IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, e, por conseguinte, facilitar os utentes a compreender a base em que são preparadas as demonstrações financeiras dos bancos, necessitam de ser divulgadas as políticas contabilísticas que tratam dos itens seguintes:
 - (a) o reconhecimento dos principais tipos de rendimentos (ver parágrafos 10 e 11);
 - (b) a valorização dos títulos de investimento e de negociação (ver parágrafos 24 e 25);
 - (c) a distinção entre as transacções e outros acontecimentos que resultem no reconhecimento de activos e passivos no balanço e as transacções e outros acontecimentos que somente dêem origem a contingências e compromissos (ver parágrafos 26 a 29);
 - (d) a base para a determinação de perdas em empréstimos e adiantamentos e para o abate de empréstimos e adiantamentos incobráveis (ver parágrafos 43 a 49); e
 - (e) a base para a determinação de encargos relativos aos riscos bancários gerais e ao tratamento contabilístico de tais encargos (ver parágrafos 50 a 52).

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

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

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

10. **Adicionalmente aos requisitos de outras Normas Internacionais de Contabilidade, as divulgações na demonstração dos resultados ou as notas anexas às demonstrações financeiras devem incluir, mas não são limitadas a, os seguintes itens de rendimentos e de gastos:**
- **Juros e rendimentos similares;**
 - **Gasto de juros e encargos similares;**
 - **Rendimento de dividendos;**
 - **Rendimento de serviços e comissões;**
 - **Gasto de serviços e comissões;**
 - **Ganhos menos perdas provenientes de títulos negociáveis;**
 - **Ganhos menos perdas provenientes de títulos de investimento;**
 - **Ganhos menos perdas provenientes de negócios em moeda estrangeira;**
 - **Outros rendimentos operacionais;**
 - **Perdas em empréstimos e adiantamentos;**
 - **Gastos gerais administrativos; e**
 - **Outros gastos operacionais.**
11. Os principais tipos de rendimentos provenientes das operações de um banco incluem juros, remunerações por serviços, comissões e resultados da negociação de títulos. Cada tipo de rendimento é divulgado separadamente a fim de que os utentes possam avaliar o desempenho de um banco. Tais divulgações são adicionais às das fontes de rendimentos exigidas pela IAS 14, Relato por Segmentos.
12. Os principais tipos de gastos provenientes das operações de um banco incluem juros, comissões, perdas em empréstimos e adiantamentos, encargos relacionados com a redução para a quantia escriturada de investimentos e gastos gerais administrativos. Cada tipo de gasto é separadamente divulgado a fim de que os utentes possam avaliar o desempenho de um banco.
13. **Os itens de rendimentos e de gastos não devem ser compensados excepto quanto aos relacionados com coberturas e com activos e passivos que tenham sido compensados de acordo com o parágrafo 23.**
14. O compensar em casos que não sejam relacionados com coberturas e com activos e passivos que tenham sido compensados como descrito no parágrafo 23 faz com que os utentes não consigam avaliar o desempenho das actividades separadas de um banco e o retorno que ele obtém em classes particulares de activos.
15. Os ganhos e as perdas provenientes de cada um dos pontos seguintes são normalmente relatados numa base líquida:
- (a) alienações e alterações na quantia escriturada dos títulos de negociação;
 - (b) alienações de títulos de investimento; e
 - (c) negócios em moedas estrangeiras.
16. O rendimento de juros e o gasto de juros são divulgados separadamente a fim de permitir uma melhor compreensão da composição de, e das razões para as alterações no, juro líquido.
17. O juro líquido é um produto não só das taxas de juro mas também das quantias de empréstimos pedidos e das quantias emprestadas. É desejável que a gerência proporcione comentários acerca das taxas médias de juro, dos activos médios que recebem juros e de passivos médios que suportam juros no período. Em alguns países, os governos proporcionam ajudas a bancos ao fazerem depósitos e outras facilidades de crédito disponíveis a taxas de juro que são substancialmente mais baixas do que as taxas de mercado. Nestes casos, o comentário da gestão divulga muitas vezes a extensão destes depósitos e facilidades e o seu efeito nos resultados líquidos.

IAS 30

BALANÇO

18. *Um banco deve apresentar um balanço que agrupe os activos e passivos por natureza e os liste numa ordem que reflecta a sua liquidez relativa.*
19. *Adicionalmente aos requisitos de outras Normas Internacionais de Contabilidade, as divulgações no balanço ou as notas anexas às demonstrações financeiras devem incluir, mas não são limitadas a, os seguintes activos e passivos:*

Activos

- *Caixa e saldos no banco central;*
- *Títulos do tesouro e outros títulos elegíveis para desconto no banco central;*
- *Títulos do governo e outros detidos para fins negociáveis;*
- *Colocações, empréstimos e adiantamentos noutros bancos;*
- *Outras colocações no mercado monetário;*
- *Empréstimos e adiantamentos a clientes; e*
- *Títulos de investimento.*

Passivos

- *Depósitos de outros bancos;*
 - *Outros depósitos do mercado monetário;*
 - *Quantias devidas a outros depositantes;*
 - *Certificados de depósitos;*
 - *Livranças e outros passivos titulados; e*
 - *Outros fundos pedidos de empréstimo.*
20. A abordagem mais útil à classificação dos activos e dos passivos de um banco é agrupá-los pela sua natureza e listá-los por ordem aproximada da sua liquidez; isto pode ser semelhante de uma maneira geral às suas maturidades. Os itens correntes e não correntes não são apresentados separadamente porque a maior parte dos activos de um banco podem ser realizados ou liquidados no futuro próximo.
21. A distinção entre saldos em outros bancos e outros parceiros do mercado monetário e entre outros depositantes é informação relevante porque permite a compreensão das relações de um banco com, e a dependência de, outros bancos e o mercado monetário. Daí que um banco divulgue separadamente:
- (a) os saldos no banco central;
 - (b) colocações em outros bancos;
 - (c) outras colocações no mercado monetário;
 - (d) depósitos de outros bancos;
 - (e) outros depósitos do mercado monetário; e
 - (f) outros depósitos.
22. Um banco geralmente não conhece os detentores dos seus certificados de depósito porque eles são negociados num mercado aberto. Daí que um banco divulgue separadamente os depósitos que tenham sido obtidos por meio da emissão dos seus próprios certificados ou de outro papel negociável.

23. *A quantia pela qual qualquer activo ou passivo é expressa no balanço não é de compensar pela dedução de um outro passivo ou activo salvo se existir um direito legal de compensar e a compensação represente a expectativa quanto à realização ou liquidação do activo ou do passivo.*
24. *Um banco deve divulgar os justos valores de cada classe dos seus activos e passivos financeiros como exigido pela IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação e IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.*
25. A IAS 39 proporciona quatro classificações de activos financeiros: empréstimos concedidos e contas a receber originados pela empresa, investimentos detidos até à maturidade, activos financeiros detidos para negociação, e activos financeiros disponíveis para venda. Um banco divulgará, como mínimo, os justos valores dos seus activos financeiros relativos a estas quatro classificações.

CONTINGÊNCIAS E COMPROMISSOS INCLUINDO ELEMENTOS FORA DO BALANÇO

26. *Um banco deve divulgar os seguintes passivos contingentes e compromissos:*
- (a) *a natureza e a quantia dos compromissos para aumentar a concessão de crédito que sejam irrevogáveis por eles não poderem ser retirados à vontade do banco sem o risco de incorrer em penalidades significativas ou em gastos; e*
 - (b) *a natureza e quantia dos passivos contingentes e compromissos provenientes de itens fora de balanço incluindo os relacionados com:*
 - (i) *substitutos do crédito directo incluindo garantias gerais de dívida, prestação de garantias bancárias e cartas de crédito disponíveis servindo como garantias financeiras de empréstimos e títulos;*
 - (ii) *certos passivos contingentes relacionados com transacções incluindo garantias de boa execução, garantias provisórias, garantias e cartas de crédito disponíveis relacionadas com determinadas transacções;*
 - (iii) *passivos contingentes de relações comerciais de liquidação automática de curto prazo provenientes de movimentos de bens, tais como créditos documentários em que o embarque subjacente é usado como garantia;*
 - (iv) *os acordos de venda e de recompra não reconhecidos no balanço;*
 - (v) *itens relacionados com taxas de juro e de câmbio incluindo «swaps», opções e futuros; e*
 - (vi) *outros compromissos, facilidade de emissão de livranças e facilidade de subscrição de riscos repetitivos.*
27. A IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, trata na generalidade da contabilização e divulgação de passivos contingentes. A Norma é de particular relevância para os bancos porque os bancos se envolvem muitas vezes em muitos tipos de passivos contingentes e compromissos, alguns revogáveis e outros irrevogáveis, que são frequentemente significativos em volume e substancialmente maiores do que os de outras empresas comerciais.
28. Muitos bancos também celebram transacções que não são presentemente reconhecidas como activos ou como passivos no balanço mas que dão origem a contingências e compromissos. Tais elementos fora do balanço representam muitas vezes uma parte importante da actividade de um banco e podem ter uma relevância significativa no nível de risco a que o banco está exposto. Estes itens podem adicionar, ou reduzir, outros riscos, como por exemplo ao fazer a cobertura de activos ou passivos no balanço. Elementos fora do balanço podem resultar de transacções levadas a efeito por conta de clientes ou da própria posição negocial banco.
29. Os utentes das demonstrações financeiras necessitam conhecer as contingências e os compromissos irrevogáveis de um banco por causa das implicações que estes possam exercer na sua liquidez e solvência e a possibilidade inerente de perdas potenciais. Os utentes também exigem informação adequada acerca da natureza e quantia das transacções fora do balanço tomadas por um banco.

IAS 30

MATURIDADES DE ACTIVOS E PASSIVOS

30. ***Um banco deve divulgar uma análise de activos e de passivos por grupos relevantes de maturidade baseados nos períodos remanescentes à data contratual do balanço até à data da maturidade.***
31. O balanceamento e o não balanceamento controlado das maturidades e taxas de juro de activos e passivos é fundamental à gestão de um banco. Não é usual que os bancos estejam sempre completamente balanceados pois os negócios transaccionados são muitas vezes de prazo incerto e de tipos diferentes. Uma posição não balanceada melhora potencialmente a lucratividade mas pode também aumentar o risco de prejuízos.
32. As maturidades de activos e de passivos e a capacidade de substituir, a um custo aceitável, passivos que suportam juros à medida que atinjam a maturidade, são factores importantes na determinação da liquidez de um banco e da sua exposição a alterações nas taxas de juro e nas taxas de câmbio. A fim de proporcionar informação que seja relevante para a determinação da sua liquidez, um banco divulga, como mínimo, uma análise de activos e de passivos por grupos relevantes de maturidade.
33. Os grupos de maturidade aplicados a activos e passivos individuais diferem entre bancos e na sua adequação a certos activos e passivos. Entre os exemplos de períodos usados incluem-se os seguintes:
- (a) até 1 mês;
 - (b) de 1 mês a 3 meses;
 - (c) de 3 meses a 1 ano;
 - (d) de 1 ano a 5 anos; e
 - (e) mais de 5 anos.

Frequentemente, os períodos são combinados, por exemplo, no caso de empréstimos e adiantamentos, ao agrupar os custos de um ano e os para mais de um ano. Quando o reembolso se distribui ao longo de um período de tempo, cada prestação é imputada ao período em que ela esteja contratualmente acordada ou em que se espera que seja pago ou recebida.

34. É essencial que os períodos de maturidade adoptados por um banco sejam os mesmos para os activos e para os passivos. Isto torna evidente a extensão até à qual as maturidades são balanceadas bem como a consequente dependência do banco de outras fontes de liquidez.
35. As maturidades podem ser expressas em termos de:
- (a) o período remanescente até à data do reembolso;
 - (b) o período original até à data do reembolso; ou
 - (c) o período remanescente até à próxima data em que as taxas de juro possam ser alteradas.

A análise de activos e de passivos pelo seus períodos remanescentes até às datas de reembolso proporciona a melhor base de avaliação da liquidez de um banco. Um banco pode também divulgar maturidades de reembolso baseadas no período original até à data do reembolso a fim de proporcionar informação acerca da sua estratégia comercial e de constituição de fundos. Além disso, um banco pode divulgar grupos de maturidade baseados no período remanescente até à próxima data em que as taxas de juro possam ser alteradas a fim de demonstrar a sua exposição a riscos de taxas de juro. A gestão pode também proporcionar, no seu comentário às demonstrações financeiras, informação acerca da exposição a taxas de juro e acerca da maneira como gere e controla tais exposições.

36. Em muitos países, os depósitos feitos num banco podem ser levantados a pedido e os adiantamentos dados por um banco podem ser reembolsados a pedido. Contudo, na prática, estes depósitos e adiantamentos são muitas vezes mantidos por longos períodos sem levantamento ou reembolso; daí que a data efectiva de reembolso seja mais tarde que a data contratual. Todavia, um banco divulga análises expressas em termos de maturidades contratuais mesmo que o período de reembolso contratual não seja muitas vezes o período efectivo porque as datas contratuais reflectem os riscos de liquidez ligados aos activos e passivos dos bancos.
37. Alguns activos de um banco não têm uma data de maturidade contratual. O período em que se presume que estes activos se vencem é tomado usualmente como a data esperada em que os activos serão realizados.

38. A avaliação pelos utentes da liquidez de um banco através da sua divulgação dos grupos de maturidade é feita no contexto das práticas bancárias locais, incluindo a disponibilidade de fundos pelos bancos. Em alguns países, os fundos a curto-prazo estão disponíveis, no decurso normal dos negócios, a partir de mercado monetário, ou numa emergência, a partir do banco central. Noutros países, não é este o caso.
39. A fim de proporcionar aos utentes uma completa compreensão dos grupos de maturidade, as divulgações nas demonstrações financeiras podem necessitar de serem suplementadas por informação quanto à probabilidade de reembolso adentro do período remanescente. Daí que a gestão possa proporcionar, no seu comentário às demonstrações financeiras, informação acerca dos períodos efectivos e acerca da maneira como gere e controla os riscos e exposições associados com os diferentes perfis de maturidade e de taxas de juro.

CONCENTRAÇÕES DE ACTIVOS, PASSIVOS E DE ELEMENTOS FORA DO BALANÇO

40. ***Um banco deve divulgar quaisquer concentrações significativas dos seus activos, passivos e itens fora do balanço. Tais divulgações devem ser feitas em termos de áreas geográficas, grupos de clientes ou de sectores ou outras concentrações de risco. Um banco deve também divulgar a quantia de significativas exposições líquidas em moeda estrangeira.***
41. Um banco divulga concentrações significativas na distribuição dos seus activos e na fonte dos seus passivos porque é uma indicação útil dos riscos potenciais inerentes à realização dos activos e dos fundos disponíveis para o banco. Tais divulgações são feitas em termos de áreas geográficas, de grupos de clientes ou de sectores ou de outras concentrações de risco que sejam apropriadas nas circunstâncias do banco. É também importante uma análise semelhante e uma explanação de elementos fora do balanço. As áreas geográficas podem compreender países individuais, grupos de países ou regiões adentro de um país; as divulgações quanto aos clientes podem tratar de sectores tais como governos, autoridades públicas e empresas comerciais e de negócios. Tais divulgações são feitas adicionalmente a qualquer informação por segmentos exigida pela IAS 14, Relato por Segmentos.
42. A divulgação de exposições significativas líquidas em moeda estrangeira também é uma indicação útil do risco de perdas provenientes de alterações em taxas de câmbio.

PERDAS EM EMPRÉSTIMOS E ADIANTAMENTOS

43. ***Um banco deve divulgar o seguinte:***
- (a) ***a política contabilística que descreve a base em que os empréstimos e adiantamentos incobráveis sejam reconhecidos como um gasto e abatidos;***
 - (b) ***pormenores dos movimentos na provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos durante o período. Deve divulgar separadamente a quantia reconhecida como um gasto do período para perdas em empréstimos e adiantamentos incobráveis, a quantia debitada no período quanto a empréstimos e adiantamentos abatidos e a quantia creditada no período para empréstimos e adiantamentos anteriormente abatidos que tenham sido recuperados;***
 - (c) ***a quantia agregada da provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos à data do balanço; e***
 - (d) ***a quantia agregada incluída no balanço para empréstimos e adiantamentos em que o juro não esteja a ser acrescido e a base usada para determinar a quantia escriturada de tais empréstimos e adiantamentos.***
44. ***Quaisquer quantias postas de lado com respeito a perdas em empréstimos e adiantamentos adicionalmente às perdas que tenham sido especificamente identificadas ou às perdas potenciais que a experiência indique estarem presentes na carteira de empréstimos e de adiantamentos devem ser contabilizadas como apropriações de resultados retidos. Quaisquer créditos resultantes da redução de tais quantias têm como consequência um aumento de resultados retidos e não são incluídos na determinação do resultado líquido do período.***

IAS 30

45. É inevitável que no decurso corrente dos negócios, os bancos sofram perdas em empréstimos, adiantamentos e em outras facilidades de crédito como resultado de se tornarem parcial ou totalmente incobráveis. A quantia das perdas que tenham sido especificamente identificadas é reconhecida como um gasto e deduzida da quantia escriturada na categoria apropriada de empréstimos e adiantamentos como uma provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos. A quantia de perdas potenciais não especificamente identificadas mas que a experiência indica estarem presentes na carteira de empréstimos e adiantamentos é também reconhecida como um gasto e deduzida do total da quantia escriturada de empréstimos e adiantamentos como uma provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos. A avaliação destas perdas depende do julgamento da gerência; é essencial, porém, que a gerência faça as suas avaliações de uma maneira consistente de período para período.
46. As circunstâncias locais ou a legislação podem exigir ou permitir a um banco pôr de lado quantias para perdas em empréstimos e adiantamentos adicionalmente às que tenham sido especificamente identificadas e as perdas potenciais que a experiência indique estarem presentes na carteira de empréstimos e adiantamentos. Quaisquer de tais quantias postas de lado representam apropriações de resultados retidos e não gastos na determinação do resultado líquido do período. De forma semelhante, quaisquer créditos resultantes da redução de tais quantias resultam num aumento nos resultados retidos e não são incluídos na determinação do resultado líquido do período.
47. Os utentes das demonstrações financeiras de um banco necessitam conhecer o impacto que as perdas em empréstimos e adiantamentos têm tido na posição financeira e no desempenho do banco; isto ajuda a julgar a eficácia com que o banco empregou os seus recursos. Por isso, os bancos divulgam a quantia agregada da provisão para perdas em empréstimos e adiantamentos à data do balanço e os movimentos na provisão durante o período. Os movimentos na provisão, incluindo as quantias previamente reduzidas que tenham sido recuperadas durante o período, são mostrados separadamente.
48. Um banco pode decidir não acrescer juros de um empréstimo ou adiantamento, por exemplo, quando o devedor do empréstimo está mais do que um certo período em mora com respeito ao pagamento do juro ou capital. Um banco divulga a quantia agregada de empréstimos e adiantamentos à data do balanço em que o juro não foi acrescido e a base usada para determinar a quantia escriturada de tais empréstimos e adiantamentos. É também desejável que os bancos divulguem se reconhecem ou não resultados de juros de tais empréstimos e adiantamentos e o impacto que o não acréscimo de juros tem na sua demonstração dos resultados.
49. Quando os empréstimos e os adiantamentos não possam ser recuperados, são abatidos e debitados à provisão para perdas. Em alguns casos, eles não são abatidos até que todos os procedimentos legais necessários tenham sido completados e a quantia da perda seja finalmente determinada. Noutros casos, são abatidos mais cedo, por exemplo quando o devedor não tenha pago qualquer capital que se vencesse num período específico. Como diverge o momento pelo qual os empréstimos e adiantamentos incobráveis são abatidos, a quantia bruta dos empréstimos e adiantamentos e das provisões para perdas pode variar consideravelmente em circunstâncias semelhantes. Como consequência, os bancos divulgam a sua política de abate de empréstimos e adiantamentos incobráveis.

RISCOS BANCÁRIOS GERAIS

50. ***Quaisquer quantias postas de lado para riscos bancários gerais, incluindo prejuízos futuros e outros riscos ou contingências imprevisíveis devem ser divulgadas separadamente como apropriações de resultados retidos. Quaisquer créditos provenientes da redução de tais quantias têm como consequência um aumento de resultados retidos e não devem ser incluídas na determinação do resultado líquido do período.***
51. As circunstâncias locais ou a legislação podem exigir ou permitir que um banco ponha de lado quantias para riscos gerais da actividade bancária, incluindo prejuízos futuros ou outros riscos não previsíveis, adicionalmente aos débitos para perdas em empréstimos e adiantamentos determinados de acordo com o parágrafo 45. A um banco pode também ser exigido ou permitido pôr de lado quantias para contingências. Tais quantias para riscos bancários gerais e contingências não se qualificam para reconhecimento como provisões segundo a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Portanto um banco reconhece tais quantias como apropriações de resultados retidos. Isto é necessário para evitar a sobreavaliação de passivos, subavaliação de activos, acréscimos e provisões não divulgadas e a oportunidade de distorcer o resultado líquido e o capital próprio.

52. A demonstração dos resultados não pode apresentar informação relevante e fiável acerca do desempenho de um banco se o resultado líquido do período incluir os efeitos de quantias postas de lado não divulgadas para riscos gerais da actividade bancária ou contingências adicionais, ou créditos não divulgados resultantes da reposição de tais débitos. De forma semelhante, o balanço não pode proporcionar informação relevante e fiável acerca da posição financeira de um banco se o balanço incluir passivos sobreavaliados, activos subavaliados ou acréscimos e provisões não divulgados.

ACTIVOS DADOS COMO GARANTIA

53. ***Um banco deve divulgar a quantia agregada dos passivos garantidos e a natureza e quantia escriturada dos activos dados como garantia.***
54. Em alguns países, é exigido aos bancos, quer por lei ou hábito do país, dar activos como garantia para apoiar certos depósitos e outros passivos. As quantias envolvidas são muitas vezes substanciais e assim podem ter um impacto significativo na determinação da posição financeira de um banco.

ACTIVIDADES DE «TRUST»

55. Os bancos geralmente actuam como «trustees» e assumem outros papéis fiduciários que dão origem à detenção ou colocação de activos por conta de indivíduos, de «trust», de planos de benefícios de reforma e de outras instituições. Desde que o «trust» ou organização semelhante seja legalmente suportado, estes activos não são activos do banco e, por, isso, não são incluídos no seu balanço. Se o banco se envolver em actividades de «trust» significativas, é feita a divulgação desse facto nas suas demonstrações financeiras bem como a indicação da extensão dessas actividades por causa do passivo potencial se o banco falhar nos seus deveres fiduciários. Para este efeito, as actividades de «trust» não englobam funções de custódia de cofres.

TRANSACÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

56. A IAS 24, Divulgações de Partes Relacionadas, trata geralmente das divulgações dos relacionamentos de partes relacionadas e de transacções entre uma empresa que relata e as suas partes relacionadas. Em alguns países, a lei ou as autoridades reguladoras evitam ou restringem que os bancos celebrem transacções com partes relacionadas enquanto que noutras tais transacções são permitidas. A IAS 24, é de relevância particular na apresentação das demonstrações financeiras de um banco num país que permita tais transacções.
57. Certas transacções entre partes relacionadas podem ser efectuadas em termos diferentes dos que com partes não correlacionados. Por exemplo, um banco pode adiantar uma grande quantia ou debitar taxas de juro mais baixas a uma parte relacionada do que debitaria noutras circunstâncias idênticas a uma parte não relacionada; os adiantamentos ou depósitos podem ser transferidos entre partes relacionadas mais rapidamente e com menos formalidade do que é possível quando estejam envolvidos partes não relacionadas. Mesmo quando surjam transacções com partes relacionadas no decurso corrente dos negócios de um banco, a informação acerca de tais transacções é relevante para as necessidades dos utentes e a sua divulgação é exigida pela IAS 24.
58. Quando um banco tenha celebrado transacções com partes relacionadas, é adequado divulgar a natureza do relacionamento com partes relacionadas, os tipos de transacções e os elementos das transacções necessárias para a compreensão das demonstrações financeiras do banco. Os elementos que normalmente seriam divulgados para estar de acordo com IAS 24, incluem a política de empréstimos do banco com partes relacionadas e, com respeito a transacções de partes relacionadas, a quantia incluída em ou a proporção de:
- (a) cada um dos empréstimos e adiantamentos, depósitos, aceites e livranças; as divulgações podem incluir as quantias agregadas em aberto no começo e no fim do período, assim como adiantamentos, depósitos, reembolsos e outras alterações durante o período;

IAS 31

- (b) cada um dos principais tipos de rendimentos, gasto de juros e comissões pagas;
- (c) a quantia do gasto reconhecido no período quanto a perdas em empréstimos e adiantamentos e a quantia da provisão à data do balanço; e
- (d) compromissos irrevogáveis e contingências e compromissos provenientes de elementos fora do balanço.

DATA DE EFICÁCIA

59. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras dos bancos que cubram os períodos que comecem em ou depois de 1 de Janeiro de 1991.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 31
(REVISTA EM 2000)**

Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos

A IAS 31 foi aprovada pelo Conselho em Novembro de 1990.

Em Novembro de 1994, o texto da IAS 31 foi reformatado para ser apresentado no formato revisto adoptado para as Normas Internacionais de Contabilidade em 1991. Não foram feitas alterações substantivas ao texto original. Determinada terminologia foi alterada para ficar a par com a prática do IASC na altura.

Em Julho de 1998, para ficar consistente com a IAS 36, Imparidade de Activos, os parágrafos 39 e 40 foram revistos e foi acrescentado um novo parágrafo 41.

Em Dezembro de 1998, os parágrafos 35 e 42 da IAS 31 foram emendados para substituir referências à IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, por referências à IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Em Março de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço, emendou o parágrafo 45 para ficar consistente com a terminologia da IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

Em Outubro de 2000, o parágrafo 35 foi revisto para ficar consistente com parágrafos similares de outras Normas Internacionais de Contabilidade relacionadas. A alteração do parágrafo 35 torna-se eficaz quando a empresa aplicar a IAS 39 pela primeira vez.

Uma Interpretação SIC relaciona-se com a IAS 31:

- SIC-13: Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não-Monetárias por Empreendedores.

ÍNDICE

	Parágrafos
Âmbito	1
Definições	2-7
Formas de Empreendimento Conjunto	3
Acordo Contratual	4-7

IAS 31

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

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

ÂMBITO

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

DEFINIÇÕES

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

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

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

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

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

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

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

IAS 31

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

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

Formas de Empreendimento Conjunto

3. Os empreendimentos conjuntos assumem formas e estruturas muito diferentes. Esta Norma identifica três grandes tipos — operações conjuntamente controladas, activos conjuntamente controlados e entidades conjuntamente controladas — que são geralmente descritas como, e satisfazem a definição de, empreendimentos conjuntos. As características seguintes são comuns a todos os empreendimentos conjuntos:
 - (a) dois ou mais empreendedores estão ligados por um acordo contratual; e
 - (b) o acordo contratual estabelece o controlo conjunto.

Acordo Contratual

4. A existência de um acordo contratual distingue entre interesses que envolvam controlo conjunto proveniente de investimentos em associadas em que o investidor tenha influência significativa (ver a IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas). As actividades que não tenham acordo contratual para estabelecer controlo conjunto não são empreendimentos conjuntos para os fins desta Norma.
5. O acordo contratual pode ser evidenciado de várias maneiras; por exemplo, por um contrato entre os empreendedores ou por actas de reuniões entre os empreendedores. Nalguns casos, o acordo é incorporado nos artigos ou outro clausulado do empreendimento conjunto. Qualquer que seja a sua forma, o acordo contratual é geralmente escrito e trata de assuntos tais como:
 - (a) a actividade, duração e obrigações de relato do empreendimento conjunto;
 - (b) a nomeação do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente do empreendimento conjunto e os direitos de voto dos empreendedores;
 - (c) contribuições de capital pelos empreendedores; e
 - (d) a participação dos empreendedores no output, nos rendimentos, nos gastos ou nos resultados do empreendimento conjunto.
6. O acordo contratual estabelece o controlo conjunto sobre o empreendimento conjunto. Tal requisito assegura que nenhum empreendedor esteja por si só em posição de controlar unilateralmente a actividade. O acordo identifica as decisões em áreas essenciais aos objectivos do empreendimento conjunto que necessitem do consentimento de todos os empreendedores e as decisões que possam exigir o consentimento de uma maioria especificada dos empreendedores.
7. O acordo contratual pode identificar um empreendedor como o operador ou o gestor do empreendimento conjunto. O operador não controla o empreendimento mas actua adentro das políticas operacionais e financeiras que tenham sido acordadas pelos empreendedores conforme o acordo contratual e delegadas no operador. Se o operador tiver o poder de gerir as políticas operacionais e financeiras da actividade económica, ele controla o empreendimento e o empreendimento é uma subsidiária do operador e não um empreendimento conjunto.

OPERAÇÕES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS

8. O funcionamento de alguns empreendimentos conjuntos envolve o uso de activos e de outros recursos dos empreendedores e não a formação de uma sociedade, parceria ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor utiliza os seus próprios activos fixos e dispõe dos seus próprios inventários. Também incorre nos seus próprios gastos e passivos e procura os seus próprios financiamentos, que representam as suas próprias obrigações. As actividades do empreendimento conjunto podem ser levadas a efeito pelos empregados do empreendedor ao mesmo tempo que as actividades similares deste. O acordo de empreendimento conjunto proporciona geralmente um meio pelo qual são partilhados entre os empreendedores o rédito da venda da produção conjunta e quaisquer gastos incorridos em comum.
9. Um exemplo de uma operação conjuntamente controlada dá-se quando dois ou mais empreendedores combinam as suas operações, recursos e perícia afim de fabricar, comercializar e distribuir conjuntamente um produto particular, tal como uma aeronave. As diferentes partes do processo de fabrico são levadas a efeito por cada um dos empreendedores. Cada empreendedor suporta os seus próprios custos e obtém uma parte do rédito da venda do avião, sendo tal partilha determinada segundo o acordo contratual.
10. ***Com respeito aos seus interesses em operações conjuntamente controladas, um empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras individuais e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas:***
 - (a) *os activos que controla e os passivos em que incorre; e*
 - (b) *os gastos em que incorre e o seu quinhão do rédito que obtém proveniente da venda de bens ou serviços pelo empreendimento conjunto.*
11. Dado que os activos, passivos, réditos e gastos estão já reconhecidos nas demonstrações financeiras individuais do empreendedor, e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas, nenhuns ajustamentos ou outros procedimentos de consolidação são necessários com respeito a estes elementos quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas.
12. Podem não ser exigidos registos contabilísticos separados para o próprio empreendimento conjunto e podem não ser preparadas demonstrações financeiras para o empreendimento conjunto. Porém, os empreendedores podem preparar contas de gestão de forma que possam avaliar o desempenho do empreendimento conjunto.

ACTIVOS CONJUNTAMENTE CONTROLADOS

13. Alguns empreendimentos conjuntos envolvem o controlo conjunto, e muitas vezes a posse conjunta, pelos empreendedores de um ou mais activos contribuídos para, ou adquiridos com a finalidade de, o empreendimento conjunto e destinados aos fins do mesmo. Os activos são usados para a obtenção de benefícios para os empreendedores. Cada empreendedor pode ficar com um quinhão do produto obtido a partir dos activos e cada um suporta um quinhão acordado dos gastos incorridos.
14. Estes empreendimentos conjuntos não envolvem a fundação de uma sociedade organizada, parceria ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores. Cada um dos empreendedores tem controlo sobre a sua parte dos benefícios económicos futuros através do seu quinhão nos activos conjuntamente controlados.
15. Muitas actividades nas indústrias de extracção de petróleo, gás e minérios envolvem activos conjuntamente controlados; por exemplo, um dado número de companhias de produção de petróleo pode controlar conjuntamente e explorar um «pipeline» de petróleo. Cada um dos empreendedores utiliza o «pipeline» para o transporte dos seus próprios produtos em retorno do qual suporta uma proporção acordada dos gastos de operar o «pipeline». Um outro exemplo de um activo conjuntamente controlado é quando duas empresas controlam conjuntamente uma propriedade, cada uma obtendo um quinhão das rendas recebidas e suportando um quinhão dos gastos.
16. ***Com respeito aos seus interesses em activos conjuntamente controlados, um empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras individuais e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas:***
 - (a) *o seu quinhão dos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos;*
 - (b) *quaisquer passivos em que tenha incorrido;*

IAS 31

- (c) *o seu quinhão de quaisquer passivos incorridos juntamente com os outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;*
 - (d) *qualquer rendimento proveniente da venda ou uso do seu quinhão do output do empreendimento conjunto, juntamente com o seu quinhão de quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto; e*
 - (e) *quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto.*
17. Com respeito ao seu interesse nos activos conjuntamente controlados, cada um dos empreendedores inclui nos seus registos contabilísticos e reconhece nas suas demonstrações financeiras individuais e consequentemente nas suas demonstrações financeiras consolidadas:
- (a) o seu quinhão dos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos e não como um investimento. Por exemplo, um quinhão de um pipeline conjuntamente controlado é classificado como activo fixo tangível;
 - (b) quaisquer passivos em que tenha incorrido, por exemplo, os incorridos no financiamento do seu quinhão dos activos;
 - (c) o seu quinhão de quaisquer passivos conjuntamente incorridos com outros empreendedores com relação ao empreendimento conjunto;
 - (d) quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte do output do empreendimento conjunto, juntamente com o seu quinhão de quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto; e
 - (e) quaisquer gastos que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto, como por exemplo, os relacionados com o financiamento dos interesses do empreendedor nos activos e com a venda do seu quinhão do *output*.

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

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

ENTIDADES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS

19. Uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse. A entidade opera da mesma maneira que outras empresas, excepto que um acordo contratual entre os empreendedores estabelece controlo conjunto sobre a actividade económica da entidade.
20. Uma entidade conjuntamente controlada controla os activos do empreendimento conjunto, incorre em passivos e gastos e obtém rendimentos. Pode fazer contratos em seu próprio nome e obter fundos para os fins da actividade do empreendimento conjunto. Cada um dos empreendedores tem direito a um quinhão dos resultados da entidade conjuntamente controlada, se bem que nalgumas entidades conjuntamente controladas também haja envolvimento no quinhão do output do empreendimento conjunto.
21. Um exemplo vulgar de uma entidade conjuntamente controlada é quando duas empresas combinam as suas actividades numa linha particular de negócios através da transferência dos activos e passivos relevantes para uma entidade conjuntamente controlada. Um outro exemplo surge quando uma empresa começa um negócio num país estrangeiro em conjunto com o governo ou outro departamento nesse país, por meio do estabelecimento de uma entidade separada que é conjuntamente controlada pela empresa e pelo governo ou departamento.

22. Muitas entidades conjuntamente controladas são em substância semelhantes aos empreendimentos conjuntos referidos como operações conjuntamente controladas. Por exemplo, os empreendedores podem transferir um activo conjuntamente controlado, tal como um «pipeline» de petróleo para uma entidade conjuntamente controlada, por razões fiscais ou outras. De forma semelhante, os empreendedores podem contribuir para uma entidade conjuntamente controlada com activos que serão operados conjuntamente. Algumas operações conjuntamente controladas também envolvem a criação de uma entidade conjuntamente controlada para tratar de aspectos particulares da actividade, como por exemplo, a concepção, a comercialização, distribuição ou serviço pós-venda do produto.
23. Uma entidade conjuntamente controlada tem os seus próprios registos contabilísticos e prepara e apresenta demonstrações financeiras da mesma maneira que outras empresas em conformidade com os requisitos nacionais apropriados e com as Normas Internacionais de Contabilidade.
24. Cada empreendedor contribui geralmente com dinheiro ou com outros recursos para a entidade conjuntamente controlada. Estas contribuições são incluídas nos registos contabilísticos do empreendedor e reconhecidas nas demonstrações financeiras individuais como um investimento na entidade conjuntamente controlada.

Demonstrações Financeiras Consolidadas de um Empreendedor

Tratamento de Referência — Consolidação Proporcional

25. ***Nas suas demonstrações financeiras consolidadas, um empreendedor deve relatar o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando um dos dois formatos de relato da consolidação proporcional.***
26. Quando se relata nas demonstrações financeiras consolidadas um interesse numa entidade conjuntamente controlada, é essencial que um empreendedor reflecta a substância e realidade económica do acordo, e não a estrutura particular ou forma do empreendimento conjunto. Numa entidade conjuntamente controlada, um empreendedor tem controlo sobre o seu quinhão dos benefícios económicos futuros através do seu quinhão dos activos e passivos do empreendimento. Esta substância e realidade económica são reflectidas nas demonstrações financeiras do empreendedor quando o empreendedor relata os seus interesses nos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada usando um dos dois formatos de relato para a consolidação proporcional descritos no parágrafo 28.
27. A aplicação da consolidação proporcional significa que o balanço consolidado do empreendedor inclui o seu quinhão nos activos que conjuntamente controla e o seu quinhão nos passivos pelos quais está conjuntamente responsável. A demonstração consolidada dos resultados do empreendedor inclui o seu quinhão nos rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação da consolidação proporcional são semelhantes aos procedimentos para a consolidação de investimentos em subsidiárias, que estão indicados na IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias.
28. Podem ser usados formatos diferentes de relato para levar a efeito a consolidação proporcional. O empreendedor pode combinar o seu quinhão em cada um dos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada com os itens semelhantes nas suas demonstrações financeiras consolidadas numa base linha a linha. Por exemplo, pode combinar o seu quinhão nos inventários da entidade conjuntamente controlada com os inventários do grupo consolidado e o seu quinhão nos activos fixos conjuntamente controlados com os mesmos itens do grupo consolidado. Alternativamente, o empreendedor pode incluir nas suas demonstrações financeiras consolidadas itens em linhas separadas relativos à sua parte nos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Por exemplo, pode mostrar o seu quinhão dos activos correntes da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos activos correntes do grupo consolidado; pode mostrar o seu quinhão dos activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada de forma separada como parte dos activos fixos tangíveis do grupo consolidado. Ambos os formatos de relato fazem com que resultem quantias de relato idênticas de rendimento líquido e de cada uma das principais classificações de activos, passivos, rendimentos e gastos; ambos os formatos são aceitáveis para os fins desta Norma.
29. Qualquer que seja o formato usado para levar a efeito a consolidação proporcional, é inapropriado compensar quaisquer activos ou passivos com a dedução de outros passivos ou activos ou quaisquer rendimentos ou gastos com a dedução de outros gastos ou rendimentos, a menos que exista um direito legal de compensação e a compensação represente a expectativa quanto à realização do activo ou à liquidação do passivo.

IAS 31

30. ***Um empreendedor deve descontinuar o uso da consolidação proporcional a partir da data em que cesse de ter controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada.***
31. Um empreendedor descontinua o uso da consolidação proporcional a partir da data em que cessa de exercer o controlo de uma entidade conjuntamente controlada. Isto pode acontecer, por exemplo, quando o empreendedor aliena o seu interesse ou quando se colocam restrições externas à entidade conjuntamente controlada de tal modo que deixe de poder atingir os seus objectivos.

Tratamento Alternativo Permitido — Método da Equivalência Patrimonial

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

Excepções aos Tratamentos de Referência e Alternativo Permitido

35. ***Um empreendedor deve contabilizar os interesses seguintes de acordo com a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração:***
- (a) ***um interesse numa entidade conjuntamente controlada que seja adquirida e exclusivamente detida com vista à sua subsequente alienação no futuro próximo; e***
 - (b) ***um interesse numa entidade conjuntamente controlada que opere sob severas restrições a longo prazo que diminuam significativamente a sua capacidade de transferir fundos para o empreendedor.***
36. O uso quer da consolidação proporcional quer do método da equivalência patrimonial é inapropriado quando o interesse numa entidade conjuntamente controlada é adquirido e exclusivamente detido com vista à sua alienação subsequente no futuro próximo. É também inapropriado quando a entidade conjuntamente controlada opere sob restrições severas a longo prazo que significativamente diminuam a sua capacidade de transferir fundos para o empreendedor.
37. ***Um empreendedor, a partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torne uma subsidiária de um empreendedor, contabiliza o seu interesse de acordo com a IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias.***

Demonstrações Financeiras Individuais de um Empreendedor

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

TRANSAÇÕES ENTRE UM EMPREENDEDOR E UM EMPREENDIMENTO CONJUNTO

39. *Quando um empreendedor contribuir ou vender activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer parcela de um ganho ou de uma perda na transacção deve reflectir a substância da transacção. Enquanto os activos forem retidos pelo empreendimento conjunto, e desde que o empreendedor tenha transferido os riscos significativos e vantagens de posse, o empreendedor deve somente reconhecer a parcela do ganho que seja atribuível aos interesses dos outros empreendedores ⁽¹⁾. O empreendedor deve reconhecer a quantia total de qualquer perda quando a contribuição ou venda proporcione evidência de uma redução no valor realizável líquido de activos correntes ou uma perda por imparidade.*
40. *Quando um empreendedor comprar activos de um empreendimento conjunto, o empreendedor não deve reconhecer o seu quinhão dos lucros do empreendimento conjunto derivados da transacção até que revenda os activos a um terceiro independente. Um empreendedor deve reconhecer o seu quinhão das perdas resultantes destas transacções da mesma maneira que os lucros excepto que as perdas devem ser reconhecidas imediatamente quando representem uma redução no valor realizável líquido de activos correntes ou uma perda por imparidade.*
41. Para estimar se uma transacção entre um empreendedor e um empreendimento conjunto proporciona prova de perda de imparidade por um activo, o empreendedor determina a quantia recuperável do activo segundo a IAS 36, Imparidade de Activos. Ao determinar o valor de uso, os futuros fluxos de caixa provenientes do activo são estimados com base no uso continuado do activo e na sua alienação final pelo empreendimento conjunto.

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

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

OPERADORES DE EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS

43. *Os operadores ou gestores de um empreendimento conjunto devem contabilizar quaisquer remunerações de acordo com a IAS 18, Rédito.*
44. Um ou mais empreendedores podem actuar como o operador ou o gestor de um empreendimento conjunto. Aos operadores é geralmente paga uma remuneração de gestão por tais deveres. As remunerações são contabilizadas pelo empreendimento conjunto como um gasto.

DIVULGAÇÃO

45. *Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos passivos contingentes seguintes, a menos que a probabilidade de perda seja remota, separadamente da quantia de outros passivos contingentes:*
- (a) *quaisquer passivos contingentes em que o empreendedor tenha incorrido em relação aos seus interesses em empreendimentos conjuntos e o seu quinhão em cada um dos passivos contingentes que tenham sido incorridos juntamente com outros empreendedores;*
 - (b) *o seu quinhão dos passivos contingentes dos próprios empreendimentos conjuntos pelos quais esteja contingentemente responsável; e*
 - (c) *os passivos contingentes que surjam porque o empreendedor está contingentemente responsável pelos passivos dos outros empreendedores de um empreendimento conjunto.*

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

IAS 33

46. *Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos seguintes compromissos com respeito aos seus interesses em empreendimentos conjuntos separadamente de outros compromissos:*
- (a) *quaisquer compromissos de capital do empreendedor em relação com os seus interesses em empreendimentos conjuntos e o seu quinhão nos compromissos de capital que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores; e*
 - (b) *o seu quinhão dos compromissos de capital dos próprios empreendimentos conjuntos.*
47. *Um empreendedor deve divulgar uma listagem e descrição de interesses em empreendimentos conjuntos significativos e a proporção de interesse de posse detida em entidades conjuntamente controladas. Um empreendedor que relate os seus interesses em entidades conjuntamente controladas usando o formato de relato linha a linha na consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial deve divulgar as quantias agregadas de cada um dos activos correntes, dos activos a longo prazo, dos passivos correntes, dos passivos a longo prazo, dos rendimentos e dos gastos relacionados com os seus interesses em empreendimentos conjuntos.*
48. *Um empreendedor que não emita demonstrações financeiras consolidadas, porque não tem subsidiárias, deve divulgar a informação requerida nos parágrafos 45, 46 e 47.*
49. *É apropriado que um empreendedor que não prepare demonstrações financeiras consolidadas em empreendimentos conjuntos porque não tem subsidiárias proporcione a mesma informação acerca dos seus interesses que os empreendedores que emitem demonstrações financeiras consolidadas.*

DATA DE EFICÁCIA

50. *Excepto quanto aos parágrafos 39, 40, e 41, esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional relativamente às demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1992.*
51. *Os parágrafos 39, 40 e 41 tornam-se operacionais quando a IAS 36 se tornar operacional — i.e. para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999, salvo se a IAS 36 for aplicada em períodos mais antigos.*
52. *Os parágrafos 39 e 40 desta Norma foram aprovados em Julho de 1998 para substituir os parágrafos 39 e 40 da IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos, reformatada em 1994. O parágrafo 41 desta Norma foi acrescentado em Julho de 1998 entre os parágrafos 40 e 41 da IAS 31 reformatada em 1994.*

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 33**Resultados por Acção**

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

Em 1999, o parágrafo 45 foi emendado para substituir referências à IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço, por referências à IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço.

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

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

ÍNDICE

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

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

OBJECTIVO

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

ÂMBITO

Empresas Cujas Acções sejam Publicamente Negociadas

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

IAS 33

2. **Quando sejam apresentadas demonstrações financeiras da empresa mãe e consolidadas, a informação pedida para esta Norma necessita ser apresentada somente na base da informação consolidada.**
3. Os utentes das demonstrações financeiras de uma empresa mãe estão geralmente preocupados com, e necessitam ser informados acerca de, os resultados das operações do grupo como um todo.

Empresas Cujas Acções não sejam Publicamente Negociadas

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

DEFINIÇÕES

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

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

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

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

7. As acções ordinárias somente participam nos lucros líquidos do período após outros tipos de acções tais como acções preferenciais. Uma empresa pode ter mais do que uma classe de acções ordinárias. As acções ordinárias da mesma classe terão os mesmos direitos a receberem dividendos.
8. São exemplos de potenciais acções ordinárias:
 - (a) instrumentos de dívida ou de capital próprio, incluindo acções preferenciais, que sejam convertíveis em acções ordinárias;
 - (b) warrants e opções de acções;
 - (c) planos de empregados que permitam aos empregados receber acções ordinárias como parte da sua remuneração e outros planos de compra de acções; e
 - (d) acções que seriam emitidas após o cumprimento de certas condições resultantes de acordos contratuais tais como a compra de uma empresa ou de outros activos.

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

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

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

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

MENSURAÇÃO

Resultados por Acção Básicos

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

Resultados — Básicos

11. **Para a finalidade de calcular resultados por acção básicos, o resultado líquido do período atribuível a accionistas ordinários deve ser o resultado líquido do período após dedução dos dividendos preferenciais.**
12. Todos os itens de rendimentos e de gastos que sejam reconhecidos num período, incluindo gastos de impostos, itens extraordinários e interesses minoritários, são incluídos na determinação do resultado líquido do período (ver a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas). A quantia de resultado líquido atribuível a acções preferenciais, incluindo dividendos preferenciais do período, é deduzida do resultado líquido do período (ou adicionado ao prejuízo líquido do período) a fim de calcular o resultado líquido do período atribuível a acções ordinárias.
13. A quantia de dividendos preferenciais que é deduzida do resultado líquido do período é:
- a quantia de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais não cumulativas declarados com respeito ao período; e
 - a quantia total dos dividendos preferenciais necessários das acções preferenciais cumulativas do período quer os dividendos tenham ou não sido declarados. A quantia de dividendos preferenciais do período não inclui a quantia de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais cumulativas pagos ou declarados durante o período corrente com respeito a períodos anteriores.

Por Acção — Básicos

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

Exemplo — Número Médio Ponderado de Acções

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

Cálculo da média ponderada:

$$(1\ 700 \times 5/12) + (2\ 500 \times 6/12) + (2\ 250 \times 1/12) = 2\ 146 \text{ acções ou}$$

$$(1\ 700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\ 146 \text{ acções}$$

IAS 33

16. Na maior parte dos casos, as acções são incluídas no número médio ponderado de acções desde a data em que a retribuição seja recebível (que é geralmente a data da sua emissão), por exemplo:
- (a) as acções ordinárias emitidas em troca de dinheiro são incluídas quando o dinheiro seja recebível;
 - (b) as acções ordinárias emitidas por reinvestimento voluntário de dividendos em acções ordinárias ou preferenciais são incluídas na data dos pagamentos de dividendos;
 - (c) as acções ordinárias emitidas em resultado da conversão de um instrumento de dívida em acções ordinárias são incluídas à data em que o juro cessa de crescer;
 - (d) as acções ordinárias emitidas em lugar de juros ou de capital de outros instrumentos financeiros são incluídas na data em que o juro cessa de crescer;
 - (e) as acções ordinárias emitidas em troca da liquidação de um passivo da empresa são incluídos à data da liquidação;
 - (f) as acções ordinárias emitidas como compensação da aquisição de um activo que não seja dinheiro são incluídas à data em que aquisição seja reconhecida; e
 - (g) as acções ordinárias emitidas em troca da prestação de serviços à empresa são incluídas logo que os serviços sejam prestados.

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

17. As acções ordinárias emitidas como parte da retribuição da compra de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição são incluídas no número médio ponderado de acções à data da aquisição porque a adquirente incorpora o resultado das operações da adquirida nas suas demonstrações dos resultados à data da aquisição. As acções ordinárias emitidas como parte de uma concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses são incluídas no cálculo do número médio ponderado de acções de todos os períodos apresentados porque as demonstrações financeiras da empresa concentrada são preparadas como se a entidade concentrada sempre tivesse existido. Por isso, o número de acções ordinárias usadas para o cálculo dos resultados básicos por acção na concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses é o agregado do número médio ponderado de acções das empresas concentradas ajustada às acções equivalentes da empresa cujas acções estejam em circulação após a concentração.
18. Quando sejam emitidas acções ordinárias de forma parcialmente paga, estas acções são tratadas como uma fracção de uma acção ordinária até ao ponto em que elas tenham o direito de participar nos dividendos relativos a uma acção ordinária inteiramente paga durante o período financeiro.
19. As acções ordinárias que sejam de emitir após cumprimento de certas condições (acções contingentemente emissíveis) são consideradas em circulação e incluídas no cálculo dos resultados básicos por acção desde a data em que todas as condições necessárias tenham sido satisfeitas. As acções ordinárias em circulação que sejam contingentemente retornáveis (que sejam sujeitas a recompra) são tratadas como acções contingentemente emissíveis.
20. ***O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período e para todos os períodos apresentados deve ser ajustado aos acontecimentos, que não sejam a conversão de potenciais acções ordinárias, que tenham alterado o número de acções ordinárias em circulação sem a correspondente alteração nos recursos.***
21. As acções ordinárias podem ser emitidas ou o número de acções em circulação pode ser reduzido, sem a correspondente alteração nos recursos. São exemplos:
- (a) uma emissão de capitalização ou de bónus (conhecida em alguns países como um dividendo em acções);

- (b) um elemento de bónus em qualquer outra emissão, por exemplo um elemento de bónus numa emissão de direitos aos accionistas existentes;
- (c) um desdobramento de acções; e
- (d) um desdobramento de acções inverso (consolidação de acções).
22. Numa emissão de capitalização ou de bónus ou num desdobramento de acções, são emitidas acções ordinárias para os accionistas existentes sem nenhuma retribuição adicional. Por isso, o número de acções ordinárias em circulação é aumentado sem um aumento nos recursos. O número de acções ordinárias em circulação antes do acontecimento é ajustado quanto à alteração proporcional na quantidade de acções ordinárias em circulação como se o acontecimento tivesse ocorrido no começo do período mais antigo relatado. Por exemplo, numa emissão de bónus de duas para uma, o número de acções em circulação anterior à emissão é multiplicado pelo factor de três para obter a nova quantidade total de acções ou por um factor de dois para obter o número adicional de acções.
23. Com referência a 21 (b) atrás, a emissão de acções ordinárias no momento de exercer ou converter potenciais acções ordinárias não dará geralmente origem a um elemento de bónus, desde que as potenciais acções ordinárias tenham sido geralmente emitidas pelo seu valor inteiro, resultando numa alteração proporcional nos recursos disponíveis da empresa. Numa emissão de direitos, o preço de exercício é muitas vezes menor do que o justo valor das acções. Por isso tal emissão de direitos inclui um elemento de bónus. O número de acções ordinárias a usar ao calcular os resultados básicos por acção de todos os períodos anteriores à emissão de direitos é o número de acções ordinárias em circulação anteriores à emissão multiplicado pelo factor seguinte:

Justo valor por acção imediatamente anterior ao exercício de direitos

Justo valor por acção teórico ex-direitos

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

Exemplo — Emissão de Bónus

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

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

IAS 33

Exemplo — Emissão de Direitos

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

Cálculo do valor teórico por acção ex-direitos

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

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

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

Cálculo do factor de ajustamento

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

Cálculo dos resultados por acção (EPS)

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

Resultados por Acção Diluídos

24. **Para a finalidade de calcular resultados por acção diluídos, o lucro atribuível aos accionistas ordinários, e o número médio ponderado de acções em circulação devem ser ajustados perante os efeitos de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras⁽¹⁾.**
25. O cálculo de resultados por acção diluídos é consistente com o cálculo de resultados básicos por acções desde que considere todas as potenciais acção ordinárias distribuídas que estejam em circulação durante o período, isto é:
- (a) o lucro líquido do período atribuível às acções ordinárias é aumentado pela quantia de dividendos após impostos e juros reconhecidos no período com respeito às potenciais acções ordinárias diluidoras e ajustado por quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras.

⁽¹⁾ Ver também SIC-24: Resultados por Acção — Instrumentos Financeiros e Outros Contratos que Possam ser Liquidados em Acções.

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

Resultados — Diluídos

26. **Para a finalidade de calcular resultados diluídos por acção, a quantia de resultado líquido do período atribuível a accionistas ordinários, como calculado de acordo com o parágrafo 11, deve ser ajustada pelo efeito após-impostos:**
- (a) **quaisquer dividendos de potenciais acções ordinárias diluidoras que tenham sido deduzidos para chegar ao lucro líquido atribuível a accionistas ordinários como calculados de acordo com o parágrafo 11;**
- (b) **juros reconhecidos, no período, das potenciais acções ordinárias diluidoras; e**
- (c) **quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras.**
27. Após as potenciais acções ordinárias serem convertidas em acções ordinárias, os dividendos, juros e outros rendimentos ou gastos associados com essas potenciais acções ordinárias deixarão de ser incorridos. Em lugar disso, as novas acções ordinárias terão direito a participar no lucro líquido atribuível a accionistas ordinários. Por isso, o lucro líquido do período atribuível a accionistas ordinários calculados de acordo com o parágrafo 11 é aumentado pela quantia de dividendos, juros e outros rendimentos ou gastos que serão poupados na conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras em acções ordinárias. Os gastos associados com as potenciais acções ordinárias incluem honorários e descontos ou prémios que sejam tomados em conta como ajustamentos de rendimento (yield) (ver a IAS 32). As quantias de dividendos, juros e outros rendimentos ou gastos são ajustados por quaisquer impostos, suportados pela empresa, que lhes sejam atribuíveis.

Exemplo — Obrigações Convertíveis

Lucro líquido	1 004
Acções ordinárias em circulação	1 000
Resultados básicos por acção	1,0
Obrigações convertíveis	100
Cada bloco de 10 obrigações é convertível em 3 acções ordinárias	
Gasto de juros do ano corrente relacionados com o componente passivo da obrigação convertível	10
Imposto corrente e diferido relacionado com esse gasto de juros	4
(Nota: O gasto de juros inclui amortização do desconto proveniente do reconhecimento inicial do componente passivo (ver a IAS 32))	
Lucro líquido ajustado	$1\ 004 + 10 - 4 = 1\ 010$
Número de acções ordinárias resultantes da conversão de obrigações	30
Número de acções ordinárias usadas para calcular resultados diluídos por acções	$1\ 000 + 30 = 1\ 030$
Resultados por acção diluídos	$\frac{1\ 000}{1\ 030} = 0,98$

IAS 33

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

Por Acção — Diluídos

29. *Para a finalidade de calcular resultados por acção diluídos, o número de acções ordinárias deve ser o número médio ponderado de acções ordinárias calculado de acordo com os parágrafos 14 e 20, mais o número médio ponderado de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras em acções ordinárias. As potenciais acções ordinárias diluidoras devem-se considerar como tendo sido convertidas em acções ordinárias no início do período ou, se mais tarde, na data da emissão das potenciais acções ordinárias.*
30. O número de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de potenciais acções ordinárias diluidoras é determinado a partir dos termos das acções ordinárias potenciais. O cálculo presume a taxa de conversão mais vantajosa ou o preço de exercício do ponto de vista do detentor das potenciais acções ordinárias.
31. Tal como no cálculo dos resultados básicos por acção, as acções ordinárias cuja emissão seja contingente pela ocorrência de certos acontecimentos devem ser consideradas em circulação e incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos se as condições tiverem sido satisfeitas (os acontecimentos ocorrerem). As acções a emitir contingentemente devem ser incluídas à data do começo do período (ou à data do acordo inerente às acções contingentes, se posterior). Se as condições não tiverem sido satisfeitas, o número de acções emitidas contingentemente incluídos no cálculo dos resultados por acção diluídos é baseado na quantidade de acções que seriam emitidas se o fim do período de relato fosse o fim do período de contingência. A reexpressão não é permitida se as condições não foram satisfeitas quando se extinguir o período de contingência. As disposições deste parágrafo aplicam-se igualmente às potenciais acções ordinárias que sejam emissíveis após satisfação de certas condições (potenciais acções ordinárias contingentemente emissíveis).
32. Uma subsidiária, um empreendimento conjunto ou uma associada pode emitir potenciais acções ordinárias que sejam convertíveis ou em acções ordinárias da subsidiária, empreendimento conjunto ou associada, ou em acções ordinárias da empresa que relata. Se estas potenciais acções ordinárias da subsidiária, associada ou empreendimento conjunto tiverem um efeito de diluição nos resultados básicos por acção consolidados da empresa que relata, são incluídos no cálculo dos resultados diluídos por acção.
33. *Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma empresa deve assumir o exercício das opções diluidoras e de outras potenciais acções ordinárias diluidoras da empresa. Os proventos assumidos destas emissões devem ser considerados como sendo recebidos a partir da emissão de acções ao justo valor. A diferença entre o número de acções emitidas e o número de acções que teriam sido emitidas ao justo valor deve ser tratada como uma emissão de acções ordinárias sem nenhuma retribuição.*
34. O justo valor para esta finalidade é calculado na base do preço médio das acções ordinárias durante o período.
35. As opções e outros acordos de compra de acções são diluidoras quando resultarem na emissão de acções ordinárias por menos do que o justo valor. A quantia diluidora é o justo valor menos o preço de emissão. Por isso, a fim de calcular os resultados por acção diluídos, cada um de tais acordos é tratado como consistindo de:
- (a) um contrato para emitir um certo número de acções ordinárias pelo seu justo valor médio durante o período. As acções a serem emitidas são justamente apreçadas e pressupõe-se não serem nem diluidoras nem anti-diluidoras. São ignoradas no cálculo de resultados diluídos por acção; e

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

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

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

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

36. Este método de calcular o efeito de opções e outros acordos de compra de acções produz o mesmo resultado que o método de compra de acções próprias que é usado em muitos países. Isto não implica que a empresa tenha entrado numa transacção de compra das suas próprias acções, que pode não ser praticável em certas circunstâncias ou legalmente em algumas jurisdições.
37. Na medida em que acções pagas parcialmente não tenham o direito de participar nos dividendos durante o período financeiro elas são consideradas o equivalente de warrants ou opções.

Potenciais Acções Ordinárias Diluidoras

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

IAS 33

40. As potenciais acções ordinárias são anti-diluidoras quando a sua conversão para acções ordinárias aumentariam os resultados por acção das operações ordinárias em continuação ou diminuiriam o prejuízo por acção das operações ordinárias em continuação. Os efeitos das potenciais acções ordinárias anti-diluidoras são ignorados no cálculo dos resultados por acção diluídos.
41. Ao considerar se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou anti-diluidoras, cada emissão ou séries de potenciais acções ordinárias são consideradas separadamente e não agregadamente. A sequência em que as potenciais acções ordinárias são consideradas pode afectar a qualificação como sendo diluidoras ou não. Por isso, a fim de maximizar a diluição de resultados básicos por acção, cada emissão ou série de potenciais acções ordinárias são consideradas em sequência a partir da mais diluidora para a menos diluidora.

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

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

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

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

Cálculo de Resultados por Acção Diluídos

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

Desde que os resultados por acção diluídos sejam aumentados quando são tomadas em consideração as acções preferenciais convertíveis (de 3.23 a 3.45) as acções preferenciais convertíveis são anti-diluidoras e são ignoradas no cálculo de resultados por acção diluídos. Por isso, os resultados por acção diluídos são 3.23.

Este exemplo não ilustra a classificação de instrumentos financeiros convertíveis entre passivos e capital próprio ou a classificação dos respectivos juros e divididos entre gastos e capital próprio segundo a IAS 32.

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

REEXPRESSION

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

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

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

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

IAS 33

45. Uma empresa é encorajada a divulgar uma descrição de transacções de acções ordinárias ou de transacções de potenciais acções ordinárias, que não sejam emissões de capitalização e desdobramento de acções, que ocorram após a data do balanço quando sejam de importância tal que a não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras fazerem as avaliações devidas e tomar decisões (ver a IAS 10, Acontecimentos após a Data do Balanço). São exemplos de tais transacções:
- (a) a emissão de acções a dinheiro;
 - (b) a emissão de acções quando os proventos sejam para reembolsar dívidas ou acções preferenciais em circulação à data do balanço;
 - (c) a remição de acções ordinárias em circulação;
 - (d) a conversão ou exercício de potenciais acções ordinárias, em circulação à data do balanço, em acções ordinárias;
 - (e) a emissão de warrants, opções ou títulos convertíveis; e
 - (f) a consecução de condições que resultariam na emissão de acções contingentemente emissíveis.
46. As quantias de resultados por acção não são ajustadas devido a transacções que ocorram após a data do balanço porque tais transacções não afectam a quantia de capital usado para produzir o resultado líquido do período.

APRESENTAÇÃO

47. *Uma empresa deve apresentar resultados por acção básicos e diluídos na face da demonstração dos resultados para cada classe de acções ordinárias que tenham direitos diferentes de participação no lucro líquido do período. Uma empresa deve apresentar resultados por acção básicos e diluídos com igual proeminência para todos os períodos apresentados.*
48. *Esta Norma exige que uma empresa apresente resultados por acção básicos e diluídos mesmo se as quantias divulgadas forem negativas (um prejuízo por acção).*

DIVULGAÇÃO

49. *Uma empresa deve divulgar o seguinte:*
- (a) *as quantias usadas como numeradores no cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos e uma reconciliação dessas quantias com o resultado líquido do período; e*
 - (b) *os números médios ponderados de acções ordinárias usados como denominador no cálculo dos resultados por acção básicos diluídos e uma reconciliação destes denominadores uns com os outros.*
50. Os instrumentos financeiros e outros contratos que gerem potenciais acções ordinárias podem incorporar termos e condições que afectem a mensuração de resultados por acção básicos e diluídos. Estes termos e condições podem determinar se quaisquer potenciais acções ordinárias são ou não diluidoras e, em caso afirmativo, o efeito sobre o número médio ponderado de acções em circulação e quaisquer consequentes ajustamentos ao lucro líquido atribuível aos accionistas ordinários. Quer a divulgação dos termos e condições seja ou não exigida pela IAS 32 tal divulgação é encorajada por esta Norma.
51. *Se uma empresa divulgar, adicionalmente aos resultados por acção básicos e diluídos, quantias por acção utilizando um componente relatado de lucro líquido que não seja o resultado líquido do período atribuível aos accionistas ordinários, tais quantias devem ser calculadas usando o número médio ponderado de acções ordinárias determinados de acordo com esta Norma. Se um componente de lucro líquido for usado que não seja relatado como item numa linha da demonstração dos resultados, deve ser proporcionada uma reconciliação entre o componente usado e a linha do item que seja relatado na demonstração dos resultados. As quantias por acção básicas e diluídas devem ser divulgadas com proeminência igual.*

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

DATA DE EFICÁCIA

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

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 34

Relato Financeiro Intercalar

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

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

INTRODUÇÃO

1. Esta Norma («IAS 34») trata de relato financeiro intercalar, um assunto não coberto por uma Norma Internacional de Contabilidade anterior. A IAS 34 entra em vigor para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.
2. Um relatório financeiro intercalar é um relatório financeiro que contém quer um conjunto completo quer um conjunto condensado de demonstrações financeiras relativas a um período mais curto do que um ano financeiro completo de uma empresa.
3. Esta Norma não diz que empresas devem publicar relatórios financeiros intercalares, quão frequentemente, ou quão breve após o fim de um período intercalar. No pensamento do IASC, esses assuntos devem ser decididos pelos governos nacionais, reguladores de valores mobiliários, bolsas e organizações contabilísticas. Esta Norma aplica-se se uma empresa for designada ou lhe seja exigido que publique um relatório financeiro intercalar de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.
4. Esta Norma:
 - (a) define o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar, incluindo divulgações; e
 - (b) identifica os princípios contabilísticos de reconhecimento e de mensuração que devam ser aplicados num relatório financeiro intercalar.
5. O conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar é um balanço condensado, uma demonstração dos resultados condensada, uma demonstração de fluxos de caixa condensada, uma demonstração condensada que mostre as alterações no capital próprio, e notas explicativas seleccionadas.
6. No pressuposto de que alguém que leia um relatório intercalar de uma empresa terá também acesso ao seu relatório anual mais recente, virtualmente nenhuma das notas às demonstrações financeiras anuais são repetidas ou actualizadas no relatório intercalar. Em vez disso, as notas intercalares incluem primordialmente uma explicação dos acontecimentos e alterações que sejam significativos para a compreensão das alterações na posição financeira e no desempenho da empresa desde a última data do relatório anual.
7. Uma empresa deve aplicar as mesmas políticas contabilísticas no seu relatório financeiro intercalar que as que são aplicadas nas suas demonstrações financeiras anuais, excepto para as alterações de política contabilística feitas após a data das mais recentes demonstrações financeiras anuais que devam ser reflectidas nas próximas demonstrações financeiras anuais. A frequência de relato de uma empresa — anual, semestral, ou trimestral — não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais. Para atingir esse objectivo, as mensurações para finalidades de relato intercalar são feitas na base desde o início do ano até à data.

IAS 34

8. Um apêndice a esta Norma proporciona orientação para aplicar os princípios básicos de reconhecimento e de mensuração em datas intercalares a vários tipos de activos, passivos, rendimentos e gastos. O gasto de impostos sobre o rendimento para um período intercalar é baseado numa taxa efectiva de imposto sobre o rendimento médio anual estimado, consistente com a avaliação anual de impostos.
9. Ao decidir como reconhecer, classificar ou divulgar um item para finalidades de relato financeiro intercalar, deve ser avaliada a materialidade em relação aos dados do período financeiro intercalar, não dados anuais previstos.

ÍNDICE

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

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

OBJECTIVO

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

ÂMBITO

1. Esta Norma não define a que empresas deve ser exigido que publiquem relatórios financeiros intercalares, qual a frequência, qual o prazo após o final de um período intercalar. Porém, os governos, os reguladores de valores mobiliários, as bolsas de valores e as organizações contabilísticas exigem muitas vezes que as empresas cuja dívida ou valores mobiliários de capital próprio sejam publicamente negociados, publiquem relatórios financeiros intercalares. Esta Norma aplica-se se a uma empresa for exigido, ou designada para publicar um relatório financeiro intercalar de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade. International Accounting Standards Committee (IASC) encoraja as empresas, cujos títulos sejam publicamente negociados, a proporcionar relatórios financeiros intercalares que se conformem com o reconhecimento, mensuração e divulgação dos princípios estabelecidos nesta Norma. Especificamente, as empresas cujos valores mobiliários sejam publicamente negociados são encorajadas a:
 - (a) proporcionar relatórios financeiros intercalares pelo menos no fim da primeira metade do seu ano financeiro; e
 - (b) tornar os seus relatórios financeiros intercalares disponíveis não mais tarde do que 60 dias após o fim do período intercalar.
2. Cada relatório financeiro, anual ou intercalar, é avaliado por si próprio quanto à conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade. O facto de que uma empresa possa não ter proporcionado relatórios financeiros intercalares durante um particular ano financeiro ou possa ter proporcionado relatórios financeiros intercalares que não se conformem com esta Norma, não evita que as demonstrações financeiras anuais da empresa não se conformem com as Normas Internacionais de Contabilidade se de outra forma não o estiverem.
3. Se um relatório financeiro intercalar for descrito como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade, então tem de conformar-se com todos os requisitos desta Norma. O parágrafo 19 exige certas divulgações a este respeito.

DEFINIÇÕES

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

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

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

CONTEÚDO DE UM RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR

5. A IAS 1 define um conjunto completo de demonstrações financeiras como um que inclua as componentes seguintes:
 - (a) balanço;
 - (b) demonstração dos resultados;
 - (c) uma demonstração mostrando quer (i) todas as alterações no capital próprio, quer (ii) alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com os detentores e distribuições a detentores;
 - (d) demonstração de fluxos de caixa; e
 - (e) políticas contabilísticas e notas explicativas.

IAS 34

6. No interesse de considerações de tempestividade e de custo e para evitar repetição de informação previamente relatada, pode ser exigido a uma empresa, ou esta pode ser designada, para proporcionar menos informação em datas intercalares do que em comparação com as suas demonstrações financeiras anuais. Esta Norma define o conteúdo mínimo de um relatório financeiro intercalar como o que inclui demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas. Pretende-se que o relatório financeiro intercalar proporcione uma actualização do último conjunto de demonstrações financeiras anuais. Nessa conformidade, ele dá ênfase a novas actividades, acontecimentos e circunstâncias mas não duplica informação previamente relatada.
7. Nada nesta Norma pretende proibir ou desencorajar uma empresa de publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras (como descrito na IAS 1) no seu relatório financeiro intercalar, e não nas demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas. Nem esta Norma proíbe ou desencoraja uma empresa de incluir nas demonstrações financeiras condensadas mais do que as linhas de itens seleccionadas ou notas explicativas mínimas como estabelecido nesta Norma. As orientações de reconhecimento e de mensuração nesta Norma aplicam-se também a demonstrações financeiras completas de um período intercalar e tais demonstrações devem incluir todas as divulgações exigidas por esta Norma (particularmente as divulgações de notas seleccionadas do parágrafo 16) assim como as exigidas por outras Normas Internacionais de Contabilidade.

Componentes Mínimos de um Relatório Financeiro Intercalar

8. **Um relatório financeiro intercalar deve incluir, como mínimo, os componentes seguintes:**
 - (a) **balanço condensado;**
 - (b) **demonstração condensada dos resultados;**
 - (c) **demonstração condensada mostrando ou (i) todas as alterações no capital próprio, ou (ii) alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com detentores e distribuições a detentores;**
 - (d) **demonstração condensada de fluxos de caixa; e**
 - (e) **notas explicativas seleccionadas.**

Forma e Conteúdo de Demonstrações Financeiras Intercalares

9. **Se uma empresa publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras no seu relatório financeiro intercalar, a forma e conteúdo dessas demonstrações devem conformar-se com os requisitos da IAS 1 relativos a um conjunto completo de demonstrações financeiras.**
10. **Se uma empresa publicar um conjunto de demonstrações financeiras condensadas no seu relatório financeiro intercalar, essas demonstrações condensadas devem incluir, como mínimo, cada um dos títulos e subtítulos que foram incluídos nas suas demonstrações financeiras anuais mais recentes e as notas explicativas seleccionadas como exigido por esta Norma. Devem ser incluídos linhas de itens adicionais ou outros se a sua omissão fizer com que as demonstrações financeiras condensadas intercalares fiquem enganosas.**
11. **Os resultados por acção básicos e diluídos devem ser apresentados na face da demonstração dos resultados, completa ou condensada, relativas a um período intercalar.**
12. A Norma 1 proporciona orientação sobre a estrutura das demonstrações financeiras e inclui um apêndice, «Estrutura Ilustrativa de Demonstrações Financeiras», que proporcione orientação adicional sobre os principais títulos e subtítulos.
13. Se bem que a Norma 1 exija que uma demonstração que mostre as alterações no capital próprio seja apresentada como uma componente separada das demonstrações financeiras de uma empresa, ela permite que informação acerca das alterações no capital próprio provenientes de transacções de capital com detentores e distribuição a detentores seja mostrada ou na face da demonstração ou, alternativamente, nas notas. Uma empresa segue o mesmo formato nas suas demonstrações intercalares mostrando as alterações no capital próprio, como mostrou nas suas mais recentes demonstrações anuais.
14. Um relatório financeiro intercalar será preparado numa base consolidada se as mais recentes demonstrações financeiras anuais da empresa tenham sido demonstrações consolidadas. As demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe não são consistentes ou comparáveis com as demonstrações consolidadas no mais recente relatório financeiro anual. Se um relatório financeiro anual de uma empresa incluiu as demonstrações financeiras individuais da empresa mãe adicionalmente às demonstrações financeiras consolidadas, esta Norma nem exige nem proíbe a inclusão das demonstrações individuais da detentora no relatório financeiro intercalar da empresa.

Notas Explicativas Seleccionadas

15. Um utente de um relatório financeiro intercalar de uma empresa terá também acesso ao relatório financeiro anual mais recente dessa empresa. É desnecessário, por isso, que as notas a um relatório financeiro intercalar proporcionem actualizações relativamente insignificantes à informação que já foi relatada nas notas no relatório anual mais recente. Numa data intercalar, é mais útil uma explicação de acontecimentos e transacções que sejam significativos para uma compreensão das alterações na posição financeira e do desempenho da empresa desde o último relatório anual.
16. **Uma empresa deve incluir a informação que se segue, como mínimo, nas notas às demonstrações financeiras intercalares, se materiais e se não divulgadas noutra local no relatório financeiro intercalar. A informação deve normalmente ser relatada na base financeira desde o início do ano até à data. Porém, a empresa deve também divulgar quaisquer acontecimentos ou transacções que sejam materiais para uma compreensão do período intercalar corrente:**
- (a) **uma declaração de que as mesmas políticas contabilísticas e métodos de cálculo são seguidos nas demonstrações financeiras intercalares quando comparadas com as mais recentes demonstrações financeiras anuais ou, se essas políticas ou métodos tiverem sido alterados, uma descrição da natureza e efeitos da alteração;**
 - (b) **comentários explicativos acerca da sazonalidade ou do ciclo das operações intercalares;**
 - (c) **a natureza e quantia de itens que afectem activos, passivos, capital próprio, resultados líquidos ou fluxos de caixa que sejam não usuais por causa da sua natureza, dimensão ou incidência;**
 - (d) **a natureza e quantia de alterações em estimativas de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente ou alterações em estimativas de quantias relatadas nos anos financeiros anteriores, se essas alterações tiverem um efeito material no período intercalar corrente;**
 - (e) **emissões, recompras e reembolsos de valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio;**
 - (f) **dividendos pagos (agregados ou por acção) separadamente de acções ordinárias e de outras acções;**
 - (g) **réditos por segmentos e resultados por segmentos de segmentos de negócio ou segmentos geográficos, quaisquer que seja a base primária da empresa de relatar por segmentos (apenas é exigida divulgação de dados por segmentos no relatório financeiro intercalar de uma empresa se a IAS 14, Relato por Segmentos, exigir que a empresa divulgue dados por segmentos nas suas demonstrações financeiras anuais);**
 - (h) **acontecimentos materiais subsequentes ao fim do período intercalar que não tenham sido reflectidos nas demonstrações financeiras do período intercalar;**
 - (i) **o efeito de alterações na composição da empresa durante o período intercalar, incluindo concentrações de actividades empresariais, aquisição ou alienação de subsidiárias e investimentos financeiros de longo prazo, reestruturações e operações em descontinuação; e**
 - (j) **alterações em passivos contingentes ou activos contingentes desde a data do último balanço anual.**
17. São dados abaixo exemplos das espécies de divulgações que são exigidas pelo parágrafo 16. As Normas Internacionais de Contabilidade individuais proporcionam orientação com respeito a divulgações para muitas destes itens.
- (a) a redução da quantia de inventários para o valor realizável líquido e a reversão de tal redução;
 - (b) o reconhecimento de uma perda por imparidade de activos fixos tangíveis, activos intangíveis de ou outros activos e a reversão de tal perda por imparidade;
 - (c) a reversão de quaisquer provisões relativas a custos de reestruturação;

IAS 34

- (d) aquisições e alienações de rubricas de activo fixo tangível;
 - (e) compromissos de compra de activos fixos tangíveis;
 - (f) liquidações de litígios;
 - (g) correcções de erros fundamentais em dados financeiros anteriormente relatados;
 - (h) itens extraordinários;
 - (i) qualquer falha de pagamento de dívidas ou qualquer quebra de um convénio de dívida que não tenha sido subsequentemente corrigido; e
 - (j) transacções com partes relacionadas.
18. Outras Normas Internacionais de Contabilidade especificam divulgações que devem ser feitas em demonstrações financeiras. Nesse contexto, demonstrações financeiras significam conjuntos completos de demonstrações financeiras do tipo normalmente incluído num relatório financeiro anual e algumas vezes incluído noutros relatórios. As divulgações exigidas por essas outras Normas Internacionais de Contabilidade não são exigidas se o relatório financeiro intercalar de uma empresa incluir somente demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas em vez de um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Divulgação de Conformidade com IAS's

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

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

20. ***Os relatórios intercalares devem incluir demonstrações financeiras intercalares (condensadas ou completas) relativamente a períodos como se segue:***
- (a) ***balanço no fim do período intercalarcorrente e um balanço comparativo no fim do ano financeiro imediatamente precedente;***
 - (b) ***demonstração dos resultados para o período intercalar corrente e cumulativamente para o ano financeiro corrente desde o início até à data, com demonstrações de resultados comparativas para os períodos intercalares comparáveis (corrente e desde o início até à data), do ano financeiro imediatamente precedente;***
 - (c) ***demonstração que mostre alterações no capital próprio cumulativamente para o ano financeiro corrente desde o início até à data, com uma demonstração comparativa para o período comparável desde o início do ano até à data, do ano financeiro imediatamente precedente; e***
 - (d) ***demonstração dos fluxos de caixa cumulativamente para o ano financeiro corrente até à data, com uma demonstração comparativa para o período comparável desde o início do ano até à data, do ano financeiro imediatamente precedente.***
21. Para uma empresa cujo negócio seja altamente sazonal, pode ser útil informação financeira para os doze meses que findam na data do relato intercalar e informação comparativa para o período anterior de doze meses. Nessa conformidade, as empresas cujo negócio seja altamente sazonal são encorajadas a considerar relatar tal informação adicionalmente à informação pedida no parágrafo precedente.
22. O Apêndice A ilustra os períodos exigidos a serem apresentados por uma empresa que relate semestralmente e uma empresa que relate trimestralmente.

Materialidade

23. ***Ao decidir como reconhecer, mensurar, classificar ou divulgar um item para finalidades de relato financeiro intercalar, a materialidade deve ser avaliada com relação aos dados financeiros do período intercalar. Ao se fazerem avaliações da materialidade, deve ser reconhecida que mensurações intercalares podem contar com estimativas numa extensão mais vasta do que as mensurações de dados financeiros anuais.***
24. O Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade diz que «não se pretende que as Normas Internacionais de Contabilidade se apliquem a rubricas imateriais.» A Estrutura Conceptual diz que «a informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras». A IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, exige divulgação separada de itens extraordinários materiais, itens ordinários não usuais, operações descontinuadas, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas. A IAS 8 não contém orientação quantificada quanto à materialidade.
25. Enquanto que é sempre exigido julgamento ao avaliar a materialidade para finalidades de relato financeiro, esta Norma baseia a decisão de reconhecimento e de divulgação nos dados do próprio período intercalar por razões de compreensibilidade dos números intercalares. Por conseguinte, por exemplo, itens não usuais ou extraordinários, alterações nas políticas contabilísticas ou nas estimativas, e erros fundamentais são reconhecidos e baseados na materialidade com relação aos dados do período intercalar para evitar inferências enganosas que poderiam resultar da não divulgação. O objectivo primordial é o de assegurar que um relatório financeiro intercalar inclua toda a informação que seja relevante para a compreensão da posição financeira de uma empresa e do seu desempenho durante o período intercalar.

DIVULGAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ANUAIS

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

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

As Mesmas Políticas Contabilísticas que as Anuais

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

IAS 34

29. A exigência de que uma empresa aplique as mesmas políticas contabilísticas nas suas demonstrações financeiras intercalares como nas suas demonstrações anuais pode parecer sugerir que as mensurações do período intercalar sejam feitas como se cada período intercalar seja considerado como um período de relato independente. Porém, ao dispor que a frequência de relato de uma empresa não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais, o parágrafo 28 reconhece que um período intercalar é uma parte do ano financeiro maior. A mensuração actualizada pode envolver alterações na estimativa de quantias relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente. Mas os princípios de reconhecimento de activos, passivos, rendimentos e gastos dos períodos intercalares são os mesmos que nas demonstrações financeiras anuais.
30. Para exemplificar:
- (a) os princípios de reconhecimento e de mensuração de perdas por reduções nas quantias de inventários, reestruturações ou imparidades num período intercalar são os mesmos que os que uma empresa seguiria se somente fossem preparadas demonstrações financeiras anuais. Porém, se tais rubricas forem reconhecidas e mensuradas num único período intercalar e a estimativa se altera num período intercalar subsequente desse ano financeiro, a estimativa original é alterada num período intercalar subsequente quer por acréscimo de uma quantia adicional de perdas quer por reversão da quantia previamente reconhecida;
 - (b) um custo que não satisfaça a definição de activo no fim de um período intercalar não é diferido no balanço quer para aguardar informação futura quanto a se satisfaz a definição de activo quer para alisar resultados durante períodos intercalares dentro de um ano financeiro; e
 - (c) os gastos de impostos sobre o rendimento são reconhecidos em cada período intercalar baseados na melhor estimativa da taxa média ponderada anual de imposto sobre o rendimento esperados para o ano financeiro inteiro. As quantias associadas de gastos de impostos sobre o rendimento associadas a um período intercalar podem ter de ser ajustadas num período intercalar subsequente desse ano financeiro se a estimativa da taxa anual do imposto sobre o rendimento se alterar.
31. Segundo a Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras (a estrutura conceptual), reconhecimento é o «processo de incorporar no balanço ou na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento». As definições de activos, passivos, rendimentos e gastos são fundamentais para o reconhecimento, tanto nas datas de relato anual como de relato intercalar.
32. Quanto a activos, os mesmos testes de benefícios económicos futuros aplicam-se tanto nas datas intercalares como no final do ano financeiro de uma empresa. Custos, que, pela sua natureza, se não se qualificarem como activos no final do ano financeiro, não se qualificarão da mesma forma em datas intercalares. Similarmente, um passivo numa data intercalar tem de representar uma obrigação existente nessa data, tal como tem na data de relato anual.
33. Uma característica essencial de rendimentos (réditos) e de gastos é a de que os influxos e exfluxos relacionados de activos e de passivos tenham já tido lugar. Se esses influxos ou exfluxos tiverem já acontecido, os réditos e os gastos são reconhecidos; de outro modo não são reconhecidos. A Estrutura Conceptual diz que «os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando uma diminuição nos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição de um activo ou um aumento de um passivo tenham surgido e que possam ser mensurados fiavelmente... [A] Estrutura Conceptual não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.»
34. Na mensuração de activos, passivos, rendimentos, gastos e fluxos de caixa relatados nas suas demonstrações financeiras, uma empresa que só relata anualmente está apta a tomar em consideração informação que se torne disponível durante o ano financeiro. As suas mensurações são feitas, com efeito, na base desde o início do ano até à data.
35. Uma empresa que relata semestralmente usa informação disponível no meio do ano ou perto dele, ao fazer as mensurações nas suas demonstrações financeiras para o primeiro período de seis meses e informação disponível no fim do ano ou próximo, para o período de doze meses. As mensurações de doze meses

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

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

Réditos Recebidos Sazonal, Cíclica ou Ocasionalmente

37. ***Os réditos que sejam recebidos sazonal, cíclica ou ocasionalmente dentro de um ano financeiro não devem ser antecipados ou diferidos numa data intercalar se a antecipação ou diferimento não for apropriada no fim do ano financeiro da empresa.***
38. Exemplos incluem o rédito de dividendos, de royalties e de subsídios governamentais. Adicionalmente, algumas empresas obtêm consistentemente mais réditos em certos períodos intercalares de um ano financeiro do que em outros períodos intercalares como, por exemplo, réditos sazonais de retalhistas. Tais réditos são reconhecidos quando ocorrerem.

Custos Incorridos não Linearmente durante o Ano Financeiro

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

Aplicação dos Princípios de Reconhecimento e Mensuração

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

Uso de Estimativas

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

REEXPRESSÃO DE PERÍODOS INTERCALARES ANTERIORMENTE RELATADOS

43. ***Uma alteração em políticas contabilísticas, com excepção daquela cuja transição seja especificada por uma nova Norma Internacional de Contabilidade, deve ser reflectida por:***
- (a) ***reexpressar as demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente e dos períodos intercalares comparáveis de anos financeiros anteriores (ver parágrafo 20), se a empresa seguir o tratamento de referência segundo a IAS 8; ou***
- (b) ***reexpressar as demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente, se a empresa seguir o tratamento alternativo permitido pela IAS 8. Neste caso, os períodos intercalares comparáveis de anos financeiros anteriores não são reexpressos.***

IAS 35

44. Um objectivo do princípio precedente é o de assegurar que uma política contabilística única seja aplicada a uma classe particular de transacções durante todo o ano financeiro. Pela IAS 8, uma alteração na política contabilística é reflectida por aplicação retrospectiva, com reexpressão de dados financeiros do períodos anterior, se praticável. Porém, se a quantia do ajustamento relacionado com os anos financeiros anteriores não for razoavelmente determinável, então pela IAS 8 a nova política é aplicada prospectivamente. Uma alternativa permitida é a de incluir o ajustamento total acumulado retrospectivo na determinação do resultado líquido do período em que a política contabilística seja alterada. O efeito do princípio incluído no parágrafo 43 é o de exigir que dentro do ano financeiro corrente qualquer alteração na política contabilística seja aplicada retrospectivamente ao começo do ano financeiro.
45. Permitir que políticas contabilísticas sejam reflectidas como de uma data intercalar dentro do ano financeiro daria lugar a que duas diferentes políticas contabilísticas fossem aplicadas a uma classe particular de transacções dentro de um único ano financeiro. O resultado seria dificuldades de imputação intercalar, resultados operacionais obscurecidos, e análises complicadas e incompreensibilidade de informação periódica intercalar.

DATA DE EFICÁCIA

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

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 35**Unidades Operacionais em Descontinuação**

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

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

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

INTRODUÇÃO

1. Esta Norma (IAS 35) trata da apresentação e das divulgações relativas a unidades operacionais em descontinuação. A matéria foi tratada de forma relativamente abreviada nos parágrafos 19-22 da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. A IAS 35 substitui esses parágrafos da IAS 8. A IAS 35 entra em vigor para as demonstrações financeiras relativas aos períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999. Encoraja-se a aplicação mais cedo.
2. Os objectivos da IAS 35 são estabelecer uma base para separar informação acerca de uma unidade operacional importante que uma empresa esteja a descontinuar da informação acerca das unidades operacionais em continuação e especificar as divulgações mínimas acerca de uma unidade operacional em descontinuação. A distinção entre unidades operacionais em descontinuação e em continuação aumenta a capacidade de os investidores, credores e outros utentes de demonstrações financeiras fazerem projecções dos fluxos de caixa, da capacidade de gerar resultados e da posição financeira da empresa.
3. Uma unidade operacional em descontinuação é uma componente relativamente grande de uma empresa — tal como um segmento de negócio ou geográfico segundo a IAS 14 — Relato por Segmentos- que a empresa, no seguimento de um único plano, esteja a alienar substancialmente no seu todo ou esteja a deixar de operar por via do abandono ou da venda em fracções.

4. Esta Norma usa o termo «unidade operacional em descontinuação» em vez do tradicional «unidade operacional descontinuada» porque «unidade operacional descontinuada» (tempo passado) implica que o reconhecimento de uma descontinuação só é necessário em ou perto do final do processo de descontinuação da unidade operacional. Esta Norma exige que as divulgações acerca de uma unidade operacional em descontinuação comecem mais cedo do que isso — quando tiver sido adoptado e anunciado um plano formal pormenorizado para a alienação ou quando a empresa já tiver celebrado um contrato para a sua alienação.
5. Esta é uma Norma de apresentação e divulgação. Foca-se no modo de apresentar uma unidade operacional em descontinuação nas demonstrações financeiras de uma empresa e a informação que deve ser divulgada. Não estabelece quaisquer novos princípios para decidir quando e como reconhecer e mensurar os rendimentos, gastos, fluxos de caixa, e alterações nos activos e passivos relativos à unidade operacional em descontinuação. Ao invés, exige que as empresas sigam os princípios de reconhecimento e de mensuração de outras Normas Internacionais de Contabilidade.
6. Segundo esta Norma, a informação acerca de uma descontinuação planeada tem de ser inicialmente divulgada no primeiro conjunto de demonstrações financeiras emitidas por uma empresa após (a) ter celebrado um acordo para vender substancialmente todos os activos da unidade operacional em descontinuação ou (b) o seu conselho de directores ou outro órgão de gestão similar ter não só aprovado mas também anunciado a descontinuação planeada. Os requisitos de divulgação incluem:
 - uma descrição da unidade operacional em descontinuação;
 - o(s) segmento(s) de negócio ou geográfico em que é relatado;
 - a data e a natureza do acontecimento de divulgação inicial;
 - a data da conclusão esperada;
 - as quantias escrituradas dos activos totais e dos passivos totais a serem alienados;
 - as quantias escrituradas de rédito, gastos, e resultado líquido antes dos impostos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação e o respectivo gasto de imposto sobre o rendimento;
 - os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às actividades operacionais, de investimento e de financiamento da unidade operacional em descontinuação;
 - a quantia de qualquer ganho ou perda que seja reconhecida na alienação de activos ou na liquidação de passivos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação, e respectivo gasto de imposto sobre o rendimento; e
 - os preços de venda líquidos, após os custos com a alienação, provenientes da venda desses activos líquidos relativamente aos quais a empresa tenha celebrado um ou mais acordos de venda vinculativos, assim como a respectiva data esperada, e as quantias escrituradas desses activos líquidos.
7. As demonstrações financeiras relativas aos períodos após a divulgação inicial tem de actualizar essas divulgações, incluindo uma descrição de quaisquer alterações significativas na quantia ou na data dos fluxos de caixa relativos aos activos e passivos a serem alienados ou liquidados e que as causas dessas alterações.
8. As divulgações ficariam feitas se fosse aprovado e publicamente anunciado um plano de alienação após o final do período de relato financeiro de uma empresa mas antes das demonstrações financeiras desse período serem autorizadas para emissão. As divulgações continuam até à conclusão da alienação.
9. A informação comparativa de períodos anteriores que seja apresentada em demonstrações financeiras preparadas após a divulgação inicial tem de ser reexpressas para segregar os activos, passivos, rendimentos, gastos de fluxos de caixa em continuação e em descontinuação. Ao separar retrospectivamente as unidades operacionais em continuação e em descontinuação, é melhorada a capacidade de um utente de demonstrações financeiras de fazer projecções.

IAS 35

ÍNDICE

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

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

OBJECTIVO

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

ÂMBITO

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

DEFINIÇÕES

Unidade Operacional em Descontinuação

2. ***Uma unidade operacional em descontinuação é um componente de uma empresa:***
 - (a) ***em que esta, no seguimento de um plano único, esteja:***
 - (i) ***a alienar substancialmente na sua totalidade, tal como por via da venda do componente numa única transacção, por cisão ou pelo «spin-off» de propriedade do componente aos accionistas da empresa;***
 - (ii) ***a alienar por fracções, tal como ao vender os activos de um componente e liquidar os seus passivos individualmente; ou***
 - (iii) ***a encerrar por abandono;***
 - (b) ***que represente uma importante e separadalinha de negócios ou área geográfica de operações; e***
 - (c) ***que possa ser distinguida operacionalmente e para finalidades de relato financeiro.***
3. Pelo critério a) da definição (parágrafo 2a), uma unidade operacional em descontinuação pode ser alienada na sua totalidade ou em fracções, mas sempre no prosseguimento de um plano global para descontinuar o componente na sua totalidade.
4. Se uma empresa vender um componente substancialmente na sua totalidade, o resultado pode ser um ganho líquido ou uma perda líquida. Para tal descontinuação, há uma data única relativa à qual se celebra um acordo vinculativo de venda, embora a transferência real de posse e controlo da unidade operacional em descontinuação possa ocorrer numa data posterior. Também, os pagamentos ao vendedor podem ocorrer no momento de acordo, no momento da transferência ou durante um período futuro alargado.
5. Em vez de alienar um componente importante na sua totalidade, uma empresa pode descontinuar e alienar o componente vendendo os seus activos e liquidando os seus passivos em fracções (individualmente ou em pequenos grupos). Nas alienações em fracções, embora o resultado global possa ser um ganho líquido ou uma perda líquida, a venda de um activo individual ou a liquidação de um passivo individual pode ter o efeito oposto. Para além disso, não há nenhuma data única em que se celebre um acordo geral de venda vinculativo. Em vez disso, as vendas de activos e as liquidações de passivos podem ocorrer durante um período de meses ou talvez mesmo mais tempo, e o final de um período de relato financeiro pode ocorrer em parte dentro do período de alienação. Para poder ser tratada como uma unidade operacional em descontinuação, a alienação tem que ser feita no âmbito de um só plano coordenado.
6. Uma empresa pode encerrar uma unidade operacional por meio de abandono sem vendas substanciais de activos. Uma unidade operacional abandonada será uma unidade operacional em descontinuação se ela satisfizer os critérios da definição. Porém, a alteração do âmbito de uma unidade operacional ou da maneira como ela é conduzida não é um abandono porque essa unidade operacional, se bem que alterada, está em continuação.
7. As empresas comerciais frequentemente fecham instalações, abandonam produtos ou mesmo linhas de produtos e alteram a dimensão da sua força de trabalho em resposta às forças de mercado. Embora estas espécies de encerramentos não sejam geralmente, por si só, unidades operacionais em descontinuação tal como o termo é usado nesta Norma, elas podem ocorrer em ligação com uma unidade operacional em descontinuação.
8. Exemplos de actividades que necessariamente não satisfazem o critério a) do parágrafo 2, mas que podem satisfazê-lo em combinação com outras circunstâncias, incluem:
 - (a) retirada gradual ou evolutiva de uma linha de produtos ou classe de serviço;

IAS 35

- (b) descontinuação, mesmo se relativamente abrupta, de vários produtos adentro de uma linha continuada de negócios;
 - (c) mudança de algumas actividades de produção ou comercialização relativamente a uma dada linha de negócio de uma localização para outra;
 - (d) fecho de uma instalação para atingir melhorias de produtividade ou outras poupanças de custos; e
 - (e) vender uma subsidiária cujas actividades sejam semelhantes às da empresa mãe ou de outras subsidiárias.
9. Um segmento de negócio ou um segmento geográfico relatóvel como definido na IAS 14, Relato por Segmentos, satisfaria normalmente o critério b) da definição de uma unidade operacional em descontinuação (parágrafo 2 b), isto é, representaria uma importante linha de negócios separada maioritária ou uma importante área geográfica de operações separada. Uma parte de um segmento como definido na IAS 14 pode também satisfazer o critério b) da definição. Para uma empresa que opere num único segmento de negócios ou segmento geográfico e por isso não relate informação por segmentos, um produto ou linha de serviço importante pode também satisfazer os critérios da definição.
10. A IAS 14 permite, mas não exige, que estádios diferentes de unidades operacionais verticalmente integradas sejam identificados como diferentes segmentos de negócios. Tais segmentos de negócio verticalmente integrados podem satisfazer o critério b) da definição de uma unidade operacional em descontinuação.
11. Um componente pode ser distinguido operacionalmente e para finalidades de relato financeiro — critério c) da definição (parágrafo 2 c) — se:
- (a) os seus activos e passivos operacionais lhe puderem ser directamente atribuídos;
 - (b) os seus rendimentos (rédito bruto) lhe puderem ser directamente atribuídos; e
 - (c) pelo menos uma maioria dos seus gastos operacionais lhe puder ser directamente atribuída.
12. Os activos, passivos, rendimentos e gastos são directamente atribuíveis a um componente se eles forem eliminados quando o componente seja vendido, abandonado ou de qualquer outra maneira alienado. Os juros e outros custos de financiamento somente são atribuídos a um segmento operacional em descontinuação se a respectiva dívida for semelhantemente atribuída.
13. Como definido nesta Norma, espera-se que a descontinuação de unidades operacionais não ocorram de forma relativamente frequente. Algumas alterações que não sejam classificadas como unidades operacionais em descontinuação podem qualificar-se como reestruturações. (Ver a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes).
14. Também, alguns acontecimentos que ocorrem com pouca frequência e que não se qualificam quer como unidades operacionais em descontinuação quer como reestruturações podem resultar em itens de rendimentos ou de gastos que exijam divulgação separada no seguimento da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, porque a sua dimensão, natureza ou incidência torna-os relevantes para explicar o desempenho da empresa no período.
15. O facto de uma alienação de um componente de uma empresa ser classificada como uma unidade operacional em descontinuação segundo esta Norma não põe em questão, por si só, a capacidade da empresa de prosseguir como uma empresa em continuidade. A IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige a divulgação de incertezas relacionadas com a capacidade de uma empresa de prosseguir em continuidade e de qualquer conclusão de que uma empresa não é uma empresa em continuidade.

Acontecimento Inicial a Divulgar

16. **Com respeito a uma unidade operacional em descontinuação o acontecimento inicial a divulgar é a ocorrência de um dos seguintes factos, conforme o que ocorrer mais cedo:**
- (a) **a empresa celebrou um acordo vinculativo para a venda de substancialmente todos os activos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação; ou**
 - (b) **o conselho de direcção da empresa ou órgão de gestão semelhante tenha não só: i) aprovado um plano pormenorizado e formal para a descontinuação, mas também ii) feito um anúncio do plano.**

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

17. **Uma empresa deve aplicar os princípios de reconhecimento e mensuração que estejam estabelecidos noutras Normas Internacionais de Contabilidade com a finalidade de decidir quando e como reconhecer e mensurar as alterações nos activos e nos passivos e os rendimentos, custos e fluxos de caixa relacionados com uma unidade operacional em descontinuação.**
18. Esta Norma não estabelece quaisquer princípios de reconhecimento e mensuração. Pelo contrário, ela exige que uma empresa siga os princípios de reconhecimento e de mensuração estabelecidos noutras Normas. Duas Normas que provavelmente são relevantes a este respeito são:
- (a) IAS 36, Imparidade de Activos, e
 - (b) IAS 36, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.
19. Outras Normas que podem ser relevantes incluem a IAS 19, Benefícios de Empregados, com respeito ao reconhecimento de benefícios de cessação de emprego e IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, com respeito a alienações daquelas espécies de activos.

Provisões

20. Uma unidade operacional em descontinuação é uma reestruturação tal como esse termo está definido na IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. A IAS 37 proporciona orientações para alguns dos requisitos desta Norma, incluindo:
- (a) o que constitui um «plano pormenorizado e formal para a descontinuação» como o termo é usado no parágrafo 16 b) desta Norma; e
 - (b) o que constitui um «anúncio do plano» tal como o termo é usado no parágrafo 16 b) desta Norma.
21. A IAS 37 define quando uma provisão deve ser reconhecida. Nalguns casos, o acontecimento que cria obrigações à empresa ocorre após o fim de um período de relato financeiro mas antes das demonstrações financeiras desse período terem sido autorizadas para emissão. Em tais casos o parágrafo 29 desta Norma exige divulgações acerca de uma unidade operacional em descontinuação.

Perdas de Imparidade

22. A aprovação eo anúncio de um plano de descontinuação é uma indicação de que os activos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação podem estar em imparidade ou que uma perda de imparidade previamente reconhecida para esses activos deve ser aumentada ou revertida. Por isso, de acordo com a IAS 36, Imparidade de Activos, uma empresa estima a quantia provável de cada activo da unidade operacional em descontinuação (o mais alto do preço líquido de venda e do seu valor de uso) e reconhece uma perda de imparidade ou a reversão de uma perda de imparidade anterior, sea houver.
23. Ao ser aplicada a IAS 36 a uma unidade operacional em descontinuação, uma empresa determinará se a quantia recuperável de um activo de uma unidade operacional em descontinuação é avaliada em relação ao activo individual ou em relação à unidade geradora de caixa do activo (definida na IAS 36 como o mais pequeno grupo identificável de activos que incluam o activo em causa e que gera influxos de caixa provenientes do uso continuado que sejam largamente independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos). Por exemplo:
- (a) se a empresa vender a unidade operacional em descontinuação substancialmente na sua totalidade, nenhum dos activos da unidade operacional em descontinuação gera influxos de caixa independentemente de outros activos compreendidos na unidade operacional em descontinuação. Por isso, a quantia recuperável da unidade operacional em descontinuação é determinada como um todo e uma perda de imparidade, sea houver, é imputada entre os activos da unidade operacional em descontinuação de acordo com a IAS 36;
 - (b) se a empresa alienar a unidade operacional em descontinuação de outras maneiras tais como vendas em frações, a quantia recuperável é determinada para os activos individuais, a menos que os activos sejam vendidos em grupos; e
 - (c) se a empresa abandonar a unidade operacional em descontinuação, a quantia recuperável é determinada para os activos individuais como estabelecido na IAS 36.

IAS 35

24. Após o anúncio de um plano, as negociações com potenciais compradores da unidade operacional em descontinuação ou acordos de venda vinculativos podem indicar que os activos da unidade operacional em descontinuação podem estar com imparidade adicional ou que essas perdas de imparidade reconhecidas para estes activos em períodos anteriores podem ter diminuído. Como consequência, quando tais acontecimentos ocorram uma empresa reestima a quantia recuperável dos activos da unidade operacional em descontinuação e reconhece as resultantes perdas de imparidade ou reversões de perdas de imparidade de acordo com a IAS 36.
25. Um preço num acordo de venda vinculativo é a melhor prova de um preço líquido de venda de um activo (de uma unidade geradora de caixa) ou dos influxos de caixa estimados a partir da alienação final ao determinar o valor de uso de um activo (de uma unidade geradora de caixa).
26. A quantia escriturada (quantia recuperável) de uma unidade operacional em descontinuação inclui a quantia escriturada (quantia recuperável) de qualquer goodwill que possa ser imputado numa base razoável e consistente a essa unidade operacional em descontinuação.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

Divulgação Inicial

27. ***Uma empresa deve incluir a informação que se segue relacionada com uma unidade operacional em descontinuação nas suas demonstrações financeiras começando com as demonstrações financeiras do período em que o acontecimento de divulgação inicial (como definido no parágrafo 16) ocorra:***
 - (a) ***uma descrição da unidade operacional em descontinuação;***
 - (b) ***o(s) segmento(s) de negócio(s) ou geográfico(s) em que se relate de acordo com a IAS 14;***
 - (c) ***a data e a natureza do acontecimento de divulgação inicial;***
 - (d) ***a data ou período em que se espere que a descontinuação esteja concluída se conhecida ou determinável;***
 - (e) ***as quantias escrituradas, à da data do balanço, dos activos totais e dos passivos totais a serem alienados;***
 - (f) ***as quantias de rédito, gastos e resultado antes de impostos das actividades ordinárias atribuíveis à unidade operacional em descontinuação durante o período de relato financeiro, corrente e o gasto de imposto sobre o rendimento com elas relacionados como exigido pelo parágrafo 81 h) da IAS 12; e***
 - (g) ***as quantias de fluxos de caixa líquidos atribuíveis às actividades operacionais, de investimento e de financiamento da unidade operacional em descontinuação durante o período de relato financeiro corrente.***
28. Ao mensurar os activos, passivos, réditos, gastos, ganhos, perdas e fluxos de caixa de uma unidade operacional em descontinuação com a finalidade das divulgações exigidas por esta Norma, tais itens podem ser atribuídos a uma unidade operacional em descontinuação se eles forem alienados, liquidados, reduzidos ou eliminados quando a descontinuação estiver concluída. Até ao ponto em que tais elementos continuem após a conclusão da descontinuação eles não devem ser imputados à unidade operacional em descontinuação.
29. ***Se um acontecimento de divulgação inicial ocorrer após o fim do período de relato financeiro de uma empresa mas antes das demonstrações financeiras desse período serem autorizadas para emissão, essas demonstrações financeiras devem incluir as divulgações especificadas no parágrafo 27 para o período coberto por essas demonstrações financeiras.***
30. Por exemplo, o conselho de direcção de uma empresa cujo ano financeiro finda em 31 de Dezembro de 20X5 aprova um plano para a descontinuação de uma unidade operacional em 15 de Dezembro de 20X5 e anuncia esse plano em 10 de Janeiro de 20X6. O conselho autoriza as demonstrações financeiras de 20X5 em 20 de Março de 20X6. As demonstrações financeiras de 20X5 incluem as divulgações exigidas pelo parágrafo 27.

Outras Divulgações

31. **Quando uma empresa alienar activos ou liquidar passivos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação ou celebrar acordos de venda vinculativos para a venda de tais activos ou a liquidação de tais passivos, deve incluir nas suas demonstrações financeiras a informação que se segue quando ocorrerem os acontecimentos:**
- (a) **para qualquer ganho ou perda que seja reconhecido na alienação de activos ou na liquidação de passivos atribuíveis à unidade operacional em descontinuação, (i) a quantia de ganho ou perda antes de impostos e (ii) o gasto de imposto sobre o rendimento relacionados com o ganho ou perda, como exigido pelo parágrafo 81 h) da IAS 12; e**
 - (b) **o preço líquido de venda ou o intervalo de preços (após dedução dos custos de alienação esperados) desses activos líquidos para os quais a empresa tenha celebrado um ou mais acordos de venda vinculativos, a data esperada do recebimento desses fluxos de caixa, e a quantia escriturada desses activos líquidos.**
32. As alienações de activos, as liquidações de passivos e os acordos de venda vinculativos referidos no parágrafo precedente podem ocorrer em simultâneo com o acontecimento de divulgação inicial ou no período em que ocorra o acontecimento de divulgação inicial ou num período posterior. De acordo com a IAS 10, Acontecimentos Após a Data do Balanço, se alguns dos activos atribuíveis a essa unidade operacional em descontinuação tiverem realmente sido vendidos ou sejam o objecto de um ou mais acordos de venda vinculativos celebrados após o fim do ano financeiro mas antes que o conselho aprove as demonstrações financeiras para emissão, as demonstrações financeiras incluem as divulgações exigidas pelo parágrafo 31 se a não divulgação afectar a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazer avaliações e tomar decisões apropriadas.

Actualização das Divulgações

33. **Além das divulgações dos parágrafos 27 e 31, uma empresa deve incluir nas suas demonstrações financeiras dos períodos subsequentes àquele em que o acontecimento de divulgação inicial ocorra uma descrição de quaisquer alterações significativas na quantia ou tempestividade de fluxos de caixa relacionados com os activos e passivos a serem alienados ou liquidados e os acontecimentos que causaram essas alterações.**
34. Exemplos de acontecimentos e actividades que devem ser divulgados incluem a natureza e os termos de acordos vinculativos para a venda dos activos, uma cisão dos activos via spin-off de um título separado de capital próprio aos accionistas da empresa e aprovações legais ou reguladoras.
35. **As divulgações exigidas pelos parágrafos 27-34 devem continuar nas demonstrações financeiras dos períodos até o período inclusive em que a descontinuação seja concluída. Uma descontinuação está concluída quando o plano estiver substancialmente concluído ou abandonado, se bem que os pagamentos do(s) comprador(es) ao vendedor possam não estar ainda concluídos.**
36. **Se uma empresa abandonar ou retirar-se de um plano que foi previamente relatado como uma unidade operacional em descontinuação, esse facto e os seus efeitos devem ser divulgados.**
37. Para a finalidade da aplicação do parágrafo precedente, a divulgação do efeito inclui a reversão de qualquer perda de imparidade anterior ou de provisão que tenha sido reconhecida com respeito à unidade operacional em descontinuação.

Divulgação Separada para Cada Unidade Operacional em Descontinuação

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

IAS 35

Apresentação das Divulgações Exigidas

Face das Demonstrações Financeiras ou Notas

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

Não Como um Item Extraordinário

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

Uso Restrito do Termo «Unidade Operacional em Descontinuação»

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

Divulgações Ilustrativas

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

Reexpressão de Períodos Anteriores

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

Divulgação em Relatórios Financeiros Intercalares

47. **As notas de um relatório financeiro intercalar devem descrever quaisquer actividades ou acontecimentos significativos desde o fim do mais recente período do relatório anual relacionado com uma unidade operacional em descontinuação e quaisquer alterações significativas na quantia ou tempestividade de fluxos de caixa relacionados com os activos e passivos a serem alienados ou liquidados.**
48. Este princípio é consistente com a abordagem da IAS 34, Relato Financeiro Intercalar, no sentido de que as notas ao relato financeiro intercalar se destinam a explicar alterações significativas desde a data do último relato anual.

DATA DE EFICÁCIA

49. **Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999. Encoraja-se a aplicação mais cedo nas demonstrações financeiras dos períodos que findem após esta Norma ser publicada.**
50. Esta Norma substitui os parágrafos 19-22 da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 36

Imparidade de Activos

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

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

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

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

INTRODUÇÃO

1. Esta Norma («IAS 36») prescreve a contabilização e divulgação para a imparidade de todos os activos. Substitui os requisitos para a recuperabilidade de um activo que estejam incluídos em:
 - (a) IAS 16 (revista em 1993), Activos Fixos Tangíveis (ver a IAS 16 (revista em 1998));
 - (b) IAS 22 (revista em 1993), Concentrações de Actividades Empresariais (ver a IAS 22 (revista em 1998));
 - (c) IAS 28 (reformatada em 1994), Contabilização de Investimentos Financeiros em Associadas (ver a IAS 28 (revista em 1998)); e
 - (d) IAS 31 (reformatada em 1994), Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos (ver a IAS 31 (revista em 1998)).

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

2. A IAS 36 não cobre a imparidade de inventários, activos por impostos diferidos, activos provenientes de contratos de construção, activos provenientes de benefícios de empregados nem a maior parte de activos financeiros.
3. A IAS 36 exige que a quantia recuperável de um activo deve ser estimada quando haja uma indicação de que o activo possa estar com imparidade. Em casos específicos, a Norma Internacional de Contabilidade aplicável a um activo pode incluir exigências de revisões adicionais. Por exemplo, a IAS 38, Activos Intangíveis e a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, exige que a quantia recuperável de activos intangíveis e de goodwill que sejam amortizada para além de 20 anos deve ser estimada anualmente (ver parágrafo 15 abaixo).
4. A IAS 36 exige que uma perda por imparidade seja reconhecida (um activo está em imparidade) sempre que a quantia escriturada líquida de um activo exceda a sua quantia recuperável. Uma perda por imparidade deve ser reconhecida na demonstração dos resultados para os activos escriturados pelo custo e tratada como um decréscimo de revalorização para os activos escriturados por uma quantia revalorizada.
5. A IAS 36 exige que a quantia recuperável seja mensurada como a mais alta entre o preço de venda líquido e o valor de uso:
 - (a) o preço de venda líquido é a quantia a obter pela venda de um activo numa transacção entre partes não relacionadas conhecedoras e dispostas a isso, após dedução de quaisquer custos directos adicionais com a alienação; e
 - (b) o valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa estimados futuros que se espera que provenham do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil.

IAS 36

6. Na determinação do valor de uso de um activo, a IAS 36 exige que uma empresa deve usar, entre outras coisas:
 - (a) projecções de fluxos de caixa baseadas em pressupostos razoáveis e suportáveis que:
 - (i) reflectam o activo na sua condição corrente; e
 - (ii) representem a melhor estimativa da gestão do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo; e
 - (b) uma taxa de desconto antes de imposto que reflecta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do activo. A taxa de desconto não deve reflectir os riscos relativamente aos quais tenham sido ajustados futuros fluxos de caixa.
7. A quantia recuperável deve ser estimada para um activo individual. Se não for possível fazê-lo, a IAS 36 exige que uma empresa determine a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertença. Uma unidade geradora de caixa é o grupo mais pequeno identificável de activos que geram influxos de caixa derivados do uso continuado e que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. Porém, se o output produzido por um activo ou grupo de activos for comercializado num mercado activo, este activo ou grupo de activos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa separada, ainda que parte ou toda a produção deste activo ou grupo de activos seja usado internamente. O Apêndice A, Exemplos Ilustrativos, inclui exemplos de identificação de unidades geradoras de caixa.
8. Ao testar uma unidade geradora de caixa para determinar se está ou não com imparidade, a IAS 36 exige que devem ser considerados o goodwill e os activos «*corporate*» da empresa (tais como os activos da sede) que se relacionam com a unidade geradora de caixa. A IAS 36 especifica como isto deve ser feito.
9. Os princípios para reconhecer e mensurar as perdas por imparidade de uma unidade geradora de caixa são os mesmos para um activo individual. A IAS 36 especifica como determinar a quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa e como imputar uma perda por imparidade entre os activos da unidade.
10. A IAS 36 exige que uma perda por imparidade reconhecida em anos anteriores deve ser revertida se, e somente se, tiver havido uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Contudo, uma perda por imparidade somente é revertida até ao ponto em que não aumente a quantia escriturada de um activo acima da quantia escriturada de um activo que teria sido determinada para o activo (líquido de amortização ou depreciação) caso nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores. Uma reversão de uma perda por imparidade deve ser reconhecida na demonstração dos resultados para os activos assentados pelo custo e tratada como um excedente de revalorização dos activos escriturados pela quantia revalorizada.
11. A IAS 36 exige que uma perda por imparidade de goodwill não deve ser revertida a menos que:
 - (a) a perda por imparidade tenha sido causada por um acontecimento externo específico de natureza excepcional que não se espera que volte a ocorrer; e
 - (b) acontecimentos externos subsequentes tenham revertido o efeito desse acontecimento.
12. Quando as perdas por imparidade sejam reconhecidas (revertidas), a IAS 36 exige que certas informações sejam divulgadas:
 - (a) por classe de activos; e
 - (b) por segmentos relatáveis baseados no formato principal da empresa (somente exigido se uma empresa aplicar a IAS 14, Relato por Segmentos).

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

IAS 36

13. Na primeira adopção, a IAS 36 somente deve ser aplicada numa base prospectiva. As perdas por imparidade reconhecidas (revertidas) devem ser tratadas segundo a IAS 36 e não segundo o tratamento de referência ou o alternativo permitido que tratam outras alterações nas políticas contabilísticas na IAS 8, Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.
14. A IAS 36 torna-se eficaz para os períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. É encorajada a aplicação mais cedo.

ÍNDICE

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

IAS 36

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

OBJECTIVO

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:***
 - (a) ***inventários (ver a IAS 2, Inventários);***
 - (b) ***activos provenientes de contratos de construção (ver a IAS 11, Contratos de Construção);***
 - (c) ***activos por impostos diferidos (ver a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento);***
 - (d) ***activos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados);***
 - (e) ***activos financeiros que estejam incluídos no âmbito da IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação;***
 - (f) ***propriedades de investimento que sejam mensuradas ao justo valor (ver a IAS 40, Propriedades de Investimento); e***
 - (g) ***Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados ao justo valor menos custos estimados no ponto de venda (ver a IAS 41, Agricultura).***
2. Esta Norma não se aplica a inventários, a activos provenientes de contratos de construção, a activos por impostos diferidos ou activos provenientes de benefícios de empregados porque as Normas Internacionais de Contabilidade existentes aplicáveis a estes activos já contêm exigências específicas para o reconhecimento e mensuração destes activos.
3. Esta Norma aplica-se a:
 - (a) subsidiárias, como definido na IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias;
 - (b) associadas, como definido na IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas; e
 - (c) empreendimentos conjuntos, como definido na IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos.Quanto à imparidade de outros activos financeiros, remete-se para a IAS 38, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
4. Esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados por quantias revalorizadas (justo valor) segundo outras Normas Internacionais de Contabilidade, tal como o tratamento alternativo permitido na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis. Porém, a identificação de se um activo revalorizado possa ser dado com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:
 - (a) se o justo valor do activo for o seu valor de mercado, a única diferença entre o justo valor do activo e o seu preço de venda líquido são os custos directos adicionais para alienar o activo;

- (i) se os custos com a alienação forem insignificantes, a quantia recuperável do activo revalorizado está necessariamente próxima de, ou maior do que, a sua quantia revalorizada (justo valor). Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, é improvável que o activo revalorizado esteja em imparidade e a quantia recuperável não necessita de ser estimada; e
 - (ii) se os custos com alienação não forem negligenciáveis, o preço de venda líquido do activo revalorizado é necessariamente menor do que o seu justo valor. Por isso, o activo revalorizado estará com imparidade se o seu valor de uso for menor do que a sua quantia revalorizada (justo valor). Neste caso, após os requisitos de valorização terem sido aplicados, uma empresa aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar em imparidade; e
- (b) se o justo valor do activo for determinado numa base que não seja o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada (justo valor) pode ser maior ou menor do que a sua quantia recuperável. Daqui que, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, uma empresa aplica esta Norma para determinar se o activo pode ser tomado com imparidade.

DEFINIÇÕES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vida útil é ou:

- (a) o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja usado pela empresa; ou
- (b) a quantidade de produção ou de unidades similares que se espera que sejam obtidas do activo pela empresa.

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

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

IAS 36

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

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

- (a) *os itens negociados dentro do mercado sejam homogéneos;*
- (b) *possam ser encontrados a qualquer momento compradores e vendedores dispostos a isso; e*
- (c) *os preços estejam disponíveis para o público.*

IDENTIFICAÇÃO DE UM ACTIVO QUE POSSA ESTAR EM IMPARIDADE

- 6. Os parágrafos 7 a 14 especificam quando a quantia recuperável deve ser determinada. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa.
- 7. Um activo está em imparidade quando a quantia escriturada do activo excede a sua quantia recuperável. Os parágrafos 9 a 11 descrevem algumas indicações de que uma perda por imparidade possa ter ocorrido: se qualquer dessas indicações estiver presente, exige-se que uma empresa faça uma estimativa formal da quantia recuperável. Se nenhuma indicação de uma perda por imparidade estiver presente, esta Norma não exige que uma empresa faça uma estimativa formal da quantia recuperável.
- 8. *Uma empresa deve avaliar à data de cada balanço se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se qualquer indicação existir, a empresa deve estimar a quantia recuperável do activo.*
- 9. *Ao avaliar se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma empresa deve considerar, como mínimo, as indicações seguintes:*

Fontes externas de informação

- (a) *durante o período, o valor de mercado de um activo diminuir significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou uso normal;*
- (b) *ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na empresa, ou terão lugar no próximo futuro, no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a empresa opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado;*
- (c) *taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno do investimento aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afectam a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuem materialmente a quantia recuperável do activo;*
- (d) *a quantia escriturada dos activos líquidos da empresa que relata é maior do que a sua capitalização de mercado;*

Fontes internas de informação

- (e) *está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um activo;*
- (f) *ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na empresa, na extensão em que, ou da maneira pela qual, um activo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional à qual pertence um activo ou para alienar um activo antes da data previamente esperada;*
e
- (g) *existe disponível evidência através de relatórios internos que indique que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.*

10. A lista do parágrafo 9 não é exaustiva. Uma empresa pode identificar outras indicações de que um activo pode estar em imparidade e estas podem também exigir que a empresa determine a quantia recuperável do activo.
11. A evidência provenientes do relatórios internos que indica que um activo pode estar em imparidade inclui a existência de:
- (a) fluxos de caixa para a aquisição do activo, ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou manter o mesmo, que sejam significativamente mais altas do que os originariamente orçamentadas;
 - (b) fluxos de caixa reais líquidos ou resultados operacionais que fluam do activo que sejam significativamente piores do que os orçamentados;
 - (c) um declínio significativo nos fluxos de caixa líquidos orçamentados ou do lucro operacional, ou um aumento significativo em perdas orçamentadas, fluindo do activo; ou
 - (d) perdas operacionais ou exfluxos de caixa líquidos relativos ao activo, quando números do período corrente são agregados com números orçamentados para o futuro.
12. O conceito de materialidade aplica-se para identificar se a quantia recuperável de um activo necessita de ser estimada. Por exemplo, se cálculos anteriores mostram que a quantia recuperável de um activo é significativamente maior do que a sua quantia escriturada, a empresa não necessita reestimar a quantia recuperável do activo se nenhuns acontecimentos tiverem ocorrido que eliminassem essa diferença. Semelhantemente, a análise anterior pode mostrar que a quantia recuperável de um activo não é sensível a uma (ou mais) das indicações listadas no parágrafo 9.
13. Como ilustração do parágrafo 12, se as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos tiverem aumentado durante o período, não é exigido a uma empresa que faça uma estimativa formal da quantia recuperável de um activo nos casos seguintes:
- (a) se for improvável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado. Por exemplo, os aumentos nas taxas de juro a curto prazo podem não ter um efeito material na taxa de desconto usada para um activo que tenha uma longa vida útil remanescente; ou
 - (b) se for provável a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado mas as anteriores análises de sensibilidade da quantia recuperável mostrem que:
 - (i) é improvável que haja um decréscimo na quantia recuperável porque os fluxos de caixa futuros provavelmente irão também aumentar. Por exemplo, nalguns casos, uma empresa pode ser capaz de demonstrar que ajusta os seus réditos para compensação de qualquer aumento nas taxas de mercado; ou
 - (ii) é improvável que o decréscimo na quantia recuperável é improvável que resulte numa perda por imparidade material.
14. Se houver uma indicação de que um activo pode estar em imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo necessitam ser revistos e ajustados segundo a Norma Internacional de Contabilidade aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a este activo.

MENSURAÇÃO DA QUANTIA RECUPERÁVEL

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

IAS 36

16. Nem sempre é necessário determinar o preço de venda líquido e o seu valor de uso. Por exemplo, se qualquer destas quantias exceder a quantia escriturada do activo, o activo não está em imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.
17. Pode ser possível determinar o preço de venda líquido do activo, mesmo se um activo não for negociado num mercado activo. Porém, algumas vezes não será possível determinar o preço de venda líquido porque não há qualquer base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas. Neste caso, a quantia recuperável do activo pode ser tomado como o seu valor de uso.
18. Se não houver qualquer razão para crer que o valor de uso de um activo exceda materialmente o seu preço de venda líquido, a quantia recuperável do activo pode ser tomada como o seu preço líquido de venda. Isto será muitas vezes o caso de um activo que seja detido para alienação. Isto porque o valor de uso de um activo detido para alienação consistirá principalmente dos proventos líquidos de alienação, dado que os fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo até à sua alienação são provavelmente insignificantes.
19. A quantia recuperável é determinada para um activo individual, a menos que o activo não consiga gerar influxos de caixa derivados do uso continuado que sejam em grande medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos. Se for este o caso, a quantia recuperável é determinada pela unidade geradora de caixa à qual o activo pertence (ver parágrafos 64 a 87), a não ser que ou:
 - (a) o preço de venda líquido do activo seja mais alto do que a sua quantia escriturada; ou
 - (b) se possa estimar que o valor de uso de um activo esteja próximo do seu preço líquido de venda e o preço líquido de venda possa ser determinado.
20. Em alguns casos, estimativas, médias e simplificações computacionais podem proporcionar uma aproximação razoável dos cálculos pormenorizados exemplificados nesta Norma para determinar o preço de venda líquido ou o valor de uso.

Preço de Venda Líquido

21. A melhor evidência do preço de venda líquido de um activo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado dos custos adicionais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo.
22. Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo for negociado num mercado activo, o preço de venda líquido é o preço de mercado do activo menos os custos com a alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço de oferta de compra. Quando os preços de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço de transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual pode ser estimado o preço de venda líquido, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data em que a estimativa é feita.
23. Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado activo para um activo, o preço de venda líquido é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma empresa pode obter, à data do balanço, para a alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com a alienação. Ao determinar esta quantia, uma empresa considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector. O preço de venda líquido não reflecte uma venda, forçada a menos que a gerência seja compelida a vender imediatamente.
24. Os custos de alienação, que não tenham sido já reconhecidos como passivos, são deduzidos na determinação do preço de venda líquido. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições de ser vendido. Porém, os benefícios de cessação de emprego (como definidos na IAS 19, Benefícios de Empregados) e custos associados com a redução ou reorganização de uma empresa seguintes à alienação de um activo não são custos adicionais directos para alienar o activo.

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

Valor de Uso

26. A estimativa do valor de uso de um activo envolve os seguintes passos:
- (a) estimar os influxos de caixa futuros a serem derivados do uso continuado do activo e da sua alienação final; e
 - (b) aplicar a taxa de desconto apropriada a estes fluxos de caixa futuros.

Bases para Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros

27. **Ao mensurar o valor de uso:**
- (a) **as projecções de fluxos de caixa devem ser baseadas em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da gerência do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;**
 - (b) **as projecções de fluxos de caixa devem ser baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pela gerência. As projecções baseadas nestes orçamentos/previsões devem cobrir um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado; e**
 - (c) **as projecções de fluxos de caixa para além do período coberto pelos mais recentes orçamentos/previsões devem ser estimadas extrapolando as projecções baseadas nas orçamentos/previsões pelo uso de uma taxa de crescimento fixa ou degressiva para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada. Esta taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento a médio e longo prazo dos produtos, sectores ou país ou países em que a empresa opera, ou do mercado em que o activo seja utilizado, a menos que uma taxa mais alta possa ser justificada.**
28. Geralmente, não estão disponíveis orçamentos/previsões pormenorizados, explícitos e fiáveis de fluxos de caixa futuros para períodos maiores do que cinco anos. Por esta razão, as estimativas da gerência de fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para um máximo de cinco anos. A gerência pode usar projecções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos/previsões financeiros durante um período mais longo do que cinco anos se a gerência estiver confiante de que estas projecções são fiáveis e possa demonstrar a sua capacidade, baseada na experiência passada, de prever com rigor fluxos de caixa durante um período mais longo.
29. As projecções de fluxos de caixa até ao fim da vida útil de um activo são estimadas extrapolando as projecções de fluxos de caixa baseadas nos orçamentos/previsões financeiras usando uma taxa de crescimento para os anos subsequentes. Esta taxa é fixa ou degressiva, a menos que um aumento na taxa coincida com informação objectiva acerca de modelo durante o ciclo de vida de um produto ou de um sector. Se apropriado, a taxa de crescimento é zero ou negativa.
30. Quando as condições sejam muito favoráveis, existe a probabilidade de os concorrentes estarem provavelmente a entrar no mercado e a restringir o crescimento. Por isso, as empresas têm dificuldade em exceder a taxa histórica média de crescimento para o longo prazo (diga-se vinte anos) dos produtos, sectores industriais, ou país ou países em que a empresa opera, ou no mercado em que o activo seja usado.
31. Ao usar informação de orçamentos/previsões financeiros, uma empresa considera se a informação reflecte pressupostos razoáveis e suportáveis e representa a melhor estimativa da gerência do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo.

IAS 36

Composição das Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros

32. **As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:**
- (a) **projeções de influxos de caixa derivados do uso continuado do activo;**
 - (b) **projeções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente incorridos para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do activo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o activo para uso) e que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base consistente e razoável, ao activo;** e
 - (c) **fluxos de caixa líquidos, se os houver, a serem recebidos (ou pagos) pela alienação do activo no fim da sua vida útil.**
33. As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto reflectem pressupostos consistentes acerca de aumentos de preços devidos à inflação geral. Por isso, se a taxa de desconto incluir o efeito de aumentos de preços devido à inflação geral, os fluxos futuros de caixa são estimados em termos nominais. Se as taxas de desconto excluírem o efeito de aumento de preços devido à inflação geral, os fluxos futuros de caixa são estimados em termos reais (mas incluem os futuros aumentos ou diminuições de preços específicos).
34. As projecções de exfluxos de caixa incluem gastos futuros que possam ser directamente atribuídos, ou imputados num critério razoável e consistente, ao uso do activo.
35. Quando a quantia escriturada de um activo ainda não incluir todos os exfluxos de caixa a serem incorridos antes de ele estar pronto para uso ou venda, a estimativa de exfluxos de caixa futuros inclui uma estimativa de quaisquer exfluxos de caixa adicionais que se esperem que sejam incorridos antes do activo estar pronto para uso ou venda. Por exemplo, este é o caso de um edifício em construção ou de um projecto ou desenvolvimento que ainda não esteja concluído.
36. Para evitar dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem:
- (a) influxos de caixa de activos que gerem influxos de caixa provenientes do uso continuado que são em larga medida independentes dos influxos de caixa do activo em causa (por exemplo, activos financeiros tais como dívidas a receber); e
 - (b) exfluxos de caixa que se relacionem com obrigações que tenham já sido reconhecidas como passivos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões ou provisões).
37. **Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o activo na sua condição corrente. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir os influxos ou exfluxos de caixa estimados que se esperem que surjam em resultado de:**
- (a) **uma reestruturação futura com a qual uma empresa ainda não esteja comprometida; ou**
 - (b) **dispêndios futuros com activos fixos que melhorarão ou aumentarão o desempenho do activo para além do nível de desempenho originalmente avaliado.**
38. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados em relação ao activo na sua condição actual, o valor de uso não reflecte:
- (a) exfluxos de caixa futuros ou poupanças de custos relacionados (por exemplo reduções nos custos de pessoal) ou benefícios que se esperam que surjam de uma reestruturação futura com a qual uma empresa ainda não esteja comprometida; ou
 - (b) dispêndios futuros com activos fixos que melhorarão ou aumentarão o nível de desempenho do activo para além do nível de desempenho originalmente avaliado ou os benefícios futuros relacionados provenientes destes dispêndios futuros.
39. Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e que altera materialmente quer o âmbito do negócio empreendido por uma empresa quer a maneira pela qual o negócio é conduzido. A IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, dá orientação quando uma empresa está comprometida com uma reestruturação.

40. Quando uma empresa fica comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns activos sejam afectados por esta reestruturação. Logo que a empresa esteja comprometida com a reestruturação:
- (a) ao determinar o valor de uso, as estimativas dos influxos de caixa futuros e exfluxos de caixa reflectem as poupanças de custos e outros benefícios da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiras que tenham sido aprovados pela gerência); e
 - (b) estimativas de exfluxos de caixa futuros da reestruturação são tidos em consideração numa provisão para reestruturação segundo a IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

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

41. Até que uma empresa incorra em dispêndios em activos fixos que melhorem ou aumentam um activo para além do seu nível de desempenho originalmente avaliado, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam destes dispêndios (ver Apêndice A, Exemplo 6).
42. As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem futuros dispêndios em activos fixos necessários para manter ou sustentar um activo no seu nível de desempenho originalmente estimado.
43. **As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:**
- (a) ***influxos ou exfluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento; ou***
 - (b) ***recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.***
44. As estimativas de fluxos de caixa futuros reflectem pressupostos que sejam consistentes com a maneira por que seja determinada a taxa de desconto. A não ser assim, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Porque o valor temporal do dinheiro é considerado ao descontar os fluxos estimados de caixa futuros, estes fluxos de caixa excluem influxos ou exfluxos de caixa derivados das actividades de financiamento. Da mesma forma, uma vez que a taxa de desconto é determinada numa base antes de impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados numa base antes de impostos.
45. ***A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma empresa espera obter da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos estimados de alienação.***
46. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil é determinada de maneira semelhante ao preço de venda líquido de um activo, excepto que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:
- (a) uma empresa usa preços prevalecentes à data da estimativa de activos semelhantes que tenham atingido o fim da sua vida útil e que tenham sido usados em condições semelhantes aquelas em que o activo tenha sido usado; e
 - (b) esses preços são ajustados quer pelo efeito dos aumentos futuros derivados à inflação geral quer dos aumentos (diminuições) futuros dos preços específicos futuros. Contudo, se as estimativas dos fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo e da taxa de desconto excluïrem o efeito da inflação geral, este efeito é também excluïdo da estimativa de fluxos de caixa líquidos da alienação.

Fluxos de Caixa Futuros de Moeda Estrangeira

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

IAS 36

Taxa de Desconto

48. ***A taxa (ou taxas) de desconto deve ser uma taxa (ou taxas) antes de impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do activo. A(s) taxa(s) de desconto não deve(m) reflectir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.***
49. Uma taxa que reflecta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes aqueles que a empresa espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transacções correntes de mercado para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado de capital de uma empresa cotada em bolsa que tenha um único activo (ou uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos ao activo em causa.
50. Quando uma taxa de um activo específico não esteja directamente disponível a partir do mercado, uma empresa usa substitutos para estimar a taxa de desconto. A finalidade é estimar, tanto quanto possível, uma avaliação de mercado de:
- (a) do valor temporal do dinheiro para os períodos até ao fim da vida útil do activo; e
 - (b) dos riscos de os fluxos de caixa futuros diferirem em quantia ou tempestividade das estimativas.
51. Como ponto de partida, a empresa pode tomar em consideração as taxas seguintes:
- (a) o custo médio ponderado de capital da empresa determinado pelo uso de técnicas tais como o Modelo de Apreçamento de Activos Capitalizáveis (Capital Asset Pricing Model);
 - (b) a taxa adicional de empréstimos (obtidos pela empresa); e
 - (c) outras taxas de mercado de empréstimos obtidos.
52. Estas taxas são ajustadas:
- (a) para reflectir a maneira por que o mercado avaliará os riscos específicos associados com os fluxos de caixa projectados; e
 - (b) para excluir riscos que não sejam relevantes para os fluxos de caixa projectados.
- São tidos em consideração riscos tais como o risco de país, o risco de moeda, o risco de preço e o risco de fluxo de caixa.
53. Para evitar contagem duplicada, a taxa de desconto não reflecte os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas.
54. A taxa de desconto é independente da estrutura do capital da empresa e da maneira como a empresa financiou a compra do activo porque os fluxos de caixa futuros que se espera que surjam do activo não dependem da maneira como a empresa financiou a compra do activo.
55. Quando a base para a taxa é pós-impostos, essa base é ajustada para reflectir uma taxa antes de impostos.
56. Uma empresa usa normalmente uma taxa de desconto única para a estimativa do valor de uso de um activo. Porém, uma empresa usa taxas de desconto separadas para períodos futuros distintos quando o valor de uso é sensível a uma diferença de riscos distintos para períodos distintos ou para a estrutura de prazos das taxas de juro.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE

57. Os parágrafos 58 a 63 estabelecem os requisitos para o reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de um activo individual. O reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de uma unidade geradora de caixa são tratados nos parágrafos 88 a 93.
58. *Se, e somente se, a quantia recuperável de um activo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.*
59. *Uma perda por imparidade deve imediatamente ser reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados, a menos que o activo esteja assentado por quantia revalorizada segundo uma outra Norma Internacional de Contabilidade (por exemplo, segundo o tratamento alternativo na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um decréscimo de revalorização segundo essa outra Norma Internacional de Contabilidade.*
60. Uma perda por imparidade num activo revalorizado é reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados. Porém, uma perda por imparidade num activo revalorizado é directamente reconhecida contra qualquer excedente de revalorização do activo até ao ponto em que a perda por imparidade não exceder a quantia detida no excedente de revalorização do mesmo activo.
61. *Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do activo com a qual se relaciona, uma empresa deve reconhecer um passivo se, e somente se, tal for exigido por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.*
62. *Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o débito de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado nos períodos futuros de forma a imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.*
63. Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer respectivos activos ou passivos por impostos diferidos são determinados pela IAS 12, Impostos sobre o Rendimento, ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base para efeitos fiscais (ver Apêndice A, Exemplo 3).

UNIDADES GERADORAS DE CAIXA

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

Identificação da Unidade Geradora de Caixa à Qual Pertence um Activo

65. *Se houver qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, a quantia recuperável do activo individual deve ser estimada. Se não for possível estimar a quantia recuperável do activo individual, uma empresa deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence (a unidade geradora de caixa do activo).*
66. A quantia recuperável de um activo individual não pode ser determinada se:
- o valor de uso do activo não puder ser estimado como estando próximo do seu preço líquido de venda (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo não puderem ser estimados como sendo insignificantes);
 - o activo não gerar influxos de caixa provenientes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros activos. Em tais casos, o valor de uso e, por isso, a quantia recuperável, só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do activo.

IAS 36

Exemplo

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

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

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

Exemplo

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

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

68. Os influxos de caixa provenientes do uso continuado são influxos de caixa e de equivalentes de caixa recebidos de parceiros independentes da empresa que relata. Ao identificar se os influxos de caixa de um activo (ou grupo de activos) são largamente independentes dos influxos de caixa de outros activos (ou grupos de activos), uma empresa considera vários factores incluindo a forma como a gerência monitora as unidades operacionais da empresa (tais como por linhas de produtos, por negócios, por locais individuais, áreas distritais ou regionais ou de qualquer outra maneira) ou de como a gerência toma decisões acerca da continuação ou alienação dos activos e unidades operacionais da empresa. O Apêndice A, Exemplo 1, dá exemplos de identificação de uma unidade geradora de caixa.
69. ***Se existir um mercado activo para o output produzido por um activo ou por um grupo de activos, este activo ou grupo de activos devem ser identificados como uma unidade geradora de caixa, mesmo se algum ou todos os output forem usados internamente. Se for este o caso, deve ser usada pela gerência a melhor estimativa dos preços futuros de mercado para o output:***
- (a) ***ao determinar o valor de uso desta unidade geradora de caixa, aquando forem estimados os influxos de caixa futuros que se relacionem com o uso interno do output; e***
- (b) ***ao determinar o valor de uso de outras unidades geradoras de caixa da empresa que relata, aquando forem estimados os exfluxos de caixa que se relacionem com o uso interno do output.***
70. Mesmo se parte ou todo o output produzido por um activo ou grupos de activos for usado por outras unidades da empresa que relata (por exemplo, produtos num estágio intermediário de um processo produtivo), este activo ou grupo de activos forma uma unidade geradora de caixa separada se a empresa puder vender este output num mercado activo. Isto é assim porque este activo ou grupo de activos podiam gerar influxos de caixa provenientes do uso continuado que seriam em grande medida independentes dos influxos de caixa

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

71. ***As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas consistentemente de período para período para o mesmo activo ou tipos de activos, a menos que se justifique uma alteração.***
72. Se uma empresa determinar que um activo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente de períodos anteriores, ou que os tipos de activos agregados da unidade geradora de caixa do activo se alteraram, o parágrafo 117 exige certas divulgações acerca da unidade geradora de caixa se uma perda por imparidade for reconhecida ou revertida da unidade geradora de caixa e for material para as demonstrações financeiras da empresa que relata como um todo.

Quantia Recuperável e Quantia Escriturada de uma Unidade Geradora de Caixa

73. A quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é a mais alta de entre o preço líquido de venda da unidade geradora de caixa e o valor de uso. Para a finalidade da determinação da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa qualquer referência nos parágrafos 16 a 56 a «um activo» é lida como uma referência a «uma unidade geradora de caixa».
74. ***A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa deve ser determinada de modo consistente com a maneira como é determinada a quantia recuperável da unidade geradora de caixa.***
75. A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa:
- (a) inclui somente a quantia escriturada dos activos que possam ser atribuídos directamente, ou imputados numa base razoável e consistente, à unidade geradora de caixa e que gerarão os influxos de caixa estimados ao determinar o valor de uso da unidade geradora de caixa; e
 - (b) não inclui a quantia escriturada de qualquer passivo reconhecido, a menos que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinada sem considerar este passivo.

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

76. Quando os activos sejam agrupados para avaliação da sua recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os activos que gerem a corrente relevante de influxos de caixa derivados do uso continuado. Se assim não for, a unidade geradora de caixa pode parecer que é totalmente recuperável quando de facto uma perda por imparidade ocorreu. Em alguns casos, se bem que certos activos contribuam para os fluxos futuros estimados de caixa de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser imputados à unidade geradora de caixa numa base razoável e consistente. Este pode ser o caso para o goodwill ou activos «*corporate*» tais como os activos da sede. Os parágrafos 79 a 87 explicam como tratar estes activos ao testar uma unidade geradora de caixa por imparidade.
77. Pode ser necessário considerar certos passivos reconhecidos a fim de determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa. Isto pode ocorrer se a alienação de uma unidade geradora de caixa exigir que o comprador tome posse de um passivo. Neste caso, o preço líquido de venda (ou o fluxo de caixa estimado da última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os activos da unidade geradora de caixa e o passivo conjuntamente, menos os custos com alienação. Afim de executar uma comparação com sentido entre a quantia escriturada da unidade geradora de caixa e a sua quantia recuperável, a quantia escriturada do passivo é deduzida na determinação quer do valor de uso da unidade geradora de caixa quer da sua quantia escriturada.

IAS 36

Exemplo

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

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

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

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

Goodwill

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

- (a) ***executar um teste «de baixo para cima», isto é, a empresa deve:***
- (i) ***identificar se a quantia escriturada de goodwill pode ser imputada numa base razoável e consistente à unidade geradora de caixa sob revisão; e***
- (ii) ***então, comparar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa sob revisão com a sua quantia escriturada (incluindo a quantia escriturada do goodwill imputado, se houver) e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 88.***

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

- (b) *se, ao executar o teste «de baixo para cima», a empresa não puder imputar a quantia escriturada de goodwill numa base consistente e razoável à unidade geradora de caixa sob revisão, a empresa deve também executar um teste «de cima para baixo», isto é, a empresa deve:*
- (i) *identificar a mais pequena unidade geradora de caixa que inclua a unidade geradora de caixa sob revisão e à qual a quantia escriturada do goodwill possa ser imputado numa base consistente e razoável (a «maior» unidade geradora de caixa); e*
 - (ii) *depois, comparar a quantia recuperável da maior unidade geradora de caixa com a sua quantia escriturada (incluindo a quantia escriturada de goodwill imputado) e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 88.*
81. Quando uma unidade geradora de caixa é testada para efeitos de imparidade, uma empresa considera qualquer goodwill que esteja associado os fluxos futuros de caixa a serem gerados pela unidade geradora de caixa. Se o goodwill puder ser imputado numa base razoável e consistente, uma empresa aplica somente o teste «de baixo para cima». Se não for possível imputar o goodwill numa base razoável e consistente, uma empresa aplica tanto o teste «de baixo para cima» como o teste «de cima para baixo» (ver Apêndice A, Exemplo 7).
82. O teste «de baixo para cima» assegura que uma empresa reconheça qualquer perda por imparidade que exista numa unidade geradora de caixa, incluindo goodwill que possa ser imputado numa base razoável e consistente. Quando sempre que for impraticável imputar goodwill numa base consistente e razoável no teste «de baixo para cima», a combinação dos testes «de baixo para cima» e «de cima para baixo» assegura que uma empresa reconheça:
- (a) primeiro, qualquer perda por imparidade que exista na unidade geradora de caixa excluindo qualquer consideração de goodwill; e
 - (b) depois, qualquer perda por imparidade que exista no goodwill. Dado que uma empresa aplica primeiro o teste «de baixo para cima» todos os activos que possam estar com imparidade, qualquer perda por imparidade identificada para a maior unidade geradora de caixa no teste «de cima para baixo» relaciona-se somente com o goodwill imputado à maior unidade.
83. Se o teste «de cima para baixo» for aplicado, uma empresa determina formalmente a quantia recuperável da maior unidade geradora de caixa, a menos que haja evidência comprovada que não há nenhum risco de que a maior unidade geradora de caixa esteja com imparidade (ver parágrafo 12).

Activos «Corporate»

84. Os activos «*corporate*» incluem activos do grupo ou activos partilhados tais como o edifício de uma sede ou de uma divisão da empresa, equipamento de processamento de dados (EDP) ou um centro de pesquisa. A estrutura de uma empresa determina se um activo satisfaz a definição desta Norma de activos «*corporate*» para uma unidade geradora de caixa. As principais características de activos «*corporate*» são os de que eles não geram influxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e a sua quantia escriturada não pode ser inteiramente atribuída à unidade geradora de caixa sob revisão.
85. Porque os activos «*corporate*» não geram influxos de caixa isoladamente, a quantia recuperável de um activo «*corporate*» individual não pode ser determinada a não ser que a gerência tenha decidido alienar o activo. Consequentemente, se houver uma indicação de que um activo «*corporate*» possa estar com imparidade, a quantia recuperável é determinada pela unidade geradora de caixa à qual o activo «*corporate*» pertença, comparada com a quantia escriturada desta unidade geradora de caixa e qualquer perda por imparidade é reconhecida de acordo com o parágrafo 88.

IAS 36

86. ***Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma empresa deve identificar todos os activos «corporate» que se relacionem com a unidade geradora de caixa sob revisão. Para cada activo «corporate» identificado, uma empresa deve então aplicar o parágrafo 80, isto é:***
- (a) *se a quantia escriturada do activo «corporate» puder ser imputada numa base razoável e consistente à unidade geradora de caixa sob observação, uma empresa deve aplicar somente o teste de «baixo para cima»; e*
 - (b) *se a quantia escriturada do activo «corporate» não puder ser imputada numa base consistente e razoável à unidade geradora de caixa sob revisão, numa empresa deve aplicar não só o teste de «baixo para cima» mas também o de «cima para baixo».*
87. Um exemplo de como tratar com os activos «corporate» pode ser encontrado no Apêndice A, Exemplo 8.

Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa

88. ***Uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser reconhecida se, e somente se, a sua quantia recuperável for menor do que a sua quantia escriturada. A perda por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos activos da unidade pela ordem que se segue:***
- (a) ***primeiro, ao goodwill imputado à unidade geradora de caixa (se o houver);***
 - (b) ***depois, aos outros activos da unidade numa base pro-rata com base na quantia escriturada de cada activo da unidade.***

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

89. ***Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 88, a quantia escriturada de um activo não deve ser reduzido abaixo do mais alto de:***
- (a) ***o seu preço de venda líquido (se determinável);***
 - (b) ***o seu valor de uso (se determinável); e***
 - (c) ***zero.***

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

90. O goodwill imputado à unidade geradora de caixa é reduzido antes de reduzir a quantia escriturada dos outros activos da unidade dada a sua natureza.
91. Se não houver nenhuma maneira prática de estimar a quantia recuperável de cada activo individual de uma unidade geradora de caixa, esta Norma exige uma imputação arbitrária de uma perda por imparidade entre os activos dessa unidade, que não seja o goodwill, dado que todos os activos de uma unidade geradora de caixa funcionam conjuntamente.
92. Se a quantia recuperável de um activo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 66):
- (a) ***é reconhecida uma perda por imparidade do activo se a sua quantia escriturada for maior do que o mais alto do seu preço de venda e as consequências dos procedimentos de imputação descritos nos parágrafos 88 e 89; e***
 - (b) ***não é reconhecida qualquer perda por imparidade do activo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo quando o preço de venda líquido do activo for menor do que a sua quantia escriturada.***

Exemplo

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

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

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

- (a) pode diferir do seu preço líquido de venda; e
- (b) somente pode ser determinada para a unidade geradora de caixa à qual a máquina pertence (a linha de produção).

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

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

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

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

REVERSÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE

94. Os parágrafos 95 a 101 estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida de um activo ou de uma unidade geradora de caixa em anos anteriores. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 102 a 106, para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 107 a 108 e para o goodwill nos parágrafos 109 a 112.
95. ***Uma empresa deve avaliar à data de cada balanço se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade de um activo reconhecida em anos anteriores deixe de existir ou possa ter diminuído. Se qualquer tal indicação existir, a empresa deve estimar a quantia recuperável desse activo.***
96. ***Ao avaliar se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade de um activo reconhecida em anos anteriores deixe de existir ou possa ter diminuído, uma empresa deve considerar, no mínimo, as indicações seguintes:***

Fontes externas de informação

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

IAS 36

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

Fontes Internas de Informação

- (d) *ocorreram durante o período, ou espera-se que irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na extensão em que, ou a maneira pela qual, o activo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem dispêndios de capital fixo que tenham sido incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o seu nível de desempenho originalmente avaliado ou um compromisso para descontinuar ou reestruturar a operação à qual pertença o activo; e*
- (e) *esteja disponível evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.*
97. As indicações de uma diminuição potencial de uma perda por imparidade no parágrafo 96 espelham principalmente as indicações de uma perda potencial por imparidade no parágrafo 9. O conceito de materialidade aplica-se na identificação de se uma perda por imparidade reconhecida num activo em anos anteriores pode necessitar ser revertida e a quantia recuperável do activo determinada.
98. Se houver uma indicação de que uma perda por imparidade reconhecida de um activo possa deixar de existir ou possa ter diminuído, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual podem necessitar de ser revistos e ajustados de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade aplicável ao activo, mesmo se nenhuma perda por imparidade do activo for revertida.
99. ***Uma perda por imparidade reconhecida de um activo em anos anteriores deve ser revertida se, e somente se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia recuperável do activo deve ser aumentada para a sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.***
100. Uma reversão de uma perda por imparidade reflecte um aumento no serviço potencial estimado do activo, seja por uso ou por venda, desde a última data em que uma empresa reconheceu uma perda por imparidade nesse activo. É exigido que uma empresa identifique a alteração nas estimativas que causaram o aumento no serviço potencial do activo. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:
- (a) uma alteração na base da quantia recuperável (isto é, se a quantia recuperável é baseada no preço líquido de venda ou no valor de uso);
- (b) se a quantia recuperável foi baseada no valor de uso: uma alteração na quantia ou tempestividade dos fluxos de caixa estimados ou na taxa de desconto; ou
- (c) se a quantia recuperável foi baseada no preço líquido de venda: uma alteração na estimativa dos componentes do preço líquido de venda.
101. O valor de uso de um activo pode tornar-se maior do que a quantia escriturada do activo simplesmente porque o valor presente dos influxos de caixa futuros aumentam à medida que se tornam mais próximos. Porém, o serviço potencial do activo não aumentou. Por conseguinte, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do decurso do tempo (algumas vezes chamado o «desenrolar» do desconto) mesmo se a quantia recuperável do activo se tornar mais alta do que a sua quantia escriturada.

Reversão de uma Perda por Imparidade de um Activo Individual

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

103. Qualquer aumento na quantia escriturada de um activo acima sobre a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida da amortização ou depreciação) caso não tivesse sido reconhecido qualquer perda por imparidade relativa nesse activo em anos anteriores é uma revalorização. Ao contabilizar tal revalorização, uma empresa aplica a Norma Internacional de Contabilidade aplicável a esse activo.
104. **Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo deve ser imediatamente reconhecida como rendimento na demonstração dos resultados, a menos que o activo esteja escriturado por uma quantia revalorizada segundo uma outra Norma Internacional de Contabilidade (por exemplo, segundo o tratamento alternativo permitido na IAS 16, Activos Fixos Tangíveis). Qualquer reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado deve ser tratada como um aumento de revalorização segundo essa outra Norma Internacional de Contabilidade.**
105. Uma reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado é creditada directamente ao capital próprio na conta sob o título excedentes de revalorização. Porém, até ao ponto em que uma perda por imparidade no mesmo activo revalorizado tivesse sido previamente reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados, uma reversão dessa perda por imparidade é reconhecida como resultado na demonstração dos resultados.
106. **Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, o gasto de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.**

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

107. **Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada para aumentar a quantia escriturada dos activos da unidade pela ordem seguinte:**
- (a) primeiro, aos activos excepto o goodwill numa base pro-rata baseada na quantia escriturada de cada activo da unidade; e
 - (b) depois, ao goodwill imputado à unidade geradora de caixa (se a houver), se os requisitos do parágrafo 109 forem satisfeitos.

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

108. **Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa segundo o parágrafo 107, a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo:**
- (a) da sua quantia recuperável (se determinável); e
 - (b) da quantia escriturada que teria sido determinada (líquida amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.

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

Reversão de uma Perda por Imparidade de Goodwill

109. **Como excepção ao requisito do parágrafo 99, uma perda por imparidade reconhecida no goodwill não deve ser revertida num período subsequente a menos que:**
- (a) a perda por imparidade seja causada por um acontecimento específico externo de natureza excepcional que não se espera se repita; e
 - (b) acontecimentos externos subsequentes tenham ocorrido que revertam o efeito desse acontecimento.
110. A IAS 38, Activos Intangíveis, proíbe o reconhecimento de goodwill gerado internamente. Qualquer aumento subsequente na quantia recuperável do goodwill é considerado um aumento no goodwill gerado internamente, a menos que o aumento se relacione claramente com a reversão do efeito de um acontecimento específico externo de natureza excepcional.

IAS 36

111. Esta Norma não permite que uma perda por imparidade de goodwill seja revertida por força de uma alteração nas estimativas (por exemplo, uma alteração na taxa de desconto ou na quantia e tempestividade de fluxos de caixa futuros da unidade geradora de caixa com a qual o goodwill se relaciona).
112. Um acontecimento específico externo é um acontecimento que esteja fora do controlo da empresa. Exemplos de acontecimentos externos de natureza excepcional incluem novos regulamentos que reduzam significativamente as actividades operacionais, ou diminuam a lucratividade, do negócio com o qual se relaciona o goodwill.

DIVULGAÇÕES

113. ***Para cada classe de activos, as demonstrações financeiras devem divulgar:***
- (a) ***a quantia de perdas por imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são incluídas;***
 - (b) ***a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados durante o período e os componentes da linha da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são revertidas;***
 - (c) ***a quantia de perdas por imparidade reconhecida directamente no capital próprio durante o período; e***
 - (d) ***a quantia de reversão de perdas por imparidade reconhecidas directamente no capital próprio durante o período.***
114. Uma classe de activos é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhante nas operações da empresa.
115. A informação exigida no parágrafo 113 pode ser apresentada com outra informação divulgada para a classe de activos. Por exemplo, esta informação pode ser incluída numa reconciliação da quantia escriturada de activos fixos tangíveis, no início e no fim do período, como exigido pela IAS 16, Activos Fixos Tangíveis.
116. ***Uma empresa que aplique a IAS 14, Relato por Segmentos, deve divulgar em relação a cada segmento com base no formato principal de relato de uma empresa (como definido na IAS 14):***
- (a) ***a quantia de perdas por imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados e directamente no capital próprio durante o período; e***
 - (b) ***a quantia de reversão de perdas por imparidade reconhecidas na demonstração dos resultados e directamente no capital próprio durante o período.***
117. ***Se uma perda por imparidade de um activo individual ou de uma unidade geradora de caixa for reconhecida ou revertida durante o período e seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da empresa que relata no seu todo, uma empresa deve divulgar:***
- (a) ***os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão de uma perda por imparidade;***
 - (b) ***a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida;***
 - (c) ***para um activo individual:***
 - (i) ***a natureza do activo; e***
 - (ii) ***o segmento ao qual o activo pertence, baseado no formato principal de relato da empresa (como definido na IAS 14, Relato por Segmentos, se a empresa aplicar a IAS 14);***

- (d) *para uma unidade geradora de caixa:*
- (i) *uma descrição da unidade geradora de caixa (tal como se fosse uma linha de produto, uma fábrica, uma unidade operacional de negócio, uma área geográfica, um segmento relatável como definido na IAS 14 ou outro);*
 - (ii) *a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de activos e por segmento relatável baseada no formato principal da empresa (como definido na IAS 14, se a empresa aplicar a IAS 14); e*
 - (iii) *se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável da unidade geradora de caixa (se a houver), a empresa deve descrever a maneira corrente e a anterior de agregação de activos e as razões da alteração da maneira em que é identificada a unidade geradora de caixa;*
- (e) *se a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) foi ou não o seu preço líquido de venda ou o seu valor de uso;*
- (f) *se a quantia recuperável for o preço líquido de venda, a base usada para determinar o preço líquido de venda (tal como se o preço de venda foi determinado com referência a um mercado activo ou nalguma outra maneira); e*
- (g) *se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.*
118. *Se as perdas por imparidade reconhecidas (revertidas) durante o período forem no conjunto materiais para as demonstrações financeiras da empresa que relata no todo, uma empresa deve divulgar uma descrição breve do seguinte:*
- (a) *as principais classes de activos afectados por perdas por imparidade (reversões de perdas por imparidade) para as quais não seja divulgada qualquer informação segundo o parágrafo 117; e*
 - (b) *os acontecimentos e circunstâncias principais que conduziram ao reconhecimento (reversão) destas perdas por imparidade para os quais não seja divulgada qualquer informação segundo o parágrafo 117.*
119. Uma empresa é encorajada a divulgar os principais pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de activos (unidades geradoras de caixa) durante o período.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

120. *Esta Norma deve ser aplicada somente numa base prospectiva. As perdas por imparidade (reversões de perdas por imparidade, que resultem da adopção desta Norma Internacional de Contabilidade devem ser reconhecidas de acordo com esta Norma (isto é, na demonstração dos resultados a não ser que um activo seja escriturado por uma quantia revalorizada. Uma perda por imparidade (reversão de uma perda por imparidade) num activo revalorizado deve ser tratado como uma diminuição (aumento) de revalorização).*
121. Antes da adopção desta Norma, várias Normas Internacionais de Contabilidade incluíam requisitos geralmente semelhantes aos incluídos nesta Norma para o reconhecimento e reversão de perdas por imparidade. Porém, podem haver alterações provenientes de avaliações anteriores porque esta Norma pormenoriza como mensurar a quantia recuperável e como considerar uma unidade geradora de caixa. Seria difícil determinar qual teria sido a estimativa da quantia recuperável retrospectivamente. Por isso, ao adoptar esta Norma uma empresa não aplica o tratamento de referência ou o tratamento alternativo em relação a outras alterações nas políticas contabilísticas da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

DATA DE EFICÁCIA

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

IAS 37

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 37

Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

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

INTRODUÇÃO

1. A IAS 37 prescreve a contabilização e divulgação de todas as provisões, dos passivos contingentes e dos activos contingentes, excepto:
 - (a) os que resultem de instrumentos financeiros que sejam escriturados pelo justo valor;
 - (b) os que resultem de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma das partes tenha cumprido, qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão;
 - (c) os que surjam em empresas de seguros devido a contratos com os titulares de apólices (segurados); ou
 - (d) os cobertos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.

Provisões

2. A Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Uma provisão deve ser reconhecida quando e somente quando:
 - (a) uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
 - (b) seja provável (isto é, mais propenso do que não) que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação; e
 - (c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. A Norma faz notar que só em casos extremamente raros é possível uma estimativa fiável.
3. A Norma define uma obrigação construtiva como uma obrigação que deriva das acções de uma empresa quando:
 - (a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
 - (b) como consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida por parte dessas outras partes de que cumprirá com aquelas responsabilidades.
4. Em casos raros, por exemplo numa acção judicial, pode não ser claro se uma empresa tem uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em consideração toda a evidência disponível, é mais propenso que uma obrigação presente exista à data do balanço do que não. Uma empresa reconhece uma provisão para essa obrigação presente se os outros critérios de reconhecimento descritos acima forem satisfeitos. Se for mais propenso que não exista nenhuma obrigação presente do que o contrário, a empresa divulga passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.
5. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço, por outras palavras, a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para transferi-la para um terceiro nesse momento.
6. A Norma exige que uma empresa deve, ao mensurar uma provisão:
 - (a) tomar em consideração os riscos e incertezas. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos;

- (b) descontar as provisões, quando o efeito do valor temporal do dinheiro for materialmente relevante, usando uma taxa (ou taxas) de desconto antes de imposto que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo que não tenham sido reflectidos na melhor estimativa do dispêndio. Quando seja usado o desconto, o aumento da provisão devido à passagem do tempo é reconhecido como um gasto com juros;
 - (c) tomar em consideração os acontecimentos futuros, tais como alterações na lei e alterações tecnológicas, quando houver uma prova objectiva suficiente de que ocorrerão; e
 - (d) não tomar em consideração ganhos da esperada alienação esperada de activos, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão.
7. Uma empresa pode esperar o reembolso de uma parte ou da totalidade do dispêndio exigido para liquidar uma provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). Uma empresa deve:
- (a) reconhecer um reembolso quando, e somente quando, esteja virtualmente certa de que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão; e
 - (b) reconhecer o reembolso como um activo separado. Na demonstração dos resultados líquidos, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.
8. As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.
9. Só deve ser usada uma provisão para dispêndios relativamente aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

Provisões — Aplicações Específicas

10. A Norma explica como os requisitos gerais de reconhecimento e de mensuração das provisões devem ser aplicados em três casos específicos: perdas operacionais futuras; contratos onerosos; e reestruturações.
11. Não devem ser reconhecidas as provisões para perdas operacionais futuras. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos das operações podem estar com imparidade. Neste caso, uma empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, *Imparidade de Activos*.
12. Se uma empresa tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente ao abrigo do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão. Um contrato oneroso é aquele em que os custos inevitáveis à satisfação das obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera receber segundo ele.
13. A Norma define uma reestruturação como um programa que é planeado e controlado pela gerência, e altera materialmente quer:
- (a) o âmbito de um negócio empreendido por uma empresa; ou
 - (b) a maneira pela qual esse negócio é conduzido.
14. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando forem satisfeitos os critérios gerais para o reconhecimento de provisões. Neste contexto, uma obrigação construtiva para reestruturar ocorre somente quando uma empresa:
- (a) tenha um plano formal pormenorizado para reestruturação que identifique pelo menos:
 - (i) o negócio ou a parte de um negócio em causa;
 - (ii) as principais localizações afectadas;
 - (iii) a localização, função, e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela rescisão dos seus serviços;

IAS 37

- (iv) os dispêndios que serão suportados; e
 - (v) quando será implementado o plano; e
- (b) tenha criado uma expectativa válida naqueles que serão afectados de que levará a efeito a reestruturação ao iniciar a implementação desse plano ou ao anunciar as suas principais características às pessoas afectadas por ele.
15. Uma decisão da gestão ou da administração de reestruturar não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a empresa tenha, antes da data do balanço:
- (a) começado a implementar o plano de reestruturação; ou
 - (b) comunicado o plano de reestruturação aos por ele afectados de uma maneira suficientemente específica que faça criar neles uma expectativa válida de que a empresa levará a efeito a reestruturação.
16. Quando uma reestruturação envolver a venda de uma empresa, nenhuma obrigação proveniente da venda surge até que a empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo a venda irrevogável.
17. Uma provisão de reestruturação deve somente incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam não só:
- (a) necessariamente ligados à reestruturação; mas também
 - (b) não associados às actividades continuadas da empresa. Por conseguinte, uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como: os de retrainar ou realocar pessoal que continua; de marketing; ou de investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Passivos Contingentes

18. A Norma substitui as partes da IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço⁽¹⁾, que tratam de contingências. A Norma define um passivo contingente como:
- (a) uma possível obrigação que surja proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa; ou
 - (b) uma obrigação presente que surja de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.
19. Uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente. Uma empresa deve divulgar um passivo contingente a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota.

Activos Contingentes

20. A Norma define um activo contingente como um possível activo que surja de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.
21. Uma empresa não deve reconhecer um activo contingente. Um activo contingente deve ser divulgado quando um influxo de benefícios económicos seja provável.
22. Quando a realização de rendimentos seja virtualmente certa, então o respectivo activo não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

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

Data de eficácia

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

ÍNDICE

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

IAS 37

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

OBJECTIVO

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

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada por todas as empresas na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:***
 - (a) *os que resultem de instrumentos financeiros que sejam registados pelo justo valor;*
 - (b) *os que resultem de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso;*
 - (c) *os que surjam em empresas de seguros provenientes de contratos com segurados; e*
 - (d) *os que estejam cobertos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.*
2. Esta Norma aplica-se a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que não sejam escriturados pelo justo valor.
3. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Esta Norma não se aplica a contratos executórios a menos que eles sejam onerosos.
4. Esta Norma aplica-se a provisões, passivos contingentes e activos contingentes de empresas seguradoras, que não sejam os provenientes de contratos com segurados.
5. Quando uma outra Norma Internacional de Contabilidade tratar de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou activo contingente, uma empresa aplica essa Norma em lugar desta Norma. Por exemplo, certos tipos de provisões são também tratados em Normas sobre:
 - (a) contratos de construção (ver a IAS 11, Contratos de Construção);
 - (b) impostos sobre o rendimento (ver a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento);
 - (c) locações (ver a IAS 17, Locações). Porém, como a IAS 17 não contém requisitos específicos para tratar locações operacionais que se tenham tornado onerosas, esta Norma aplica-se a tais casos; e
 - (d) benefícios de empregados (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados).
6. Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rédito, por exemplo quando uma empresa dê garantias em troca de uma remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento do rédito. A IAS 18, Rédito, identifica as circunstâncias em que o rédito é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Esta Norma não altera os requisitos da IAS 18.
7. Esta Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Em alguns países o termo «provisão» é também usado no contexto de itens tais como depreciação, imparidade de activos e dívidas de cobrança duvidosa: estes são ajustamentos às quantias escrituradas de activos e não são tratados nesta Norma.

8. Outras Normas Internacionais de Contabilidade especificam se os dispêndios são tratados como activos ou como gastos. Estes assuntos não são tratados nesta Norma. Concordantemente, esta Norma nem proíbe nem exige capitalização dos custos reconhecidos quando é feita uma provisão.
9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturação (incluindo unidades operacionais em descontinuação). Quando uma reestruturação satisfaz a definição de uma unidade operacional em descontinuação, podem ser exigidas divulgações adicionais pela IAS 35, Unidades Operacionais em Descontinuação.

DEFINIÇÕES

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

Uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

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

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

Uma obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

- (a) um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- (b) legislação; ou
- (c) outra operação da lei.

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

- (a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- (b) em consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Um passivo contingente é:

- (a) uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa; ou
- (b) uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Um activo contingente é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa.

Um contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e altera materialmente:

- (a) ou o âmbito de um negócio empreendido por uma empresa; ou
- (b) a maneira como o negócio é conduzido.

IAS 37*Provisões e Outros Passivos*

11. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e acréscimos comerciais porque há incerteza acerca da tempestividade ou da quantia do dispêndio futuros necessários para a sua liquidação. Por contraste:

- (a) as contas a pagar comerciais são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido facturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e
- (b) os acréscimos são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas que não tenham sido pagos, facturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com pagamento acrescido de férias). Se bem que algumas vezes seja necessário estimar a quantia ou tempestividade de acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os acréscimos são muitas vezes relatados como parte das contas a pagar comerciais e outras, enquanto que as provisões são relatadas separadamente.

Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes

12. Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, nesta Norma o termo «contingente» é usado para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. Adicionalmente, o termo «passivo contingente» é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Esta Norma distingue entre:

- (a) provisões — que são reconhecidas como passivos (presumindo que possa ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações; e
- (b) passivos contingentes — que não sejam reconhecidos como passivos porque são ou:
 - (i) obrigações possíveis, dado terem ainda de ser confirmados se a empresa tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos; ou
 - (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque ou não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação).

RECONHECIMENTO*Provisões*

14. ***Uma provisão deve ser reconhecida quando***

- (a) ***uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado*** ⁽²⁾;
- (b) ***seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e***
- (c) ***possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.***

Se estas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

⁽²⁾ Ver também SIC-6: Custos de Modificar Software Existente.

Obrigação Presente

15. ***Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, é mais provável do que não que uma obrigação presente existe à data do balanço.***
16. Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser discutido quer se certos eventos ocorreram quer se esses eventos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma empresa determina se uma obrigação presente existe à data do balanço ao ter em conta toda a evidência disponível incluindo por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço. Com base em tal evidência:
- (a) quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
- (b) quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa a empresa divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver parágrafo 86).

Acontecimento Passado

17. Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a empresa não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo acontecimento. Este é o caso somente:
- (a) quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente: ou
- (b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o evento (que pode ser uma acção da empresa) crie expectativas válidas em terceiros de que a empresa cumprirá a obrigação.
18. As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da empresa no fim do seu período de relato e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para os custos que necessitam de ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma empresa são os que existam à data do balanço.
19. São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existem independentemente de acções futuras de uma empresa (isto é, a conduta futura dos seus negócios). Exemplos de tais obrigações as penalizações ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos sem atenção às futuras acções da empresa. Semelhantemente, uma empresa reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central eléctrica nuclear até ao ponto em que uma empresa seja obrigada a rectificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma empresa pode pretender ou precisar de levar a efeito dispêndios para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumo num certo tipo de fábricas). Dado que a empresa pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias acções por exemplo alterando o seu método de operar ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida nenhuma provisão.
20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida. É necessário, porém, saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida — na verdade a obrigação pode ser ao público em geral. Porque uma obrigação envolve sempre um compromisso com uma outra parte, isto implica que uma decisão de gerência ou de conselho de administração não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afectados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar nelas uma expectativa válida de que a empresa cumprirá as suas responsabilidades.

IAS 37

21. Um acontecimento que não dê origem imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto da empresa (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais sejam causados pode não haver nenhuma obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto de ter havido o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exigir que o dano existente seja rectificado ou quando a empresa publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.
22. Quando os pormenores de uma nova lei proposta tiverem ainda de ser ultimados, uma obrigação só se verifica quando se tiver virtualmente a certeza de que a legislação será decretada conforme proposta. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada com uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias que rodeiem a promulgação tornam impossível especificar um único acontecimento que tornará a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível ter-se virtualmente a certeza de que uma lei será decretada até que seja decretada.

Exfluxo Provável de Recursos Incorporando Benefícios Económicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma⁽³⁾, um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais provável do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, uma empresa divulga um passivo contingente, a menos que a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver parágrafo 86).
24. Quando houver várias obrigações semelhantes (por ex. garantias de produtos ou contratos semelhantes) a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinado ao se considerar a classe de obrigações como um todo. Se bem que a probabilidade de exfluxo de qualquer item possa ser pequeno, pode bem ser possível que algum exfluxo de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se esse for o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

Estimativa Fiável da Obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Excepto em casos extremamente raros, uma empresa será capaz de determinar uma gama de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.
26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver parágrafo 86).

Passivos Contingentes

27. **Uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente.**
28. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 86, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.
29. Quando uma empresa estiver conjunta e solidariamente comprometida a uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente. A empresa reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.
30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são continuamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

⁽³⁾ A interpretação de «provável» nesta Norma como «mais provável do que não» não se aplica necessariamente a outras Normas Internacionais de Contabilidade.

Activos Contingentes

31. ***Uma empresa não deve reconhecer um activo contingente.***
32. Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.
33. Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.
34. Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 89, quando for provável um influxo de benefícios económicos.
35. Os activos contingentes são avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o activo e o rendimento relacionado são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorra. Se um influxo de benefícios económicos se tornar provável, uma empresa divulga o activo contingente (ver parágrafo 89).

MENSURAÇÃO

A Melhor Estimativa

36. ***A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.***
37. A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação à data do balanço. Porém, a estimativa da quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.
38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo juízo da gerência da empresa, suplementada pela experiência de transacções semelhantes e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço.
39. As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolva uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para este método estatístico de estimativa é «o valor esperado». A provisão será por isso diferente dependendo de se a probabilidade de uma perda de uma dada quantia seja, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

Exemplo

Uma empresa vende bens com uma garantia ao abrigo da qual os clientes estão cobertos pelo custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se torna evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detectados defeitos menores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparar de 1 milhão. Se forem detectados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da empresa e as expectativas futuras indicam que, para o ano que vem, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o parágrafo 24, uma empresa avalia a probabilidade de um exfluxo para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é:

$$(75 \% \text{ de nada}) + (20 \% \text{ de } 1\,000\,000) + (5 \% \text{ de } 4\,000\,000) = 400\,000$$

IAS 37

40. Quando uma única obrigação estiver a ser mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a empresa considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem ou maioritariamente mais altas ou maioritariamente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será uma quantia mais alta ou mais baixa. Por exemplo, se uma empresa tiver de rectificar uma avaria grave numa fábrica importante que tenha construído para um cliente, a consequência mais provável pode ser a reparação ter sucesso à primeira tentativa por um custo de 1 000, mas é feita uma provisão por uma quantia maior é feita se houver uma oportunidade significativa de que serão necessárias tentativas posteriores.
41. A posição é mensurada antes dos impostos, porque as consequências fiscais da provisão, e alterações na mesma, são tratadas pela IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

Riscos e Incertezas

42. ***Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.***
43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessária cautela ao fazer juízos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou activos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projectados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é então deliberadamente tratado como mais provável do que for realisticamente o caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.
44. A divulgação das incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio é feita de acordo com o parágrafo 85 b).

Valor Presente

45. ***Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.***
46. Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surgem mais tarde. As provisões são por isso descontadas, quando o efeito seja material.
47. ***A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes dos pré impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo. A(s) taxa(s) de desconto não devem reflectir riscos relativamente aos quais as estimativas dos fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.***

Acontecimentos Futuros

48. ***Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.***
49. Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma empresa pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperados associados com experiência acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma empresa não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.

50. O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando evidência objectiva suficiente exista de que a promulgação da lei é virtualmente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um acontecimento único que proporcionará evidência subjectiva suficiente em todos os casos. É requerida evidência quer do que a legislação vai exigir quer de que a sua promulgação e a sua implementação são virtualmente certas. Em muitos casos evidência objectiva suficiente não existirá até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação Esperada de Activos

51. ***Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.***
52. Os ganhos na alienação esperada de activos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dê origem à provisão. Em vez disso, uma empresa reconhece ganhos nas alienações esperadas de activos no momento especificado pela Norma Internacional de Contabilidade que trata dos respectivos activos.

REEMBOLSOS

53. ***Quando se esperar que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja esperado ser reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um activo separado. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão.***
54. ***Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.***
55. Algumas vezes, uma empresa é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o dispêndio necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode quer reembolsar quantias pagas pela empresa quer pagar directamente as quantias.
56. Na maioria dos casos, a empresa permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão de forma que a empresa teria de liquidar a quantia inteira se a terceira parte deixou de efectuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, uma provisão é reconhecida para a quantia inteira do passivo e um activo separado é reconhecido pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar o passivo.
57. Nalguns casos, a empresa não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efectuar o pagamento. Em tal caso a empresa não tem nenhum passivo por esses custos não sendo assim incluídos na provisão.
58. Como é dito no parágrafo 29, uma obrigação pela qual uma empresa esteja conjunta é solidariamente responsável é um passivo contingente até ao ponto em que seja esperado que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

ALTERAÇÕES EM PROVISÕES

59. ***As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.***
60. Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto com juros.

USO DE PROVISÕES

61. ***Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.***

IAS 37

62. Somente os dispêndios que se relacionem com a provisão original são contrabalançados com a mesma. Contrabalançar os dispêndios com uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois acontecimentos diferentes.

APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO

Perdas Operacionais Futuras

63. ***Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras.***
64. As perdas operacionais futuras não satisfazem a definição de passivo do parágrafo 10 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 14.
65. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos da unidade operacional podem estar em imparidade. Uma empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.

Contratos Onerosos

66. ***Se a empresa tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.***
67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executivos que não sejam onerosos caem fora do âmbito desta Norma.
68. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.
69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma empresa reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a IAS 36, Imparidade de Activos).

Reestruturação

70. O que se segue são exemplos de acontecimentos que podem cair na definição de reestruturação:
- (a) venda ou cessação de uma linha de negócios;
 - (b) o fecho de locais de negócio num país ou região ou a deslocalização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;
 - (c) alterações na estrutura de gerência, por exemplo, eliminar um nível de gestão; e
 - (d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da empresa.
71. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 14 sejam satisfeitos. Os parágrafos 72-83 estabelecem como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

72. **Uma obrigação construtiva de reestruturar surge somente quando uma empresa:**
- (a) **tenha um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:**
 - (i) **o negócio ou parte de um negócio em questão;**
 - (ii) **as principais localização afectadas;**
 - (iii) **a localização, função e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela cessação dos seus serviços;**
 - (iv) **os dispêndios que serão levados a efeito; e**
 - (v) **quando será implementado o plano; e**
 - (b) **tenha criado uma expectativa válida nos afectados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afectados por ele.**
73. A evidência de que uma empresa tenha começado a implementar um plano de reestruturação será proporcionada, por exemplo, ao dismantelar a fábrica ou ao vender activos ou pelo anúncio público das principais características do plano. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturar somente constitui uma obrigação construtiva para reestruturar se ele for feito de tal maneira e em pormenor suficiente (isto é, estabelecendo as principais características do plano) que dê origem a expectativas válidas em outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a empresa levará a efeito a reestruturação.
74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afectados pelo mesmo, a sua implementação necessita ser planeada para começar logo que possível e ser completada segundo um calendário que torne improváveis alterações significativas ao plano. Se se esperar que haverá uma longa demora antes da reestruturação começar ou que a reestruturação levará um longo tempo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a empresa está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à empresa de alterar os seus planos.
75. Uma decisão da gerência ou do conselho de administração para reestruturar tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação construtiva à data daquela demonstração a menos que a empresa tenha, antes da data do balanço:
- (a) começado a implementar o plano de reestruturação; ou
 - (b) anunciado as principais características do plano de reestruturação aos afectados por ele de uma maneira suficientemente específica para levantar neles expectativa válida de que a empresa levará a efeito a reestruturação.
- Em alguns casos, uma empresa começa a implementar um plano de reestruturação ou anuncia as suas principais características aos afectados, somente após a data do balanço. A divulgação pode ser exigida pela IAS 10, Acontecimentos que Ocorram Após a Data de Balanço, se a reestruturação for de tal importância que a sua não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazer avaliações e decisões apropriadas.
76. Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão da gerência, uma obrigação pode resultar de outros eventos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de cessação de emprego, ou com compradores para a venda de uma unidade operacional podem ter sido concluídas sujeitos somente à aprovação do conselho. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a empresa tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 72 forem satisfeitas.
77. Em alguns países, a autoridade final está investida num conselho cujos membros incluem representantes de interesses que não sejam os da gerência (por exemplo, empregados) ou pode ser necessária notificação a tais representantes da decisão do conselho ser tomada. Porque uma decisão por tal conselho envolve comunicação a esses representantes, pode resultar numa obrigação construtiva de reestruturar.

IAS 37

78. ***Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.***
79. Mesmo quando uma empresa tenha tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela não pode estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e que haja um acordo vinculativo de venda. Até que haja um acordo vinculativo de venda, a empresa estará em condições de alterar a sua intenção e na verdade terá de tomar uma outra orientação se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for concebida como parte de uma reestruturação, os activos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a IAS 36, Imparidade de Activos. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, uma obrigação construtiva pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.
80. ***Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam quer:***
- (a) ***necessariamente consequentes da reestruturação; quer***
 - (b) ***não associados com as actividades continuadas da empresa.***
81. Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como:
- (a) retrainar ou deslocalizar pessoal que continua;
 - (b) comercialização; ou
 - (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.
- Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação à data do balanço. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.
82. Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso como definido no parágrafo 10.
83. Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

DIVULGAÇÃO

84. ***Para cada classe de provisão, uma empresa deve divulgar:***
- (a) ***a quantia escriturada no começo e no fim do período;***
 - (b) ***as provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;***
 - (c) ***as quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;***
 - (d) ***quantias não usadas revertidas durante o período; e***
 - (e) ***o aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.***
- Não é exigida informação comparativa.***
85. ***Uma empresa deve divulgar o seguinte para cada classe de provisão:***
- (a) ***uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos resultantes;***

- (b) *uma indicação das incertezas acerca da quantia ou do momento de ocorrência desses exfluxos. Sempre que necessário para proporcionar informação adequada, uma empresa deve divulgar os principais pressupostos feitos com respeito a acontecimentos futuros, como tratado no parágrafo 48; e*
- (c) *a quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado.*
86. *A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma empresa deve divulgar para cada classe de passivo contingente à data do balanço uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:*
- (a) *uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado segundo os parágrafos 36-52;*
- (b) *uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e*
- (c) *a possibilidade de qualquer reembolso.*
87. Ao determinar que provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza dos elementos é suficientemente semelhante para uma única demonstração acerca deles de modo a cumprir os requisitos dos parágrafos 85 a) e b) e 86 a) e b). Por conseguinte, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão, quantias relacionadas com garantias de produtos diferentes mas não seria apropriado tratar como uma classe única quantias relacionadas com garantias normais e quantias que estão sujeitas a processos judiciais.
88. Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma empresa faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 84-86 de uma maneira que eles mostrem a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
89. *Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma empresa deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 36-52.*
90. É importante que as divulgações de activos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.
91. *Quando qualquer da informação exigida pelos parágrafos 86 e 89 não estiver divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.*
92. *Em casos extremamente raros, pode esperar-se que a divulgação de alguma ou toda a informação exigida pelos parágrafos 84-89 prejudique seriamente a posição da empresa numa disputa com outras partes nos assuntos sujeitos a provisão, passivo contingente ou activo contingente. Em tais casos, uma empresa não necessita de divulgar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da questão, juntamente com o facto de que, e a razão por que, a informação não foi divulgada.*

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

93. *O efeito de adoptar esta Norma na sua data de eficácia (ou mais cedo) deve ser relatado como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos do período em que a Norma foi adoptada pela primeira vez. As empresas são encorajadas, mas não se lhes exige, a ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos do período mais cedo apresentado e de refazer a informação comparativa. Se a informação comparativa não for refeita, este facto deve ser divulgado.*
94. A Norma exige um tratamento diferente da IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. A IAS 8 exige informação comparativa a (tratamento de referência) ou informação comparativa adicional pró-forma numa base reexpressa a ser divulgada (tratamento alternativo permitido) a menos que seja impraticável fazê-lo.

IAS 38

DATA DE EFICÁCIA

95. *Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada. Se uma empresa aplicar esta Norma para os períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1999, o facto deve ser divulgado.*
96. Esta Norma substitui as partes da IAS 10, Contingências e Acontecimentos que Ocorram Após a Data do Balanço (4), que tratem de contingências.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 38**Activos Intangíveis**

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

Esta Norma substitui:

- (a) a IAS 4, Contabilização de Depreciação, no que respeita à amortização (depreciação) de activos intangíveis; e
- (b) a IAS 9, Custos de Pesquisa e Desenvolvimento.

Em Outubro de 1998, os técnicos do IASC publicaram em separado umas «Bases para Conclusões relativas à IAS 38, Activos Intangíveis e à IAS 22 (revista em 1998)». Estão disponíveis cópias destes documentos no Departamento de Publicações do IASC.

Em 1998, a IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração emendou o parágrafo 2 f) da IAS 38 para substituir a referência à IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, por referência à IAS 39. O pé de página 1 foi também eliminado.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 38:

- SIC-6: Custos de Modificação do Software Existente.
- SIC-32: Activos Intangíveis — Custos com Web Sites.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 38 prescreve a contabilização e divulgação de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados em outras Normas Internacionais de Contabilidade. A IAS 38 não se aplica a activos financeiros, direitos mineiros e dispêndios sobre a exploração, ou desenvolvimento e extracção de, minérios, petróleo, gás natural e recursos não-regenerativos similares e activos intangíveis que surjam em empresas de seguros a partir de contratos com os segurados. A IAS 38 aplica-se entre outras coisas, aos dispêndios nas actividades de publicidade, treino, arranque, e pesquisa e desenvolvimento.
2. Um activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para finalidades administrativas. Um activo é um recurso:
 - (a) controlado por uma empresa em resultado de acontecimentos passados; e
 - (b) a partir do qual se espera que fluam benefícios económicos para a empresa.

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

3. A IAS 38 exige que uma empresa reconheça um activo intangível (ao custo) se, e somente se:
- (a) for provável que benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao activo fluam para a empresa; e
 - (b) o custo do activo possa ser mensurado com fiabilidade.

Este requisito aplica-se quer um activo intangível seja adquirido externamente, quer seja originado internamente. A IAS 38 inclui critérios adicionais de reconhecimento para activos intangíveis originados internamente.

4. A IAS 38 especifica que o goodwill, as marcas, cabeçalhos, os títulos de publicações, as listas de clientes e itens similares em substância não devem ser reconhecidos como activos.
5. Se um activo intangível não satisfizer nem a definição nem os critérios para o reconhecimento de um activo intangível, a IAS 38 exige que o dispêndio neste item seja reconhecido como um gasto quando for incorrido. Porém, se o item for adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, este dispêndio (incluído no custo de aquisição) deve fazer parte da quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) à data de aquisição.
6. A IAS 38 exige que todo o dispêndio em pesquisa seja reconhecido como um gasto quando for incorrido. Exemplos de outros dispêndios que não darão origem a um activo intangível que possa ser reconhecido nas demonstrações financeiras incluem:
- (a) dispêndio no arranque de uma unidade operacional ou de um negócio (custos de arranque);
 - (b) dispêndio em treino;
 - (c) dispêndio em publicidade e/ou promoções; e
 - (d) dispêndio em realocização ou reorganização de parte ou de toda uma empresa.

O dispêndio neste item é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

7. A IAS 38 exige que o dispêndio subsequente num activo intangível após a sua compra ou conclusão deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido salvo se:
- (a) for provável que este dispêndio habilitará o activo a gerar benefícios económicos futuros em excesso do seu padrão de desempenho originalmente estimado; e
 - (b) o dispêndio possa ser mensurado e atribuído ao activo com fiabilidade.

Se estas condições forem satisfeitas, o dispêndio subsequente deve ser adicionado ao custo do activo intangível

8. Se o dispêndio num item intangível foi reconhecido inicialmente como um gasto pela empresa que relata em anteriores demonstrações financeiras anuais ou em relatórios financeiros intercalares, a IAS 38 proíbe a empresa de reconhecer este dispêndio como parte do custo de um activo intangível numa data posterior.
9. Após o reconhecimento inicial, a IAS 38 exige que um activo intangível seja mensurado segundo um dos dois seguintes tratamentos:
- (a) tratamento de referência: custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas; ou
 - (b) tratamento alternativo permitido: quantia revalorizada menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas de imparidade acumuladas subsequentes. A quantia revalorizada deve ser o justo valor do activo. Porém, este tratamento é permitido se, e só se, o justo valor puder ser determinado por referência a um mercado activo para o activo intangível. Além disso, uma vez que a

IAS 38

empresa escolha este tratamento, a IAS 38 exige que se façam revalorizações com suficiente regularidade de forma que a quantia escriturada do activo intangível não difira materialmente da que seria determinada usando o justo valor à data do balanço. A IAS 38 também especifica como devem ser revalorizados os activos intangíveis e se um aumento (diminuição) de revalorização deve ser reconhecido na demonstração dos resultados ou directamente no capital próprio.

10. A IAS 38 exige que um activo intangível deve ser amortizado numa base sistemática de acordo com a melhor estimativa da sua vida útil. Existe um pressuposto refutável de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos a partir da data em que o activo esteja disponível para uso. A IAS 38 não permite que uma empresa atribua uma vida útil infinita a um activo intangível. A amortização deve principiar quando o activo estiver disponível para uso.
11. Em casos raros, pode haver prova convincente de que a vida útil de um activo intangível seja mais longo do que vinte anos. Nestes casos, a IAS 38 exige que uma empresa:
 - (a) amortize o activo intangível ao longo da melhor estimativa da sua vida útil;
 - (b) estime a quantia recuperável do activo intangível pelo menos anualmente para identificar se existe ou não qualquer perda de imparidade; e
 - (c) divulgue as razões porque o pressuposto de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos é refutado e o factor que desempenha um papel significativo na determinação da vida útil do activo intangível.
12. A IAS 38 exige que o método de amortização usado deve reflectir o padrão em que os benefícios económicos do activo são consumidos pela empresa. Se o padrão não puder ser estimado com fiabilidade, deve ser adoptado o método de linha recta. O débito de amortização deve ser reconhecido como um gasto salvo se outra Norma Internacional de Contabilidade permitir ou exigir que ele seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.
13. A IAS 38 exige que o valor residual de um activo intangível seja assumido ser zero salvo se:
 - (a) existir um compromisso de que um terceiro participante compre o activo no final da sua vida útil; ou
 - (b) existir um mercado activo para esse tipo de activo e que seja provável que tal mercado existirá no final da vida útil do activo.
14. Para avaliar se um activo intangível pode estar sujeito a imparidade, uma empresa aplica a IAS 36, Imparidade de Activos. Também, a IAS 38 exige que uma empresa estime a quantia recuperável de um activo intangível que ainda não esteja disponível para uso pelo menos anualmente.
15. A IAS 38 é eficaz para os períodos contabilísticos que comecem em ou após de 1 de Julho de 1999. Encoraja-se a sua aplicação mais cedo.
16. Na sua primeira aplicação, a IAS 38 inclui disposições transitórias que exigem aplicação retrospectiva:
 - (a) sempre que seja necessário eliminar um item que deixa de se qualificar para reconhecimento segundo a IAS 38; ou
 - (b) se a anterior mensuração de um activo intangível contraditava os princípios estabelecidos na IAS 38 (por exemplo, se um activo intangível não foi amortizado ou foi reavaliado mas não por referência a um mercado activo).

Em outros casos, a aplicação prospectiva dos requisitos de reconhecimento e amortização é ou exigida (por exemplo, a IAS 38 proíbe o reconhecimento de um activo intangível gerado internamente que não foi anteriormente reconhecido) ou permitida (por exemplo, a IAS 38 encoraja o reconhecimento de um activo intangível que foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que foi uma aquisição e que não foi anteriormente reconhecido).

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-6
Definições	7-17
Activos Intangíveis	8-17
Identificabilidade	10-12
Controlo	13-16
Benefícios Económicos Futuros	17
Reconhecimento e Mensuração Inicial de um Activo Intangível	18-55
Aquisição Separada	23-26
Aquisição como Parte de uma Concentração de Actividades Empresariais	27-32
Aquisição por Meio de um Subsídio do Governo	33
Trocas de Activos	34-35
Goodwill Gerado Internamente	36-38
Activos Intangíveis Gerado Internamente	39-55
Fase de Pesquisa	42-44
Fase de Desenvolvimento	45-52
Custo de um Activo Intangível Gerado Internamente	53-55
Reconhecimento de um Gasto	56-59
Gastos Passados que não são Reconhecidos como um Activo	59
Dispêndios Subsequentes	60-62
Mensuração Subsequente a Reconhecimento Inicial	63-78
Tratamento de Referência	63
Tratamento Alternativo Permitido	64-78
Amortização	79-96
Período de Amortização	79-87
Método de Amortização	88-90
Valor Residual	91-93
Revisão do Período de Amortização e do Método de Amortização	94-96

IAS 38

Recuperabilidade da Quantia Escriturada — Perdas de Imparidade	97-102
Retiradas e Alienações	103-106
Divulgações	107-117
Geral	107-112
Activos Intangíveis Escriturados Segundo o Tratamento Alternativo Permitido	113-114
Dispêndio de Pesquisa e Desenvolvimento	115-116
Outra Informação	117
Disposições Transitórias	118-121
Data de Eficácia	122-123

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas Internacionais de Contabilidade. Esta Norma exige que uma empresa reconheça um activo intangível se, e somente se, certos critérios forem satisfeitos. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de activos intangíveis e exige certas divulgações acerca de activos intangíveis.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada por todas as empresas na contabilização de activos intangíveis, excepto:***
 - (a) ***activos intangíveis que estejam abrangidos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade;***
 - (b) ***activos financeiros, como definidos na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação;***
 - (c) ***direitos mineiros e dispêndios na exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes; e***
 - (d) ***activos intangíveis que surjam em empresas de seguros a partir de contratos com detentores de apólices (segurados).***
2. Se uma outra Norma Internacional de Contabilidade tratar um tipo específico de activo intangível, uma empresa aplica essa Norma em vez desta Norma. Por exemplo, esta Norma não se aplica a:
 - (a) activos intangíveis detidos por uma empresa para venda no decorrer ordinário do negócio (ver a IAS 2, Inventários, e IAS 11, Contratos de Construção);
 - (b) activos por impostos diferidos (ver a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento);
 - (c) locações que caiam dentro do âmbito da IAS 17, Locações;
 - (d) activos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados);

- (e) goodwill proveniente de uma concentração de actividades empresariais (ver a IAS 22, Concentração de Actividades Empresariais); e
- (f) activos financeiros como definidos na IAS 32, Instrumentos Financeiros; Divulgação e Apresentação. O reconhecimento e mensuração de alguns activos financeiros são abrangidos pelas: IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias; IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas; IAS 31, Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos; e IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
3. Alguns activos intangíveis podem estar contidos em ou sobre uma substância física tal como um disco compacto (no caso de software de computadores), documentação legal (no caso de uma licença ou patente) ou filme. Ao determinar se um activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado pela IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, ou como um activo intangível segundo esta Norma, é necessário julgamento, para avaliar que elemento é mais significativo. Por exemplo, o software de computador de uma máquina ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse software específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. O mesmo aplica-se ao sistema operativo de um computador. Quando o software não seja uma parte integrante do hardware respectivo, o software do computador é tratado como um activo intangível.
4. Esta Norma aplica-se, entre outras coisas, a dispêndios em publicidade, em treino, em arranque, em actividades de pesquisa e desenvolvimento. As actividades de pesquisa e desenvolvimento são dirigidas ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas actividades possam resultar num activo com substância física (por exemplo, num protótipo) o elemento físico do activo é secundário em relação ao seu componente intangível, que é o conhecimento incorporado no mesmo.
5. No caso de uma locação financeira, o activo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário trata um activo intangível, detido sob uma locação financeira, segundo esta Norma. Os direitos protegidos por acordos de licenciamento de elementos tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e copyrights são excluídos do âmbito da IAS 17 e caem dentro do âmbito desta Norma.
6. As exclusões do âmbito de uma Norma Internacional de Contabilidade podem ocorrer se certas actividades ou transacções forem tão especializadas que dêem origem a assuntos contabilísticos que podem necessitar ser tratados de uma maneira diferente. Tais assuntos surgem nos dispêndios na exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, petróleo, gás e depósitos minerais em indústrias extractivas e no caso de contratos entre empresas seguradoras e os seus segurados. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios em tais actividades. Porém, esta Norma aplica-se a outros activos intangíveis usados (tais como software de computador) e a outros dispêndios (tais como custos de arranque), em indústrias extractivas ou por empresas seguradoras.

DEFINIÇÕES

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

Um activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendar a outros, ou para finalidades administrativas.

Um activo é um recurso:

- (a) ***controlado por uma empresa como resultado de acontecimentos passados; e***
- (b) ***do qual se esperam que fluam benefícios económicos futuros para a empresa.***

Activos monetários são dinheiros detidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

Pesquisa é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.

IAS 38

Desenvolvimento é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos de substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

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

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

Vida útil é ou:

- (a) *o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja utilizado por uma empresa; ou*
- (b) *a quantia de produção ou unidades semelhantes que se esperam que sejam obtidas de um activo por uma empresa.*

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

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

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

Um mercado activo é um mercado onde todas as seguintes condições existam:

- (a) *sejam homogéneos os elementos negociados adentro do mercado.*
- (b) *possam ser encontrados compradores e vendedores dispostos a negociar em qualquer momento; e*
- (c) *os preços estejam disponíveis ao público.*

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

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

Activos Intangíveis

8. As empresas gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoramento de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Os exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o software de computadores, patentes, copyrights, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franchises, relacionamentos de clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.
9. Nem todos os itens descritos no parágrafo 8 satisfarão a definição de activo intangível, que é, identificabilidade, controlo sobre o recurso e existência de benefícios económicos futuros. Se um item abrangido por esta Norma não satisfizer a definição de um activo intangível, o dispêndio para adquiri-lo ou gerá-lo internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Porém, se o item for adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, ele faz parte do goodwill reconhecido à data da aquisição (ver parágrafo 56).

Identificabilidade

10. A definição de um activo intangível exige que um activo intangível seja identificável para distingui-lo claramente do goodwill. O goodwill proveniente de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição representa um pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros. Os benefícios económicos futuros podem resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações financeiras mas pelos quais o adquirente está preparado para fazer um pagamento na aquisição.
11. Um activo intangível pode ser claramente distinguido do goodwill se o activo for separável. Um activo é separável se a empresa puder arrendá-lo, vendê-lo, trocá-lo ou distribuir os benefícios económicos futuros específicos atribuíveis ao activo sem também dispor dos benefícios económicos futuros que fluem de outros activos usados na mesma actividade geradora de réditos.
12. A separabilidade não é uma condição necessária para a identificabilidade desde que uma empresa possa ser capaz de identificar um activo de alguma qualquer outra maneira. Por exemplo, se um activo intangível for adquirido com um grupo de activos, a transacção pode envolver a transferência de direitos legais que façam com que uma empresa identifique o activo intangível. Semelhantemente, se um projecto interno pretende criar direitos legais para a empresa, a natureza destes direitos pode ajudar a empresa na identificação de um activo intangível subjacente gerado internamente. Também, mesmo se um activo gerar benefícios económicos futuros somente em combinação com outros activos, o activo é identificável se a empresa puder identificar os benefícios económicos futuros que fluirão do activo.

Controlo

13. Uma empresa controla um activo se a empresa tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e também puder restringir o acesso de outros a esses benefícios. A capacidade de uma empresa controlar os benefícios económicos futuros de um activo intangível enraiza-se nos direitos legais que sejam de fazer cumprir por um tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária de controlo desde que uma empresa seja capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma outra maneira.
14. O mercado e o conhecimento técnico podem dar origem a benefícios económicos futuros. Uma empresa controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento estiver protegido por direitos legais tais como copyrights, uma restrição de acordos de comércio (quando permitido) ou por deveres legais sobre empregados de manterem confidencialidade.
15. Uma empresa pode ter uma equipa de pessoal habilitado e pode ser capaz de identificar capacidades incrementais do pessoal que conduzam a benefícios económicos futuros derivados do treino. A empresa pode também esperar que o pessoal continuará a pôr as suas capacidades ao dispor da empresa. Porém, geralmente uma empresa tem controlo insuficiente sobre os benefícios económicos futuros provenientes de uma equipa de pessoal habilitado e do treino para considerar que estes elementos satisfarão a definição de um activo intangível. Por razões semelhantes, é improvável que a gestão específica ou talento técnico satisfaçam a definição de activo intangível, a menos que estejam protegidos por direitos legais para usá-los e de obter os benefícios económicos futuros deles esperados e que também satisfaçam as outras partes da definição.
16. Uma empresa pode ter uma carteira de clientes ou uma quota de mercado e esperar que, devido aos seus esforços em criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a empresa. Porém, na ausência de direitos legais para proteger, ou de outras maneiras de controlar, o relacionamento com clientes ou a sua fidelidade para com a empresa, a empresa geralmente tem controlo insuficiente sobre os benefícios económicos derivados do relacionamento e fidelização dos clientes, para considerar que tais elementos (carteira de clientes, quotas de mercado, relacionamento com clientes, fidelidade de clientes) satisfazem a definição de activos intangíveis.

IAS 38

Benefícios Económicos Futuros

17. Os benefícios económicos futuros que fluem de um activo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela empresa. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros e não o aumento de réditos futuros.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO INICIAL DE UM ACTIVO INTANGÍVEL

18. O reconhecimento de um item como um activo intangível exige que uma empresa demonstre que esse item satisfaça:
- (a) a definição de activo intangível (ver parágrafos 7-17); e
 - (b) os critérios de reconhecimento estabelecidos nesta Norma (ver parágrafos 19-55).
19. **Um activo intangível deve ser reconhecido se, e somente se:**
- (a) **for provável que os benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao activo fluirão para a empresa; e**
 - (b) **o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.**
20. **Uma empresa deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros usando pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da gerência do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do activo.**
21. Uma empresa usa o julgamento para avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento, inicial dando maior peso à evidência externa.
22. **Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.**

Aquisição Separada

23. Se um activo intangível for adquirido separadamente, o custo do activo intangível pode geralmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente assim quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros activos monetários.
24. O custo de um activo intangível compreende o seu preço de compra, incluindo quaisquer direitos de importação e impostos de compra não reembolsáveis e quaisquer dispêndios directamente atribuíveis para preparar o activo para o seu uso pretendido. Os dispêndios directamente atribuíveis incluem, por exemplo, os honorários profissionais de serviços legais. Quaisquer descontos comerciais e abatimentos são deduzidos para se chegar ao custo.
25. Se o pagamento de um activo intangível for diferido para além das condições normais de crédito, o seu custo é o equivalente ao preço a pronto; a diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito a menos que seja capitalizada segundo o tratamento alternativo da IAS 23, Custo de Empréstimos Obtidos.
26. Se um activo intangível for adquirido em troca de instrumentos de capital próprio da empresa que relata, o custo do activo é o justo valor dos instrumentos de capital próprio emitidos, que é igual ao justo valor do activo.

Aquisição como Parte de uma Concentração de Actividades Empresariais

27. Segundo a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, se um activo intangível for adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, o custo desse activo intangível é baseado no seu justo valor à data da aquisição.
28. É necessário julgamento para determinar se o custo (isto é, o justo valor) de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser mensurado com suficiente fiabilidade para a finalidade de reconhecimento separado. Os preços de mercado cotados num mercado activo proporcionam a mensuração mais fiável do justo valor (ver também o parágrafo 67). O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta. Se os preços correntes de oferta não estiverem disponíveis, o preço da transacção semelhante mais recente pode proporcionar um critério do qual se pode derivar o justo valor, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data pela qual o justo valor do activo seja estimado.
29. Se nenhum mercado activo existir para um activo, o seu custo reflecte a quantia que a empresa teria de pagar, à data da aquisição, pelo activo numa transacção entre partes conhecedoras não relacionadas e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível. Ao determinar esta quantia, uma empresa considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes.
30. Certas empresas que estão regularmente envolvidas na compra e venda de activos intangíveis únicos têm desenvolvido técnicas de estimar os seus justos valores indirectamente. Estas técnicas podem ser usadas para a mensuração inicial de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição se o seu objectivo for o de estimar o justo valor como definido nesta Norma e se reflectirem transacções correntes do sector ao qual o activo pertença. Estas técnicas incluem, quando apropriado, aplicar múltiplos que reflectam transacções e práticas correntes de mercado, a certos indicadores que originem a rendibilidade do activo (tais como o réditio, quotas de mercado, lucro operacional, etc.) ou o desconto de fluxos de caixa líquidos futuros estimados derivados do activo.
31. De acordo com esta Norma e os requisitos da IAS 22 (revista em 1998) para o reconhecimento de activos e passivos identificáveis:
 - (a) uma adquirente reconhece um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento nos parágrafos 19 e 20, mesmo se esse activo intangível não tiver sido reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirida; e
 - (b) se o custo (isto é, o justo valor) de um activo intangível adquirido como parte de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição não puder ser mensurado com fiabilidade, esse activo não é reconhecido como um activo intangível separado mas é incluído no goodwill. (ver parágrafo 56.)
32. A menos que haja um mercado activo de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição, a IAS 22 (revista em 1998) limita o custo inicialmente reconhecido de um activo intangível a uma quantia que não crie ou aumente qualquer goodwill negativo que surja à data da aquisição.

Aquisição por meio de um Subsídio do Governo

33. Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio do governo. Isto pode ocorrer quando um governo transfira ou impute a uma empresa activos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos. Segundo a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, uma empresa pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o activo intangível como o subsídio. Se uma empresa escolher não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, a empresa reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal (segundo o outro tratamento alternativo permitido pela IAS 20) mais qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

IAS 38*Trocas de Activos*

34. Um activo intangível pode ser adquirido por troca ou parte por troca com um activo intangível dissemelhante ou outro activo. O custo de tal item é mensurado pelo justo valor do activo recebido, que é equivalente ao justo valor do activo cedido, ajustado pela quantia de qualquer dinheiro ou equivalente transferido.
35. Um activo intangível pode ser adquirido por troca de um activo semelhante que tenha um uso semelhante no mesmo ramo de actividade de negócio e que tenha um justo valor semelhante. Um activo intangível pode ser também vendido por troca de um interesse no capital próprio num activo semelhante. Em qualquer dos casos, desde que o processo de obtenção de resultados esteja incompleto, nenhum ganho ou perda é reconhecido na transacção. Em vez disso, o custo do novo activo é a quantia escriturada do activo cedido. Porém, o justo valor do activo recebido pode proporcionar evidência de uma perda de imparidade do activo cedido. Segundo estas circunstâncias uma perda de imparidade é reconhecida no activo dado e a quantia escriturada após a imparidade é atribuída ao novo activo.

Goodwill Gerado Internamente

36. **O goodwill gerado internamente não deve ser reconhecido como um activo.**
37. Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como contribuindo para o goodwill gerado internamente. O goodwill gerado internamente não é reconhecido como um activo porque não é um recurso identificável controlado pela empresa e que possa serfiavelmente mensurado pelo custo.
38. As diferenças entre o valor de mercado de uma empresa e a quantia escriturada dos seus activos líquidos identificáveis em qualquer momento podem capturar uma série de factores que afectem o valor de uma empresa. Contudo, tais diferenças não podem ser consideradas como representando o custo de activos intangíveis controlados pela empresa.

Activos Intangíveis Gerados Internamente

39. É algumas vezes difícil avaliar se um activo intangível se qualifica para reconhecimento. É muitas vezes difícil:
- identificar se, e o momento em que, há um activo intangível que gerará prováveis benefícios económicos futuros; e
 - determinar fiavelmente o custo do activo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o goodwill gerado internamente ou do decorrer operacional do dia a dia.

Por isso, adicionalmente a conformar-se com os requisitos gerais do reconhecimento e mensuração inicial de um activo intangível, uma empresa aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 40-55 abaixo indicados para todos os activos intangíveis gerados internamente.

40. Para avaliar se um activo intangível satisfaz os critérios de reconhecimento, uma empresa classifica a geração do activo em:
- uma fase de pesquisa; e
 - uma fase de desenvolvimento.

Se bem que os termos «pesquisa» e «desenvolvimento» estejam definidos, os termos «fase de pesquisa» e «fase de desenvolvimento» têm um sentido mais amplo para a finalidade desta Norma.

41. Se uma empresa não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projecto interno para criar um activo intangível, a empresa trata os dispêndios nesse projecto como se fossem incorridos somente na fase de pesquisa.

Fase de Pesquisa

42. ***Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. Os dispêndios de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) devem ser reconhecidos como um gasto quando forem incorridos.***
43. Esta Norma segue o ponto de vista de que, na fase de pesquisa de um projecto, uma empresa não pode demonstrar que um activo intangível existe e que gerará prováveis benefícios económicos futuros. Por isso, estes dispêndios são sempre reconhecidos como gastos quando forem incorridos.
44. Exemplos de actividades de pesquisa são:
- (a) actividades visando obtenção de novos conhecimentos;
 - (b) a procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;
 - (c) a procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
 - (d) a formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas demateriais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de Desenvolvimento

45. ***Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e somente se, uma empresa puder demonstrar tudo o que se segue:***
- (a) ***a viabilidade técnica de concluir o activo intangível afim de que esteja disponível para uso ou venda;***
 - (b) ***a intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;***
 - (c) ***a sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;***
 - (d) ***a forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a empresa deve demonstrar a existência de um mercado para o output do activo intangível ou do próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;***
 - (e) ***a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível; e***
 - (f) ***a sua capacidade para mensurar o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.***
46. Na fase de desenvolvimento de um projecto, uma empresa pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e demonstrar que o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Isto é assim porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a fase de pesquisa.
47. Exemplos das actividades de desenvolvimento são:
- (a) a concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;
 - (b) a concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;
 - (c) a concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e
 - (d) a concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

IAS 38

48. Para demonstrar como um activo intangível gerará benefícios económicos futuros prováveis, uma empresa avaliará os futuros benefícios económicos a serem recebidos do activo usando os princípios da IAS 36, Imparidade de Activos. Se o activo somente gerar benefícios económicos somente em combinação com outros activos, a empresa aplica o conceito de unidades geradoras de caixa como estabelecido na IAS 36.
49. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um activo intangível pode ser demonstrada por, por exemplo, um plano empresarial que mostre os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da empresa em assegurar esses recursos. Em certos casos, uma empresa demonstra a disponibilidade de financiamento externo pela obtenção de uma indicação do mutuante da sua vontade em financiar o plano.
50. Os sistemas de custeio de uma empresa podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar copyrights ou licenças ou para desenvolver software de computadores.
51. ***As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis internamente gerados.***
52. Esta Norma segue o ponto de vista de que dispêndios em marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância não podem ser distinguidos dos custos de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como activos intangíveis internamente gerados.

Custo de um Activo Intangível Gerado Internamente

53. O custo de um activo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 22 é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 19-20 e 45. O parágrafo 59 proíbe a reimputação de dispêndios reconhecidos como gastos em demonstrações financeiras anteriores ou em relatórios financeiros intercalares.
54. O custo de um activo intangível gerado internamente compreende todos os dispêndios que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, para criar, produzir e preparar o activo para o seu uso pretendido. O custo inclui, se aplicável:
- (a) dispêndios em materiais e serviços usados ou consumidos para gerar o activo intangível;
 - (b) os ordenados, salários e outros custos relacionados com o emprego de pessoal directamente contratado para gerar o activo;
 - (c) quaisquer dispêndios que sejam directamente atribuíveis para gerar o activo, tais como remunerações para registar um direito legal e a amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o activo; e
 - (d) gastos gerais que sejam necessários para gerar o activo, e que possam ser imputados num critério razoável e consistente ao activo (por exemplo, uma imputação da depreciação do activo fixo tangível, prémios de seguro e rendas). As imputações de gastos gerais são feitas em bases semelhantes às usadas na imputação de gastos gerais a inventários (ver a IAS 2, Inventários). A IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos, estabelece critérios para o reconhecimento de juros como um componente do custo de um activo intangível.
55. O que se segue não são componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:
- (a) os gastos de vendas, gastos administrativos e outros gastos gerais a menos que estes gastos possam ser directamente atribuídos à preparação do activo para uso;
 - (b) ineficiências claramente identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes que um activo atinja o desempenho planeado; e
 - (c) dispêndios de treinar pessoal de apoio para operar o activo.

Exemplo Ilustrativo do Parágrafo 53

Uma empresa está a desenvolver um novo processo de produção. Durante 20X5, os dispêndios incorridos foram 1 000, dos quais 900 foram incorridos antes de 1 de Dezembro de 20X5 e 100 foram incorridos entre 1 de Dezembro de 20X5 e 31 de Dezembro de 20X5. A empresa é capaz de demonstrar que, em 1 de Dezembro de 20X5, o processo de produção satisfaz os critérios de reconhecimento como um activo intangível. A quantia recuperável do know-how incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimado que seja de 500.

No fim de 20X5, o processo de produção é reconhecido como um activo intangível por um custo de 100 (dispêndios incorridos desde a data em que os critérios de reconhecimento foram satisfeitos, isto é, 1 de Dezembro de 20X5). Os dispêndios de 900 incorridos antes de 1 de Dezembro de 20X5 foram reconhecidos como gastos porque os critérios de reconhecimento não foram satisfeitos até 1 de Dezembro de 20X5. Estes dispêndios nunca farão parte do custo do processo de produção reconhecido na demonstração de balanço.

Durante 20X6, os dispêndios incorridos são de 2 000. No fim de 20X6, a quantia recuperável de know-how incorporados no processo (incluindo exfluxos de caixa futuros de concluir o processo antes que esteja disponível para uso) é estimada em 1 900.

No fim de 20X6, o custo do processo de produção é de 2 100 (dispêndios de 100 reconhecidos no fim de 20X5 mais dispêndios de 2 000 reconhecidos em 20X6). A empresa reconhece uma perda de imparidade de 200 para ajustar a quantia escriturada do processo antes da perda de imparidade (2 100) à sua quantia recuperável (1 900). Esta perda de imparidade será revertida num período subsequente se os requisitos da IAS 36, Imparidade de Activos para a reversão de uma perda de imparidade, forem satisfeitos.

RECONHECIMENTO DE UM GASTO

56. **Os dispêndios de um item intangível devem ser reconhecidos como um gasto quando sejam incorridos a menos que:**
- (a) **faça parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 18-55); ou**
 - (b) **o item seja adquirido numa concentração de actividades empresariais que não seja uma aquisição e não possa ser reconhecido como um activo intangível. Se este for o caso, este dispêndio (incluído no custo de aquisição) deve fazer parte da quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) à data da aquisição (ver a IAS 22) — (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais.**
57. Em alguns casos, os dispêndios são incorridos para proporcionar benefícios económicos futuros a uma empresa, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, os dispêndios são reconhecidos como gastos quando forem incorridos. Por exemplo, os dispêndios em pesquisa são sempre reconhecidos como gastos quando forem incorridos (ver parágrafos 42). Exemplos de outros dispêndios que sejam reconhecidos como gastos quando forem incorridos incluem:
- (a) os dispêndios de actividades iniciais (custos de arranque), a menos que estes dispêndios sejam incluídos no custo de um item de activos fixos tangíveis segundo a IAS 16. Os custos de arranque podem consistir de custos de estabelecimento tais como custos legais e de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir uma nova instalação ou negócio (custos de pré-abertura) ou dispêndios para começar novas operações ou lançar novos produtos ou processos (custos pré-operacionais);
 - (b) dispêndios em actividades de treinamento;
 - (c) dispêndios em actividades de publicidade e promocionais; e
 - (d) dispêndios em realocar ou reorganizar parte ou toda a empresa.
58. O parágrafo 56 não exclui reconhecer um pré-pagamento como um activo quando o pagamento pela entrega de bens ou serviços tenha sido feito adiantadamente à entrega de bens ou à prestação de serviços.

IAS 38

Gastos Passados a não serem Reconhecidos como um Activo

59. **Os dispêndios de um activo intangível que tenham sido inicialmente reconhecidos como gastos por uma empresa que relatou em anteriores demonstrações financeiras anuais ou relatórios financeiros intercalares não devem ser reconhecidos como parte do custo de um activo intangível numa data posterior.**

DISPÊNDIOS SUBSEQUENTES

60. **Os dispêndios subsequentes de um activo intangível após a sua compra ou a sua conclusão devem ser reconhecidos como gastos quando forem incorridos a menos que:**
- (a) **seja provável que estes dispêndios façam com que o activo gere benefícios económicos futuros em excesso do seu nível de desempenho originalmente avaliado; e**
 - (b) **estes dispêndios possam ser fiavelmente mensurados e atribuídos ao activo.**

Se estas condições forem satisfeitas, os dispêndios subsequentes devem ser adicionados ao custo do activo intangível ⁽¹⁾.

61. Os dispêndios subsequentes de um activo intangível reconhecido são reconhecidos como gastos se estes dispêndios forem necessários para manter o activo no seu nível de desempenho originalmente avaliado. A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não é possível determinar se os dispêndios subsequentes provavelmente melhorarem ou mantenham os benefícios económicos que fluirão à empresa provenientes desses activos. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir tais dispêndios directamente a um activo intangível particular e não à empresa como um todo. Por isso, só raramente os dispêndios incorridos após o reconhecimento inicial de um activo intangível comprado ou após a conclusão de um activo intangível internamente gerado, resultarão em adições ao custo de um activo intangível.
62. Em consonância com o parágrafo 51, os dispêndios subsequentes em marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância (sejam externamente comprados ou internamente gerados) são sempre reconhecidos como gastos para evitar o reconhecimento de goodwill internamente gerado.

MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

Tratamento de Referência

63. **Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser registado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.**

Tratamento Alternativo Permitido

64. **Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser registado por uma quantia revalorizada que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequentemente e quaisquer perdas de imparidade acumuladas subsequentes. Para a finalidade de revalorizações segundo esta Norma, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado activo. As revalorizações devem ser feitas com regularidade suficiente tal que a quantia escriturada não difira materialmente da que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.**
65. O tratamento alternativo permitido não permite:
- (a) a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos; ou
 - (b) o reconhecimento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o seu custo.

⁽¹⁾ Ver também SIC-6: Custos de Modificar Software Existente.

66. O tratamento alternativo permitido é aplicado após um activo ter sido inicialmente reconhecido pelo seu custo. Porém, se somente parte do custo de um activo intangível for reconhecido como um activo porque o activo só satisfaz os critérios de reconhecimento até parte do seu processo de fabrico (ver parágrafo 53), o tratamento alternativo pode ser aplicado ao total desse activo. Também, o tratamento alternativo pode ser aplicado a um activo intangível que foi recebido por meio de um subsídio do governo e reconhecido por uma quantia nominal (ver parágrafo 33).
67. Não é vulgar que exista um mercado activo com as características descritas no parágrafo 7 para um activo intangível, se bem que isto possa ocorrer. Por exemplo, em certas jurisdições, pode existir um mercado activo para licenças de taxas livremente transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção. Contudo, pode não existir um mercado activo para marcas, cabeçalhos de jornais, direitos de editar músicas e filmes, patentes ou marcas comerciais, porque cada um de tais activos é único. Também, se bem que activos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais sendo as transacções relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um activo pode não proporcionar evidência suficiente do justo valor de um outro. Finalmente os preços não estão muitas vezes disponíveis publicamente.
68. A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos activos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessária uma revalorização adicional. Alguns activos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais. Tais frequentes revalorizações são desnecessárias para activos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.
69. Se um activo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização é ou:
- (a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia bruta escriturada do activo de forma que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada; ou
 - (b) eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo e a quantia líquida repostada para a quantia revalorizada do activo.
70. ***Se um activo intangível for revalorizado, todos os outros activos na sua classe devem também ser revalorizados, a menos que não haja mercado activo para esses bens.***
71. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma empresa. Os itens adentro de uma classe de activos intangíveis são simultaneamente revalorizados afim de evitar revalorizações selectivas de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que representem uma mistura de custos e de valores em datas diferentes.
72. ***Se um activo intangível numa classe de activos intangíveis revalorizados não pode ser revalorizado porque não há nenhum mercado activo para ele, o activo deve ser registado pelo seu custo menos qualquer amortização e perdas de imparidade acumuladas.***
73. ***Se o justo valor de um activo intangível revalorizado não puder ser determinado com referência a um mercado activo, a quantia escriturada do activo deve ser a sua quantia revalorizada à data da última revalorização com referência ao mercado activo menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas de imparidade acumuladas subsequentes.***
74. O facto de que um mercado activo não exista jamais para um activo intangível revalorizado pode indicar que o activo pode estar com imparidade e que ele necessita ser testado segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.
75. Se o justo valor do activo puder ser determinado com referência a um mercado activo numa data de mensuração subsequente, o tratamento alternativo permitido é aplicado a partir dessa data.

IAS 38

76. *Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio sob o título de excedentes de revalorização. Porém, um aumento de revalorização deve ser reconhecido como um rendimento até ao ponto em que ele inverta uma diminuição de revalorização do mesmo activo e essa diminuição de revalorização foi reconhecida anteriormente como um gasto.*
77. *Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como um resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida como um gasto. Porém, uma diminuição de revalorização deve ser debitada directamente contra qualquer excedente de revalorização relacionado até ao ponto em que a diminuição não exceda a quantia mantida no excedente de revalorização com respeito a esse mesmo activo.*
78. O excedente de revalorização acumulado incluído no capital próprio só pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o excedente for realizado. O excedente total pode ser realizado pela retirada ou pela alienação do activo. Porém, algum do excedente pode ser realizado logo que o activo seja utilizado pela empresa; em tal caso, a quantia do excedente realizado é a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada valorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida baseada no custo histórico do activo. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através da demonstração de resultados.

AMORTIZAÇÃO

Período de Amortização

79. *A quantia depreciável de um activo intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a melhor estimativa da sua vida útil. Há um pressuposto refutável de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos a partir da data em que o activo esteja disponível para uso. A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso.*
80. À medida que os benefícios económicos futuros incorporados num activo intangível sejam consumidos no tempo, a quantia escriturada do activo é reduzida para reflectir esse consumo. Isto é conseguido pela imputação sistemática do custo ou quantia revalorizada do activo, menos qualquer valor residual, como um gasto durante a vida útil do activo. A amortização é reconhecida quer tenha havido ou não um aumento, por exemplo, no justo valor do activo ou quantia recuperável. Muitos factores necessitam ser considerados na determinação da vida útil de um activo intangível incluindo:
- (a) o uso esperado do activo pela empresa e se o activo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipe de gestão;
 - (b) os ciclos típicos de vida do produto do activo e informação pública nas estimativas de vidas úteis de tipos de activos semelhantes que sejam usados de uma maneira semelhante;
 - (c) obsolescência técnica, tecnológica ou de outros tipos;
 - (d) a estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo;
 - (e) acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;
 - (f) o nível de dispêndios de manutenção necessários para obter os benefícios económicos futuros esperados a partir do activo e a capacidade e intenção da empresa para atingir tal nível;
 - (g) o período de controlo sobre o activo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo tais como as datas de extinção de locações relacionadas; e
 - (h) se a vida útil do activo está ou não dependente da vida útil de outros activos da empresa.

81. Dada a história de rápidas alterações na tecnologia, o software de computadores e muitos outros activos intangíveis são susceptíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta.
82. As estimativas da vida útil de um activo intangível tornam-se geralmente menos fiáveis quando a extensão da vida útil aumenta. Esta Norma adopta o pressuposto de que a vida útil de activos intangíveis é improvável que exceda vinte anos.
83. Em casos raros, pode haver evidência convincente de que a vida útil de um activo intangível será de um período específico mais longo do que vinte anos. Nestes casos, o pressuposto de que a vida útil geralmente não excede vinte anos é refutável e a empresa:
- (a) amortiza o activo intangível durante a melhor estimativa da sua vida útil;
 - (b) estima a quantia recuperável do activo intangível pelo menos anualmente afim de identificar qualquer perda de imparidade (ver parágrafo 99); e
 - (c) divulga as razões porque o pressuposto é refutável e o(s) factor(es) que desempenham um papel significativo na determinação da vida útil do activo (ver parágrafo 111 a)).

Exemplos

- A. Uma empresa comprou um direito exclusivo para gerar energia hidroeléctrica durante sessenta anos. Os custos de gerar energia hidroeléctrica são muito inferiores aos custos de obter energia de fontes alternativas. Espera-se que a área geográfica em redor da fonte de energia exigirá uma quantidade significativa de energia dessa fonte durante pelo menos sessenta anos.
- A empresa amortiza o direito de gerar energia durante sessenta anos a menos que seja evidente que a sua vida útil seja mais curta.
- B. Uma empresa comprou um direito exclusivo de explorar uma estrada com portagens durante trinta anos. Não há nenhum plano para construir vias alternativas na área servida pela estrada. Espera-se que esta estrada será usada pelo menos durante trinta anos.
- A empresa amortiza o direito de explorar a estrada por trinta anos, a menos que seja evidente que a sua vida útil seja mais curta.
84. A vida útil de um activo intangível pode ser muito longa mas é sempre finita. A incerteza justifica estimar a vida útil de um activo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.
85. ***Se o controlo sobre os benefícios económicos futuros de um activo intangível for conseguido por meio de direitos legais que tenham sido concedidos para um período finito, a vida útil do activo intangível não deve exceder o período dos direitos legais a menos que:***
- (a) ***os direitos legais sejam renováveis; e***
 - (b) ***a renovação seja virtualmente certa.***
86. Podem existir não só factores legais como económicos que influenciem a vida útil de um activo intangível: os factores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos; os factores legais podem restringir o período durante o qual a empresa controla o acesso a estes benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes factores.
87. Os factores seguintes, entre outros, indicam que a renovação de um direito legal é virtualmente certo:
- (a) o justo valor do activo intangível não diminui à medida que a data de extinção inicial se aproxima, ou não diminui por mais do que o custo de renovar o direito subjacente;

IAS 38

- (b) há evidência (possivelmente baseada na experiência passada) de que os direitos legais serão renovados;
e
- (c) há evidência de que as condições necessárias para obter a renovação do direito legal (se existir) serão satisfeitas.

Método de Amortização

88. **O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual os benefícios económicos do activo serão consumidos pela empresa. Se esse modelo não puder ser determinado com fiabilidade, deve ser usado o método da linha recta. O débito de amortização de cada período deve ser reconhecido como um gasto a menos que uma outra Norma Internacional de Contabilidade permita ou exija que ele seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.**
89. Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta e o método da unidade de produção. O método usado num activo é seleccionado com base no modelo esperado de consumo de benefícios económicos e é consistentemente aplicado de período para período, a menos que haja uma alteração no modelo esperado de consumo de benefícios económicos a serem derivados do activo. Raramente haverá, se houver, evidência persuasiva para suportar um método de amortização de activos intangíveis que resulte numa quantia mais baixa de amortização acumulada do que pelo método de linha recta.
90. A amortização é geralmente reconhecida como um gasto. Porém, algumas vezes, os benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela empresa na produção de outros activos antes de darem origem a um gasto. Nestes casos, o débito de amortização faz parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de activos intangíveis usados no processo de produção é incluída na quantia escriturada de inventários (ver a IAS 2, Inventários).

Valor Residual

91. **O valor residual de um activo intangível deve ser assumido como sendo zero a menos que:**
- (a) **haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil; ou**
 - (b) **haja um mercado activo para o activo e:**
 - (i) **o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e**
 - (ii) **seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.**
92. A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma empresa espera desfazer-se do activo intangível antes do fim da sua vida económica.
93. Se o tratamento de referência for adoptado, o valor residual é estimado pelo uso de preços prevalecentes à data da aquisição do activo, para a venda de um activo semelhante que tenha atingido o fim da sua vida útil estimada e que tenha operado em condições semelhantes àquelas em que o activo será usado. O valor residual não é subsequentemente aumentado pelas alterações de preços ou valor. Se for adoptado o tratamento alternativo permitido, uma nova estimativa de valor residual será feita à data de cada revalorização do activo pelo uso de preços prevalecentes nessa data.

Revisão do Período de Amortização e do Método de Amortização

94. **O período de amortização e o método de amortização devem ser revistos pelo menos no fim de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada do activo for significativamente diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser concordantemente alterado. Se tiver havido uma alteração significativa no modelo esperado de benefícios económicos do activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tais alterações devem ser consideradas como alterações de estimativas contabilísticas segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, pelo ajustamento de débitos de amortização para os períodos correntes e futuros.**

95. Durante a vida de um activo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil é inapropriada. Por exemplo, a vida útil pode ser prolongada por dispêndios subsequentes que melhorem a condição do activo para além do nível de desempenho originalmente avaliado. Também, o reconhecimento de uma perda de imparidade pode indicar que o período de amortização necessita de ser alterado.
96. No decorrer do tempo, o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para uma empresa provenientes de um activo intangível pode alterar-se. Por exemplo, pode tornar-se evidente que um método de amortização de saldo decrescente seja apropriado e não um método de linha recta. Um outro exemplo é se o uso dos direitos representados por uma licença é diferido dependendo de acção sobre outros componentes de plano de negócio. Neste caso, os benefícios económicos que fluem do activo só podem vir a ser recebidos em períodos mais tardios.

RECUPERABILIDADE DA QUANTIA ESCRITURADA — PERDAS DE IMPARIDADE

97. Para determinar se um activo intangível está com imparidade, uma empresa aplica a IAS 36, Imparidade de Activos. Esta Norma explica como uma empresa revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte uma perda de imparidade.
98. Pela IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais, se uma perda por imparidade ocorrer antes do fim do primeiro período contabilístico anual que comece após a aquisição de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais que tenha sido uma aquisição, a perda por imparidade é reconhecida como um ajustamento tanto à quantia atribuída ao activo intangível como ao goodwill ou goodwill negativo reconhecido à data de aquisição. Porém, se a perda de imparidade se relacionar com acontecimentos específicos ou alterações em circunstâncias que ocorram após a data de aquisição, a perda de imparidade é reconhecida pela IAS 36 e não como um ajustamento à quantia atribuída ao goodwill (goodwill negativo) reconhecido à data de aquisição.
99. ***Além de seguir os requisitos incluídos na IAS 36, Imparidade de Activos, uma empresa deve estimar a quantia recuperável dos activos intangíveis seguintes pelo menos no final de cada ano financeiro, mesmo se não houver nenhuma indicação de que o activo esteja com imparidade:***
- (a) ***um activo intangível que não esteja ainda disponível para uso; e***
- (b) ***um activo intangível que seja amortizado por um período que exceda vinte anos a partir da data em que o activo esteja disponível para uso.***

A quantia recuperável deve ser determinada segundo a IAS 36 e as perdas por imparidade reconhecidas em conformidade.

100. A capacidade de um activo intangível gerar suficientes benefícios económicos futuros para recuperar o seu custo está geralmente sujeita a grande incerteza até que o activo esteja disponível para uso. Por isso, esta Norma exige que uma empresa faça o teste de imparidade, pelo menos anualmente, à quantia escriturada de um activo intangível que ainda não esteja disponível para uso.
101. É algumas vezes difícil identificar se um activo intangível pode estar com imparidade porque, entre outras coisas, não há necessariamente qualquer prova óbvia de obsolescência. Esta dificuldade provém particularmente de se o activo tiver uma vida útil longa. Como consequência, esta Norma, exige, como mínimo, um cálculo anual da quantia recuperável de um activo intangível se a sua vida útil exceder vinte anos a partir da data em que se torne disponível para uso.
102. O requisito de um teste anual de imparidade de um activo intangível aplica-se quando quer que a vida útil estimada total corrente do activo exceda vinte anos a partir de quando se torna disponível para uso. Por isso, se a vida útil de um activo intangível for estimada como sendo menor de que vinte anos aquando do reconhecimento inicial, mas a vida útil tenha sido prolongada por dispêndios subsequentes para exceder vinte anos, a partir de quando o activo se torna disponível para uso, uma empresa executa o teste de imparidade exigido pelo parágrafo 99 b) e também faz a divulgação exigida pelo parágrafo 111 a).

IAS 38

RETIRADAS E ALIENAÇÕES

103. *Um activo intangível deve ser desreconhecido (eliminado do balanço) no momento da alienação ou quando nenhuns benefícios económicos forem esperados do seu uso e alienação subsequente.*
104. *Os ganhos e perdas provenientes da retirada ou alienação de um activo intangível devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do activo e devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto na demonstração dos resultados.*
105. Se um activo intangível for trocado por um activo semelhante segundo as circunstâncias descritas no parágrafo 35, o custo do activo adquirido é igual à quantia escriturada do activo alienado e daí nenhum ganho ou perda resulta.
106. Um activo intangível que seja retirado de uso activo e detido para alienação é assentado pela sua quantia escriturada à data em que o activo seja retirado do uso activo. Pelo menos, em cada final de ano financeiro, uma empresa testa o activo perante a possibilidade de estar com imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos, e concordantemente reconhecendo qualquer perda de imparidade.

DIVULGAÇÃO

Geral

107. *As demonstrações financeiras devem divulgar o que se segue por cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:*
- (a) *as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;*
 - (b) *os métodos de amortização usados;*
 - (c) *a quantia bruta escriturada e a amortização acumulada (agregada com as perdas de imparidade acumuladas) no começo e fim do período;*
 - (d) *os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que a amortização de activos intangíveis esteja incluída;*
 - (e) *uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre:*
 - (i) *adições, indicando separadamente os provindos de desenvolvimento interno e as provenientes de concentrações de actividades empresariais;*
 - (ii) *retiradas e alienações;*
 - (iii) *aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações segundo os parágrafos 64, 76 e 77 e de perdas de imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio segundo a IAS 36, Imparidade de Activos (se houver);*
 - (iv) *perdas de imparidadereconhecidas na demonstração de resultados durante o período segundo a IAS 36 (se houver);*
 - (v) *perdas de imparidade revertidas na demonstração dos resultados durante o período segundo a IAS 36 (se houver);*
 - (vi) *a amortização reconhecida durante o período;*
 - (vii) *diferenças de câmbio líquidas provenientes da transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira; e*
 - (viii) *outras alterações na quantia escriturada durante o período.*

Não é exigida informação comparativa.

108. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma empresa. Exemplos de classes separadas podem incluir:
- (a) (nomes de) marcas comerciais;
 - (b) cabeçalhos e títulos de publicações;
 - (c) software de computadores;
 - (d) licenças e franchises;
 - (e) copyrights, patentes e outros direitos de propriedade industrial, direitos de serviços e operacionais;
 - (f) receitas, fórmulas, modelos, concepções e protótipos; e
 - (g) activos intangíveis em desenvolvimento.

As classes mencionadas acima são desagregadas (agregadas) em classes mais pequenas (maiores) se isto resultar em informação mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras.

109. Uma empresa deve divulgar informação de activos intangíveis com imparidade segundo a IAS 36 adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 107 e) iii) a v).
110. Uma empresa deve divulgar a natureza e efeito de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito materialmente relevante no período corrente ou se espere que tenha um efeito material em períodos subsequentes, segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. Tais divulgações podem surgir de alterações:
- (a) no período de amortização;
 - (b) no método de amortização; ou
 - (c) em valores residuais.
111. **As demonstrações financeiras também devem divulgar:**
- (a) ***se um activo intangível for amortizado durante mais do que vinte anos, as razões porque é refutável o pressuposto de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos a partir da data em que o activo estiver disponível para uso. Ao apresentar estas razões, a empresa deve descrever o(s) factor(es) que desempenharam um papel significativo na determinação da vida útil do activo;***
 - (b) ***a descrição, a quantia escriturada e o período de amortização remanescente de qualquer activo intangível que seja material para as demonstrações financeiras da empresa no seu todo;***
 - (c) ***para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecido pelo justo valor (ver parágrafo 33):***
 - (i) ***o justo valor inicialmente reconhecido para estes activos;***
 - (ii) ***a sua quantia escriturada; e***
 - (iii) ***se são escriturados segundo o tratamento de referência ou o tratamento alternativo na mensuração subsequente;***
 - (d) ***a existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos; e***
 - (e) ***a quantia de compromissos para a aquisição de activos intangíveis.***
112. Quando uma empresa descrever o(s) factor(es) que desempenharam um papel significativo na determinação da vida útil de um activo intangível que seja amortizado durante mais de vinte anos, a empresa considerará a lista de factores do parágrafo 80.

IAS 38*Activos Intangíveis Assentados Segundo o Tratamento Alternativo Permitido*

113. ***Se os activos intangíveis forem registados por quantias revalorizadas, o que se segue deve ser divulgado:***

(a) ***por classe de activos intangíveis:***

(i) ***a data de eficácia da revalorização;***

(ii) ***a quantia escriturada de activos intangíveis revalorizados; e***

(iii) ***a quantia escriturada que teria sido incluída nas demonstrações financeiras se os activos intangíveis tivessem sido registados pelo tratamento de referência do parágrafo 63; e***

(b) ***a quantia do excedente de revalorização que se relacione com os activos intangíveis no início e no fim do período, com indicação das alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo a accionistas.***

114. Pode ser necessário agregar as classes de activos revalorizados em classes maiores para finalidades de divulgação. Porém, as classes não são agregadas se isto resultar na combinação de uma classe de activos intangíveis que inclua quantias mensuradas tanto segundo o tratamento de referência como pelos tratamentos alternativos permitidos para mensuração subsequente.

Dispêndios de Pesquisa e Desenvolvimento

115. ***As demonstrações financeiras devem divulgar a quantia agregada de dispêndios de pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como gastos durante o período.***

116. Os dispêndios de pesquisa e desenvolvimento compreendem todos os dispêndios que sejam directamente atribuíveis a actividades de pesquisa e desenvolvimento ou que possam ser imputados por numa base razoável e consistente a tais actividades (ver parágrafos 54/55 para orientação sobre o tipo de dispêndios a serem incluídos para a finalidade do requisito de divulgação do parágrafo 115).

Outras Informações

117. Uma empresa é encorajada, mas não se lhe exige, prestar a informação seguinte:

(a) uma descrição de qualquer activo intangível inteiramente amortizado que ainda esteja em uso; e

(b) uma breve descrição de activos intangíveis significativos controlados pela empresa mas não reconhecidos como activos porque não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma ou porque foram adquiridos ou gerados antes desta Norma se ter entrado em vigor.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

118. ***À data em que esta Norma entre em vigor (ou à data da adopção, se esta for anterior), ela deve ser aplicada como está estabelecido nos quadros que se seguem. Em todos os casos que não forem os pormenorizados nesses quadros esta Norma deve ser aplicada retrospectivamente, a menos que seja impraticável fazê-lo.***

119. Os quadros seguintes exigem a aplicação retrospectiva quando seja necessário eliminar um item que deixe de se qualificar para reconhecimento por esta Norma ou se a mensuração anterior de um activo intangível contradiga os princípios estabelecidos nesta Norma (por exemplo, activos intangíveis que nunca tenham sido amortizados ou que tenham sido revalorizados mas não com referência a um mercado activo). Noutros casos, a aplicação prospectiva dos requisitos de reconhecimento e amortização é exigida ou, noutros casos, permitida.

120. *O efeito da adopção desta Norma na sua data de eficácia (ou anterior) deve ser reconhecida segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, isto é, como um ajustamento quer ao saldo de abertura de resultados retidos do período anterior apresentado (tratamento de referência da IAS 8) ou aos resultados do período corrente (tratamento de alternativa permitido da IAS 8).*
121. *Nas primeiras demonstrações financeiras anuais publicadas segundo esta Norma, uma empresa deve divulgar as disposições transitórias sempre que disposições transitórias segundo esta Norma permitam uma escolha.*

Disposições Transitórias — Reconhecimento

Circunstâncias	Requisitos
1. Um item de activo intangível foi reconhecido como um activo separado — quer tenha sido ou não descrito como um activo intangível — e, na data de eficácia desta Norma (ou na data da sua adopção, se anterior), o item não satisfazer a definição de, ou os critérios de reconhecimento de, um activo intangível.	
(a) O item foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que tenha sido uma aquisição.	(i) Reimputar o item ao goodwill (negativo) resultante da mesma aquisição; e (ii) ajustar o goodwill (goodwill negativo) reconhecido na data da aquisição retrospectivamente, como se o item tivesse sempre sido incluído no goodwill (goodwill negativo) reconhecido à data de aquisição. Por exemplo, se o goodwill foi reconhecido como um activo e amortizado, estimar a amortização acumulada que teria sido reconhecida, caso o item tivesse sido incluído no goodwill reconhecido à data da aquisição, e ajustar a quantia escriturada do goodwill concordantemente.
(b) O item não foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que tenha sido uma aquisição (por exemplo, foi comprado separadamente ou gerado internamente).	Desreconhecer o item (eliminá-lo do balanço).
2. Um item intangível foi reconhecido como um activo separado — quer tenha sido ou não descrito como um activo intangível — e à data de eficácia desta Norma (ou na data da adopção desta Norma, se anterior), o item satisfaz a definição de, os critérios de reconhecimento de, um activo intangível.	
(a) O activo foi reconhecido inicialmente pelo custo.	Classificar o activo como um activo intangível. O custo inicialmente reconhecido do activo é presumido ter sido apropriadamente determinado. Ver disposições transitórias para mensuração subsequente e amortização segundo as circunstâncias 4 e 5 adiante.
(b) O activo foi reconhecido inicialmente por uma quantia diferente do custo.	(i) Classificar o activo como um activo intangível; e (ii) reestimar a quantia escriturada do activo pelo custo (ou quantia revalorizada, após o reconhecimento inicial pelo custo) menos a amortização acumulada, determinada segundo esta Norma.
	Se o custo do activo intangível não puder ser determinado, desreconhecer o activo (eliminá-lo do balanço).

IAS 38

3. Na data de eficácia desta Norma (ou na data da sua adopção, se anterior) um item satisfaz a definição de, e os critérios de reconhecimento de, um activo intangível mas não foi previamente reconhecido como um activo.
- | | | |
|-----|--|--|
| (a) | O activo intangível foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que foi uma aquisição e fez parte do goodwill reconhecido. | É encorajado o reconhecimento do activo intangível, mas não exigido. Se o activo intangível for reconhecido: |
| | | (i) mensurar a quantia escriturada do activo pelo custo (ou pela quantia revalorizada) menos a amortização acumulada determinada segundo esta Norma; e |
| | | (ii) ajustar o goodwill reconhecido à data da aquisição retrospectivamente, como se o activo intangível nunca tivesse sido incluído no goodwill reconhecido à data da aquisição. Por exemplo, se o goodwill foi reconhecido como um activo e amortizado, estimar o efeito sobre a amortização acumulada do goodwill para distinguir o activo intangível separadamente e ajustar a quantia escriturada do goodwill em conformidade. |
| (b) | O activo intangível não foi adquirido numa concentração de actividades empresariais que tenha sido uma aquisição (por exemplo, foi comprado separadamente ou gerado internamente). | O activo intangível não deve ser reconhecido. |

Disposições Transitórias — Amortização de um Activo Intangível Registado segundo o Tratamento de Referência

- | Circunstâncias | Requisitos |
|---|--|
| 4. O activo não foi anteriormente amortizado ou o débito de amortização foi presumido ser zero. | Reexpressar a quantia escriturada do activo como se a amortização acumulada tivesse sempre sido determinada por esta Norma. |
| 5. O activo foi anteriormente amortizado. A amortização acumulada determinada segundo esta Norma é diferente da anteriormente determinada (porque o período de amortização e/ou o método de amortização é diferente). | Não reexpressar a quantia escriturada do activo intangível por qualquer diferença entre a amortização acumulada em anos anteriores e a calculada por esta Norma. Amortizar qualquer quantia escriturada do activo sobre a sua vida útil remanescente determinada por esta Norma (isto é, qualquer alteração é tratada como uma alteração de estimativa contabilística — ver parágrafo 94). |

Disposições Transitórias — Activos Intangíveis Revalorizados

- | Circunstâncias | Requisitos |
|--|---|
| 6. Um activo intangível foi registado por uma quantia revalorizada não determinada com referência a um mercado activo: | |
| (a) Há um mercado activo para o bem. | O activo deve ser revalorizado com referência a este mercado activo na data de eficácia desta Norma (ou à data da sua adopção, se anterior). |
| (b) Não há mercado activo para o bem. | (i) Eliminar o efeito de qualquer revalorização; e
(ii) mensurar a quantia escriturada do activo pelo custo menos a amortização acumulada, determinada por esta Norma. |

DATA DE EFICÁCIA

122. *Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A adopção mais cedo é encorajada. Se uma empresa aplicar esta Norma nas demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1999, a empresa deve:*
- (a) *divulgar este facto; e*
 - (b) *adoptar a IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresarias, e a IAS 36, Imparidade de Activos, ao mesmo tempo.*
123. Esta Norma derroga:
- (a) A IAS 4, Contabilização da Depreciação, com respeito à amortização (depreciação) de activos intangíveis; e
 - (b) A IAS 9, Custos de Pesquisa e Desenvolvimento.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 40

Propriedades de Investimento

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Março de 2000 e tornou-se eficaz nas demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001.

Esta Norma substitui a IAS 25 Contabilização de Investimentos Financeiros no que respeita à contabilização de propriedades de investimento. A IAS 25 foi retirada quando esta Norma entrou em vigor.

Em Janeiro de 2001, a IAS 41, Agricultura, emendou o parágrafo 3. O texto emendado torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em 1 de Janeiro de 2003.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 40 prescreve o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e dos respectivos requisitos de divulgação. A Norma é eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. É encorajada a aplicação mais cedo.
2. A Norma substitui requisitos prévios da IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros. Pela IAS 25, era permitido que uma empresa escolhesse de entre uma variedade de tratamentos contabilísticos para propriedades de investimento (custo depreciado segundo o tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, revalorização com depreciação segundo o tratamento alternativo permitido da IAS 16, custo menos imparidade segundo a IAS 25 ou revalorização segundo a IAS 25). A IAS 25 é retirada quando esta Norma entrar em vigor.
3. Propriedade de Investimento é definida como propriedade (terreno ou um edifício — ou parte de um edifício — ou ambos) detido (pelo dono ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou ambos, e não para:
 - (a) usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou
 - (b) vender no curso ordinário dos negócios.

IAS 40

4. A Norma não trata de:
 - (a) propriedade ocupada pelos dono (isto é, propriedades detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas) — escriturada segundo a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, quer pelo custo depreciado quer pela quantia revalorizada menos depreciação subsequente;
 - (b) propriedade detida para venda no curso ordinário dos negócios — escriturada pelo mais baixo de custo edo valor realizável líquido segundo IAS 2, Inventários;
 - (c) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para usos futuros como propriedades de investimento — IAS 16 aplica-se a tais propriedades até a construção ou desenvolvimento estarem concluídos, momento em que a propriedade se torna propriedade de investimento e esta Norma se aplica. Porém, esta Norma aplica-se à propriedade de investimento existente que esteja sendo redesevolvida para uso futuro continuado como propriedade de investimento;
 - (d) um interesse detido por um locatário segundo uma locação operacional — coberto pela IAS 17, Locações;
 - (e) activos biológicos adstritos a terrenos relacionados com a actividade agrícola — cobertos pela IAS 41, Agricultura; e
 - (f) direitos minerais, a exploração e desenvolvimento de minerais, petróleo, gás natural e recursos naturais não regenerativos semelhantes.
5. A Norma permite que as empresas escolham ou:
 - (a) Um modelo de justo valor: a propriedade de investimento deve ser mensurada pelo justo valor com as alterações no justo valor a serem reconhecidas na demonstração dos resultados; ou
 - (b) um modelo do custo. O modelo do custo é o tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis: a propriedade de investimento deve ser mensurada pelo custo depreciado (menos quaisquer perdas de imparidade acumuladas). Uma empresa que escolha o modelo do custo deve divulgar o justo valor das suas propriedades de investimento.
6. O modelo do justo valor difere do modelo de revalorização que o Conselho já permite para certos activos não financeiros. Pelo modelo de revalorização, os aumentos na quantia escriturada acima de uma revalorização baseada no custo são reconhecidos como excedentes de revalorização. Porém, segundo o modelo do justo valor, todas as alterações de justo valor são reconhecidas na demonstração dos resultados.
7. Esta é a primeira vez que o Conselho introduziu o modelo contabilístico do justo valor em activos não financeiros. As cartas de comentários sobre o Exposure Draft E64 mostraram que embora muitos suportem este passo, muitos outros ainda têm significativas reservas conceptuais e práticas acerca da extensão do modelo do justo valor a activos não-financeiros. Também, alguns crêem que certos mercados de propriedades de investimento não estão ainda suficientemente amadurecidos para que o modelo do justo valor funcione satisfatoriamente. Para além disso, alguns crêem que é impossível criar uma definição rigorosa de propriedade de investimento e isso que torna impraticável exigir o modelo do justo valor por agora.
8. Por essas razões, o Conselho crê que é impraticável, neste estágio, exigir o modelo do justo valor para as propriedades de investimento. Ao mesmo tempo, o Conselho crê que é desejável permitir o modelo do justo valor. Este passo evolutivo para diante permitirá aos preparadores e utentes ganhar mais experiência a trabalhar com o modelo do justo valor e dará tempo para que certos mercados atinjam maior maturidade.

IAS 40

9. A Norma exige que uma empresa deva aplicar o modelo escolhido a todas as suas propriedades de investimento. Uma alteração de um modelo para outro somente deve ser feita se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada. A Norma diz que é altamente improvável o caso de uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo.
10. Em casos excepcionais, há uma clara evidência quando uma empresa adquire inicialmente uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade pela primeira vez existente se torna uma propriedade de investimento a seguir à conclusão da construção ou desenvolvimento, ou após uma alteração de uso) que a empresa não seja capaz de determinar o justo valor da propriedade de investimento fiavelmente numa base continuada. Em tais casos, a Norma exige que uma empresa mensure essa propriedade de investimento usando o tratamento de referência na IAS 16 até que aliene a propriedade de investimento. O valor residual da propriedade de investimento deve ser presumido como sendo zero. Numa empresa que tenha escolhido o modelo de justo valor mensura todas as suas outras propriedades de investimento pelo justo valor.
11. O Apêndice A é uma árvore de decisão que resume como uma empresa determina se aplica a IAS 40 (propriedades de investimento), e não a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis (para propriedades ocupadas pelo dono ou propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para uso futuro como propriedades de investimento), ou a IAS 2, Inventários (para propriedades detidas para venda no curso ordinário da empresa).
12. O Apêndice B, Base de Conclusões, resume as razões do Conselho para a adopção dos requisitos estabelecidos na IAS 40.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-3
Definições	4-14
Reconhecimento	15-16
Mensuração Inicial	17-21
Dispêndio Subsequente	22-23
Mensuração Subsequente ao Reconhecimento Inicial	24-50
Modelo do Justo Valor	27-49
Incapacidade de Mensurar Fiavelmente o Justo Valor	47-49
Modelo do Custo	50
Transferências	51-59
Alienações	60-64
Divulgação	65-69
Modelo do Justo Valor e Modelo do Custo	65-66
Modelo do Justo Valor	67-68
Modelo do Custo	69

IAS 40

Cláusulas de Transição	70-73
Modelo do Justo Valor	70-72
Modelo do Custo	73
Data de Eficácia	74-75

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respectivos requisitos de divulgação.

ÂMBITO

- Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento, mensuração e divulgação de propriedades de investimento.***
- Entre outras coisas, esta Norma trata da mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de propriedades de investimento detidas sob uma locação financeira e da mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades de investimento locadas sob uma locação operacional. Esta Norma não trata de assuntos cobertos pela IAS 17, Locações, incluindo:
 - classificação de locações como locações financeiras ou locações operacionais;
 - reconhecimento de rendimentos de locações obtidos em propriedades de investimento (ver também IAS 18, Rédito);
 - mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de propriedades detidas sob uma locação operacional;
 - mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades locadas sob uma locação financeira;
 - contabilização de transacções de venda e relocação; e
 - divulgações acerca de locações financeiras e de locações operacionais.
- Esta Norma não se aplica a:
 - activos biológicos adstritos a terrenos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41, Agricultura); e
 - direitos minerais, a exploração e a extracção de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares.

DEFINIÇÕES

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

Propriedade de Investimento é a propriedade (terreno ou um edifício — ou parte de um edifício — ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário sob uma locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

- uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou***

(b) *venda no curso ordinário do negócio.*

Propriedade ocupada pelo dono é a propriedade detida (pelo possuidor ou pelo locatário sob uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

Justo Valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

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

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo seja reconhecido no balanço.

5. As propriedades de investimento são detidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas. Por isso, uma propriedade de investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros activos detidos por uma empresa. Isto distingue as propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelos donos. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não meramente às propriedades, mas também a outros activos usados no processo de produção ou de fornecimento. A IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, aplica-se a propriedades ocupadas pelos donos.
6. O que se segue são exemplos de propriedades de investimento:
 - (a) terrenos detidos para valorização do capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário de negócios;
 - (b) terrenos detidos para um uso futuro correntemente indeterminado. (Se uma empresa não determinou que usará o terreno quer como propriedade ocupada pelo dono quer para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização do capital);
 - (c) um edifício possuído pela empresa que relata (ou detido pela empresa que relata sob uma locação financeira) e locado segundo uma ou mais locações operacionais;
 - (d) um edifício que está desocupado mas é detido para ser locado sob uma ou mais locações operacionais.
7. O que se segue são exemplos de elementos que não são propriedades de investimento e por isso caem fora do âmbito desta Norma:
 - (a) propriedades detidas para venda no curso ordinário do negócio ou em processo de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver IAS 2, Inventários), por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;
 - (b) propriedade que está sendo construída ou desenvolvida por conta de terceiros (ver IAS 11, Contratos de Construção);
 - (c) propriedade ocupada pelo dono (ver IAS 16, Activos Fixos Tangíveis), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para uso futuro como propriedade ocupada pelo dono, propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo dono, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo dono aguardando alienação; e
 - (d) propriedade que está sendo construída ou desenvolvida para uso futuro como propriedade de investimento. A IAS 16 aplica-se a tal propriedade até que a construção ou desenvolvimento esteja concluído, momento em que o activo fixo se torna propriedade de investimento e se aplica esta Norma. Porém, esta Norma aplica-se a propriedades de investimento existentes que estejam sendo desenvolvidas de novo para uso futuro continuado como propriedade de investimento (ver o parágrafo 52).

IAS 40

8. Certas propriedades incluem uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente sob uma locação financeira) uma empresa contabilizará as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade somente é uma propriedade de investimento se uma parte não significativa for detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.
9. Em certos casos, uma empresa proporciona serviços de apoio aos ocupantes de uma propriedade detida pela empresa. Uma empresa trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem um componente relativamente insignificante do acordo como um todo. Um exemplo seria quando o dono de um edifício de escritórios proporcione serviços de segurança e de manutenção aos locatários que ocupam o edifício.
10. Noutros casos, os serviços proporcionados são um componente mais significativo. Por exemplo, se uma empresa possui e gere um hotel, os serviços proporcionados a hóspedes são um componente significativo do acordo como um todo. Por isso, um hotel gerido pelo dono, é uma propriedade ocupada pelo dono e não uma propriedade de investimento.
11. Pode ser difícil determinar se os serviços de apoio são ou não tão significativos que uma propriedade não se qualifica como propriedade de investimento. Por exemplo, o dono de um hotel transfere algumas vezes certas responsabilidades a terceiros sob um contrato de gestão. Os termos de tais contratos de gestão variam grandemente. Numa ponta do espectro, a posição do dono pode, em substância, ser de um investidor passivo. Na outra ponta do espectro, o dono pode simplesmente ter procurado fora certas funções do dia a dia embora ficando com significativa exposição a riscos de variações nos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.
12. É necessário ajuizamento para determinar se uma propriedade se qualifica como uma propriedade de investimento. Uma empresa desenvolve critérios afim de que possa exercer esse ajuizamento de forma consistente de acordo com a definição de propriedade de investimento e com a respectiva orientação nos parágrafos 5 a 11. O parágrafo 66 a) exige que uma empresa divulgue estes critérios quando a classificação seja difícil.
13. Pela IAS 17, Locações, um locatário não capitaliza propriedade detida sob uma locação operacional. Por isso, o locatário não trata os seus interesses em tal propriedade como uma propriedade de investimento.
14. Em alguns casos, uma empresa possui propriedade que está locada a, e ocupada por, a sua empresa-mãe ou uma outra subsidiária. A propriedade não se qualifica como propriedade de investimento nas demonstrações financeiras consolidadas que incluam ambas as empresas, porque a propriedade está ocupada pelos donos a partir da perspectiva de grupo como um todo. Porém, da perspectiva da empresa individual que possua a propriedade, tal propriedade é propriedade de investimento se satisfizer a definição do parágrafo 4. Por isso, o locador trata a propriedade como propriedade de investimento nas suas demonstrações financeiras individuais.

RECONHECIMENTO

15. ***A propriedade de investimento deve ser reconhecida como um activo quando, e somente quando:***
 - (a) ***for provável que os benefícios económicos futuros que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a empresa;***
 - (b) ***o custo da propriedade de investimento possa ser mensurado fiavelmente.***
16. Ao determinar se um item satisfaz o primeiro critério de reconhecimento, uma empresa necessita avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros na base da evidência disponível no momento de reconhecimento inicial. O segundo critério de reconhecimento é geral e prontamente satisfeito porque a transacção que evidencia a compra do activo identifica o seu custo.

MENSURAÇÃO INICIAL

17. ***Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo. Os custos de transacção devem ser incluídos na mensuração inicial.***
18. O custo de uma propriedade de investimento comprada compreende o seu preço de compra, e qualquer dispêndio directamente atribuível. Os dispêndios directamente atribuíveis incluem, por exemplo, as remunerações profissionais por serviços legais, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transacção.
19. O custo de uma propriedade de investimento de construção própria é o seu custo à data em que a construção ou desenvolvimento fique concluído. Até esta data, uma empresa aplica a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis. Nessa data, a propriedade torna-se uma propriedade de investimento e esta Norma aplica-se (ver parágrafos 51 e) e 59 adiante).
20. O custo de uma propriedade de investimento não é aumentado pelos custos de arranque (a menos que sejam necessários para pôr a propriedade em condições de funcionamento), pelas perdas operacionais iniciais incorridas antes de atingir a propriedade de investimento atinja o nível planeado de ocupação ou por quantias anormais de materiais, de mão de obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção ou desenvolvimento da propriedade.
21. Se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, o seu custo é o preço equivalente de dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito.

DISPÊNDIO SUBSEQUENTE

22. ***Os dispêndio subsequente relacionado com uma propriedade de investimento que já tenha sido reconhecida deve ser adicionado à quantia escriturada da propriedade de investimento quando for provável que benefícios económicos futuros, em excesso do nível de desempenho originalmente avaliado da propriedade de investimento existente, fluirão para a empresa. Todos os outros dispêndios subsequentes devem ser reconhecidos como um gasto nos períodos em que sejam incorridos.***
23. O tratamento contabilístico apropriado do dispêndio incorrido subsequentemente à aquisição de uma propriedade de investimento depende das circunstâncias que foram tomadas em consideração na mensuração inicial e reconhecimento do respectivo investimento. Por exemplo, quando a quantia escriturada de uma propriedade de investimento já tiver em consideração uma perda de benefícios económicos futuros, o dispêndio subsequente para restaurar os benefícios económicos futuros esperados do activo é capitalizado. Este é o caso de quando o preço de compra de um activo reflecta a obrigação da empresa de incorrer em dispêndios que sejam necessários no futuro para pôr o activo em condições de funcionamento. Um exemplo disto pode ser a aquisição de um edifício que exija renovação. Em tais circunstâncias, o dispêndio subsequente é adicionado à quantia escriturada.

MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE AO RECONHECIMENTO INICIAL

24. ***Uma empresa deve escolher ou o modelo do justo valor dos parágrafos 27 a 49 ou o modelo do custo do parágrafo 50 como a sua política contabilística e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.***
25. A IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas, dispõe quesamente deve ser feita uma alteração voluntária de política contabilística se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de acontecimentos ou transacções nas demonstrações financeiras da empresa. É altamente improvável que uma alteração do modelo justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais apropriada.
26. Esta Norma exige que todas as empresas determinem o justo valor de propriedades de investimento para a finalidade de mensuração (modelo do justo valor) ou de divulgação (modelo do custo). Encoraja-se que uma empresa, mas não se lhe exige, que determine o justo valor das propriedades de investimento na base de uma valorização por um avaliador independente que tenha uma qualificação profissional relevante e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que esteja a ser valorizada.

IAS 40*Modelo do Justo Valor*

27. ***Após o reconhecimento inicial, uma empresa que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo seu justo valor, excepto nos casos excepcionais descritos no parágrafo 47.***
28. ***Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser incluído no resultado líquido do período em que surja.***
29. O justo valor da propriedade de investimento é geralmente o seu valor de mercado. O justo valor é mensurado como o preço mais provável razoavelmente obténível no mercado à data do balanço em conformidade com a definição de justo valor. É o melhor preço razoavelmente obténível pelo vendedor e o preço mais vantajoso razoavelmente obténível pelo comprador. Esta estimativa exclui especificamente um preço estimado inflacionado ou deflacionado por condições ou circunstâncias especiais tais como financiamento atípico, acordos de venda e relocação, considerações especiais ou concessões dadas por alguém associado à venda.
30. Uma empresa determina o justo valor sem qualquer dedução de custos de transacção em que a empresa possa incorrer por venda ou outra alienação.
31. ***O justo valor da propriedade de investimento deve reflectir o estado e circunstâncias actuais do mercado à data do balanço, não numa data quer passada ou futura.***
32. O justo valor estimado é específico do tempo numa dada data. Porque os mercados e condições de mercado se podem alterar, o valor estimado pode ser incorrecto ou inapropriado num outro tempo. A definição de justo valor assume também troca simultânea e conclusão do contrato de venda sem qualquer variação de preço que pudesse ser realizado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas se a troca e conclusão não forem simultâneas.
33. O justo valor da propriedade de investimento reflecte, entre outras coisas, rendimento de rendas provenientes de locações correntes e pressupostos razoáveis e suportáveis que representem o ponto de vista de mercado de o que entidades conhecedoras e dispostas a isso assumiriam acerca de rendimentos de rendas de locações futuras à luz de condições de mercado correntes.
34. A definição de justo valor refere-se a «partes conhecedoras e dispostas a isso». Neste contexto, «conhecedoras» significa que tanto o comprador disposto a isso como o vendedor disposto a isso estão razoavelmente informados acerca da natureza e características da propriedade de investimento, dos seus usos reais e potenciais, e do estado do mercado à data do balanço.
35. Um comprador disposto a isso está motivado, mas não compelido a comprar. Este comprador não está nem ansioso nem determinado a comprar por qualquer preço. Este comprador é também aquele que compra de acordo com as realidades do mercado corrente e com as expectativas correntes de mercado, e não com um mercado imaginário ou hipotético que não possam ser demonstrados ou antecipados que exista. O comprador assumido não pagaria um preço mais alto do que o mercado exija. O dono actual de uma propriedade de investimento está incluído entre aqueles que constituem o mercado.
36. Um vendedor disposto a isso não é nem um vendedor ansioso nem forçado, preparado para vender a qualquer preço, nem um preparado para resistir a um preço não considerado razoável no mercado corrente. O vendedor disposto a isso está motivado a vender a propriedade de investimento nos termos do mercado ao melhor preço obténível em mercado aberto após a devida comercialização, qualquer que possa ser o preço. As circunstâncias factuais do dono da propriedade actual de investimento não fazem parte desta consideração porque o vendedor disposto a isso é um dono hipotético.
37. A expressão «após a devida comercialização» significa que a propriedade de investimento estaria exposta no mercado da maneira mais apropriada para efectivar a sua alienação ao melhor preço que razoavelmente se pode obter. A extensão do tempo de exposição pode variar com as condições de mercado, mas deve ser suficiente para permitir que a propriedade de investimento seja levada à atenção de um número adequado de potenciais compradores. É assumido que o período de exposição ocorra antes da data do balanço.

38. A definição de justo valor refere-se a uma transacção entre partes sem relacionamento entre si. Uma transacção entre partes sem relacionamento entre si é uma transacção entre partes que não tenham um relacionamento particular ou especial entre elas que tornem os preços das transacções não característicos do mercado. A transacção é presumida fazer-se entre entidades não relacionadas, cada uma delas actuando independentemente.
39. A melhor evidência de justo valor é normalmente dada por preços correntes num mercado activo de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e sujeitas a locações e outros contratos semelhantes. Uma empresa cuida de identificar quaisquer diferenças de natureza, local ou condição da propriedade, ou nos termos contratuais das locações e de outros contractos relacionados com a propriedade.
40. Na ausência de preços correntes num mercado activo do género descrito no parágrafo 39, uma empresa considera a informação proveniente de uma variedade de fontes, incluindo:
- (a) preços correntes num mercado activo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização (ou sujeitas a diferentes locações ou outros contratos), ajustados para reflectir essas diferenças;
 - (b) preços recentes em mercados menos activos, com ajustamentos para reflectir quaisquer alterações nas condições económicas desde a data das transacções que ocorreram a esses preços; e
 - (c) projecções de fluxos de caixa descontados baseados em estimativas fiáveis de fluxos de caixa futuros, suportados pelos termos de qualquer locação e de outros contratos existentes e (quando possível) por evidência externa tal como rendas correntes de mercado de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e usando taxas de desconto que reflectam avaliações correntes de mercado quanto a incerteza na quantia e tempestividade dos fluxos de caixa.
41. Em alguns casos, as várias fontes listadas no parágrafo anterior podem sugerir conclusões diferentes quanto ao justo valor de uma propriedade de investimento. Uma empresa considera as razões dessas diferenças, afim de chegar à estimativa mais fiável do justo valor adentro de uma escala relativamente estreita de estimativas razoáveis de justo valor.
42. Em casos excepcionais, há clara evidência quando uma empresa adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando um activo fixo existente se torna pela primeira vez propriedade de investimento no seguimento da conclusão de construção ou de desenvolvimento, ou após uma alteração de uso) que a variabilidade na escala de estimativas de justo valor razoáveis seria tão grande e as probabilidades dos vários efeitos seriam tão difíceis de avaliar que é negada a utilidade de uma única estimativa de justo valor. Isto pode indicar que o justo valor da propriedade não será determinável com fiabilidade numa base continuada (ver parágrafo 47).
43. O justo valor difere do valor de uso, como definido na IAS 36, Imparidade de Activos. O justo valor reflecte o conhecimento e estimativas de participantes no mercado, assim como factores que sejam relevantes aos participantes no mercado em geral. Em contraste, o valor de uso reflecte o conhecimento e estimativas da empresa, assim como factores específicos da entidade que possam ser específicos à empresa e que não sejam aplicáveis a empresas em geral. Por exemplo, o justo valor não reflecte qualquer:
- (a) valor adicional derivado da criação de uma carteira de propriedades em diferentes localizações;
 - (b) sinergias entre propriedades de investimento e outros activos;
 - (c) direitos legais ou restrições legais que somente sejam específicos ao dono actual; e
 - (d) benefícios de impostos ou encargos fiscais que sejam específicos ao dono actual.

IAS 40

44. Ao determinar o justo valor da propriedade de investimento, uma empresa evita a dupla contagem de activos ou de passivos que estejam reconhecidos no balanço como activos ou passivos separados. Por exemplo:
- (a) equipamento tal como elevadores ou ar condicionado é muitas vezes uma parte integrante de um edifício e está geralmente incluído na propriedade de investimento, não sendo reconhecido separadamente como activos fixos tangíveis;
 - (b) se um escritório for locado mobilado, o justo valor do escritório inclui geralmente o justo valor da mobília, porque o rendimento das rendas se relaciona com o escritório mobilado. Quando a mobília seja incluída no justo valor da propriedade de investimento, uma empresa não reconhece a mobília como um activo separado; e
 - (c) o justo valor da propriedade de investimento exclui o rendimento operacional da locação acrescido ou pré-pago, pois a empresa reconhece-o como um passivo ou activo separado.
45. O justo valor da propriedade de investimento não reflecte os dispêndios futuros de capital fixo que melhorem ou aumentem a propriedade e não reflecte os benefícios futuros relacionados derivados destes dispêndios futuros.
46. Em alguns casos, uma empresa espera que o valor presente dos seus pagamentos relacionados com a propriedade de investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos financeiros reconhecidos) excederão o valor presente dos respectivos recebimentos de caixa. Uma empresa usa a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, para determinar se a empresa reconhece ou não um passivo e como a empresa mensura qualquer tal passivo.

Incapacidade de Mensurar o Justo Valor Fielmente

47. *Há uma presunção refutável de que uma empresa será capaz de determinar o justo valor de uma propriedade de investimento fielmente numa base continuada. Porém, em casos excepcionais, há clara evidência quando uma empresa adquira pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando um activo fixo existente se torne pela primeira vez propriedade de investimento no seguimento da conclusão da construção ou do desenvolvimento, ou após uma alteração de uso) de que a empresa não será capaz de determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade numa base continuada. Isto surge quando, e somente quando, sejam infrequentes transacções de mercado comparáveis e não estejam disponíveis estimativas alternativas de justo valor (por exemplo, com base em projecções de fluxos de caixa descontados). Em tais casos, uma empresa deve mensurar essa propriedade de investimento pelo uso do tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis. O valor residual da propriedade de investimento deve ser assumido como sendo zero. A empresa deve continuar a aplicar a IAS 16 até à alienação da propriedade de investimento.*
48. Nos casos excepcionais em que uma empresa seja compelida, pela razão dada no parágrafo precedente, a mensurar uma propriedade de investimento pelo uso do tratamento de referência da IAS 16, a empresa mensura todos as suas outras propriedades de investimento pelo justo valor.
49. *Se uma empresa tiver previamente mensurado uma propriedade de investimento pelo justo valor, a empresa deve continuar a mensurar a propriedade pelo justo valor até à alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo dono ou a empresa comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no curso ordinário do negócio) mesmo que se tornem menos frequentes transacções de mercado comparáveis ou que os preços do mercado se tornem menos rapidamente disponíveis.*

Modelo do Custo

50. *Após o reconhecimento inicial, uma empresa que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo uso de tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, isto é, ao custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.*

TRANSFERÊNCIAS

51. **As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e somente quando, houver uma alteração de uso, evidenciada por:**
- (a) **começo de ocupação pelo dono, quanto a uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono;**
 - (b) **começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;**
 - (c) **fim de ocupação pelo dono, para uma transferência de activos fixos ocupados pelo dono para propriedade de investimento;**
 - (d) **começo de uma locação operacional a uma outra entidade, para uma transferência de inventários para propriedade de investimento; ou**
 - (e) **fim de construção ou desenvolvimento, para uma transferência de activos fixos em curso de construção ou desenvolvimento (coberto pela IAS 16, Activos Fixos Tangíveis) para propriedade de investimento.**
52. O parágrafo 51 b) acima exige que uma empresa transfira uma propriedade de propriedades de investimento para inventários quando, e somente quando, haja uma alteração no uso, evidenciada pelo começo de desenvolvimento com vista à venda. Quando uma empresa decidir alienar uma propriedade de investimento sem desenvolvimento, a empresa continua a tratar a propriedade como uma propriedade de investimento até que seja desreconhecida (eliminada do balanço) e não a trata como um inventário. Semelhantemente, se uma empresa começou a desenvolver de novo uma propriedade de investimento existente para uso continuado futuro como propriedade de investimento, ela permanece como uma propriedade de investimento não sendo reclassificada como activo fixo ocupado pelo dono durante o redesevolvimento.
53. Os parágrafos 54 a 59 tratam dos aspectos de reconhecimento e mensuração que se aplicam quando uma empresa usa o modelo do justo valor a propriedades de investimento. Quando uma empresa usar o modelo do custo, as transferências entre propriedades de investimento, activos fixos ocupados pelo dono e inventários não alteram a quantia escriturada da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.
54. **Para uma transferência de propriedades de investimento escrituradas pelo justo valor para activos fixos tangíveis ocupados pelos donos ou para inventários, o custo da propriedade para subsequente contabilização segundo a IAS 16 ou IAS 2 deve ser o seu justo valor à data da alteração de uso.**
55. **Se uma propriedade ocupada pelo dono se tornar uma propriedade de investimento e que seja registada pelo justo valor, uma empresa deve aplicar a IAS 16 até à data da alteração de uso. A empresa deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada de propriedade segundo a IAS 16 e o seu justo valor da mesma maneira que uma revalorização pela IAS 16.**
56. Até à data em que uma propriedade ocupada pelo dono se torne uma propriedade de investimento escriturada pelo justo valor, uma empresa continua a depreciar a propriedade e a reconhecer quaisquer perdas de imparidade que tenham ocorrido. A empresa trata qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada da propriedade segundo a IAS 16 e o seu justo valor da mesma maneira que uma revalorização segundo a IAS 16. Por outras palavras:
- (a) qualquer diminuição resultante na quantia escriturada da propriedade é reconhecida no resultado líquido do período. Porém, até ao ponto em que uma quantia seja incluída no excedente de revalorização dessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de revalorização; e

IAS 40

- (b) qualquer aumento resultante na quantia escriturada é tratada como se segue:
- (i) até ao ponto em que o aumento reverta uma anterior perda de imparidade desse activo fixo, o aumento é reconhecido no resultado líquido do período. A quantia reconhecida no resultado líquido do período não pode exceder a quantia necessária para repor a quantia escriturada para a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação) caso nenhuma perda de imparidade tivesse sido reconhecida; e
 - (ii) qualquer parte remanescente do aumento é creditada directamente no capital próprio numa conta sob o título de excedente de revalorização. Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido para resultados retidos. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através da demonstração dos resultados.

57. ***Para uma transferência de inventários para propriedades de investimento que sejam escrituradas pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida no resultado líquido do período.***
58. O tratamento de transferências de inventários para propriedades de investimento que serão escrituradas pelo justo valor é consistente com o tratamento de vendas de inventários.
59. ***Quando uma empresa concluir a construção ou o desenvolvimento de um investimento de construção própria que será escriturado pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia anterior escriturada deve ser reconhecida no resultado líquido do período.***

ALIENAÇÕES

60. ***Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço) pela sua alienação ou quando a propriedade de investimento seja retirada permanentemente de uso e nenhuns benefícios económicos sejam esperados da sua alienação.***
61. A alienação de uma propriedade de investimento pode ocorrer pela venda ou pela celebração de uma locação financeira. Ao determinar a data de alienação da propriedade de investimento, uma empresa aplica o critério da IAS 18, Rédito, para reconhecimento do rédito da venda de bens e considera a orientação respeita no Apêndice à IAS 18. A IAS 17, Locações, aplica-se numa alienação celebrando uma locação financeira ou por via de uma venda e relocação.
62. ***Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedades de investimento devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos de alienação e a quantia escriturada do activo e devem ser reconhecidos como rendimentos ou gastos na demonstração dos resultados (a menos que a IAS 17, Locações, exija outra maneira numa venda e relocação).***
63. A retribuição a receber na alienação de uma propriedade de investimento é inicialmente reconhecida pelo justo valor. Em particular, se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente preço de caixa. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o preço equivalente de caixa é reconhecido como rendimento de juros segundo a IAS 18 num critério de proporção de tempo que tome em consideração o rendimento efectivo da conta a receber.
64. Uma empresa aplica a IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, ou outras Normas Internacionais de Contabilidade, conforme for apropriado, a quaisquer passivos que a empresa retenha após alienação de uma propriedade de investimento.

DIVULGAÇÃO

Modelo do Justo Valor e Modelo do Custo (Histórico)

65. As divulgações estabelecidas abaixo aplicam-se adicionalmente às da IAS 17, Locações. Pela IAS 17, o possuidor de uma propriedade de investimento dá as divulgações do locador acerca das locações operacionais. Segundo a IAS 17, uma empresa que detenha uma propriedade de investimento sob uma locação financeira dá as divulgações de um locatário acerca da locação financeira e as divulgações de um locador acerca de quaisquer locações operacionais que a empresa tenha concedido.
66. **Uma empresa deve divulgar:**
- (a) **quando a classificação seja difícil (ver parágrafo 12), os critérios desenvolvidos pela empresa para distinguir propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelo dono e de propriedades detidas para venda no curso ordinário dos negócios;**
 - (b) **os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de propriedades de investimento, incluindo uma declaração de se a determinação de justo valor foi suportada por evidência do mercado ou foi mais pesadamente baseada noutros factores (que a empresa deve divulgar) por força da natureza da propriedade e da falta de dados de mercado comparáveis;**
 - (c) **o ponto pelo qual o justo valor da propriedade de investimento (como mensurada ou divulgada nas demonstrações financeiras) é baseado numa valorização por um avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente na localização e categoria da propriedade de investimento que está sendo valorizada. Se não tiver havido tal valorização, esse facto deve ser divulgado;**
 - (d) **as quantias incluídas na demonstração dos resultados relativas a:**
 - (i) **rendimentos de rendas de propriedades de investimento;**
 - (ii) **gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que geraram rendimentos de rendas durante o período; e**
 - (iii) **gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que não geraram rendimentos de rendas durante o período; e**
 - (e) **a existência e quantias de restrições sobre a probabilidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de rendimentos e proventos de alienação; e**
 - (f) **obrigações contratuais materiais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para reparações, manutenção ou aumentos.**

Modelo do Justo Valor

67. **Adicionalmente à divulgação exigida pelo parágrafo 66, uma empresa que aplique o modelo do justo valor dos parágrafos 27-49 deve divulgar também uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período que mostre o que se segue (informação comparativa não é exigida):**
- (a) **adições, com divulgação separada das adições que resultem de aquisições e das que resultem de dispêndio subsequente capitalizado;**
 - (b) **adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;**
 - (c) **alienações;**

IAS 40

- (d) *ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustamentos de justo valor;*
 - (e) *as diferenças de câmbio líquidas provenientes da transposição de demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira;*
 - (f) *transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono; e*
 - (g) *outros movimentos.*
68. *Nos casos excepcionais em que uma empresa mensure propriedades de investimento pelo uso do tratamento de referência da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis (por força da falta de um justo valor fiável, ver parágrafo 47 atrás), a reconciliação exigida pelo parágrafo anterior deve divulgar as quantias relacionadas com essa propriedade de investimento separadamente das quantias relacionadas com outras propriedades de investimento. Adicionalmente, uma empresa deve divulgar:*
- (a) *uma descrição da propriedade de investimento;*
 - (b) *uma explanação do porquê do justo valor não poder ser mensurado fiavelmente;*
 - (c) *se possível, a escala de estimativas adentro das quais seja altamente provável que o justo valor venha a ficar; e*
 - (d) *na alienação da propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor:*
 - (i) *o facto de que a empresa alienou a propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor;*
 - (ii) *a quantia escriturada dessa propriedade de investimento no momento da venda; e*
 - (iii) *a quantia de ganho ou perda reconhecido.*

Modelo do Custo

69. *Adicionalmente à divulgação exigida pelo parágrafo 66, uma empresa que aplique o modelo do custo do parágrafo 50 deve divulgar também:*
- (a) *os métodos de depreciação usados;*
 - (b) *as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;*
 - (c) *a quantia bruta escriturada e a depreciação acumulada (agregada com as perdas de imparidade acumuladas) no início e no fim do período;*
 - (d) *uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e fim do período em que se mostre o seguinte (não é exigida informação comparativa):*
 - (i) *adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente capitalizado;*
 - (ii) *adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;*
 - (iii) *alienações;*
 - (iv) *depreciação;*
 - (v) *a quantia de perdas de imparidade reconhecidas e a quantia de perdas de imparidade revertidas durante o período segundo a IAS 36, Imparidade de Activos;*

- (vi) *as diferenças de câmbio líquidas provenientes de transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira;*
- (vii) *transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono; e*
- (viii) *outros movimentos; e*
- (e) *o justo valor das propriedades de investimento. Nos casos excepcionais descritos no parágrafo 47, quando uma empresa não possa determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, a empresa deve divulgar:*
 - (i) *uma descrição da propriedade de investimento;*
 - (ii) *uma explanação do porquê do justo valor não poder ser determinado com fiabilidade; e*
 - (iii) *se possível, a escala de estimativas adentro dos quais seja altamente provável que o justo valor venha a ficar.*

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

Modelo do Justo Valor

70. *Segundo o modelo do justo valor, uma empresa deve relatar o efeito da adopção desta Norma na sua data de eficácia (ou mais cedo) como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos anteriores do período em que a Norma seja adoptada pela primeira vez. Adicionalmente:*
- (a) *se a empresa tiver previamente divulgado publicamente (nas demonstrações financeiras ou de outro modo) o justo valor das suas propriedades de investimento nos períodos anteriores (determinado segundo uma base que satisfaça a definição de justo valor do parágrafo 4 e a orientação dos parágrafos 29 a 46), a empresa é encorajada, mas não lhe é exigido, a:*
 - (i) *ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos relativamente ao período mais recente apresentado pelo qual tal justo valor foi publicamente divulgado; e*
 - (ii) *refazer a informação comparativa desses períodos; e*
 - (b) *se a empresa não tiver previamente divulgado a informação descrita em a), a empresa não deve refazer a informação comparativa devendo divulgar esse facto.*
71. Esta Norma exige um tratamento diferente dos tratamentos de referência e de alternativa permitida respeitantes a alterações de políticas contabilísticas segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. A IAS 8 exige que a informação comparativa seja refeita segundo um critério a ser divulgado (tratamento de referência) ou seja divulgada informação adicional comparativa proforma numa base de reexpressão (tratamento alternativo permitido) a menos que seja impraticável fazê-lo.
72. Quando uma empresa adopte pela primeira vez esta Norma, o ajustamento ao saldo de abertura de resultados retidos inclui a reclassificação de qualquer quantia existente no excedente de revalorização de propriedade de investimento.

Modelo do Custo

73. A IAS 8 aplica-se a qualquer alteração de políticas contabilísticas que ocorram quando uma empresa adopte pela primeira vez esta Norma e escolha usar o modelo do custo. O efeito da alteração nas políticas contabilísticas inclui a reclassificação de qualquer quantia detida no excedente de revalorização da propriedade de investimento.

IAS 41

DATA DE EFICÁCIA

74. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. É encorajada a sua aplicação mais cedo. Se uma empresa aplicar esta Norma nos períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 2001, deve divulgar esse facto.***
75. Esta Norma substitui a IAS 25, Contabilização de Investimentos Financeiros, no que respeita a propriedades de investimento.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 41**Agricultura**

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Dezembro de 2000 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 41 prescreve o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e divulgações relacionadas com a actividade agrícola, um assunto não tratado em outras Normas Internacionais de Contabilidade. Actividade Agrícola é a gestão por uma empresa da transformação biológica de animais vivos ou plantas (activos biológicos) para venda, em produtos agrícolas ou em outros activos biológicos adicionais.
2. A IAS 41 prescreve, entre outras coisas, o tratamento contabilístico de activos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação e da mensuração inicial do produto agrícola no momento da colheita. Exige a mensuração pelo justo valor, menos os custos estimados no ponto-de-venda, do reconhecimento inicial dos activos biológicos até ao momento da colheita, excepto quando o justo valor não puder ser mensurado fiavelmente no reconhecimento inicial. Porém, a IAS 41 não trata do processamento do produto agrícola após colheita; por exemplo, o processamento de uvas em vinho e de lã em fio de lã.
3. Há um pressuposto de que o justo valor de um activo biológico pode ser fiavelmente mensurado. Porém, essa presunção somente pode ser refutada no reconhecimento inicial de um activo biológico para o qual os preços ou valores determinados-em-mercado, não estejam disponíveis e para os quais se determine que estimativas alternativas de justo valor não sejam claramente fiáveis. Em tais casos, a IAS 41 exige que uma empresa mensure esse activo biológico pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas. Uma vez que o justo valor de tal activo biológico se torne fiavelmente mensurável, uma empresa deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda. Em todos os casos, uma empresa deve mensurar o produto agrícola no momento de colheita pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda.
4. A IAS 41 exige que uma alteração de justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico seja incluída no resultado líquido do período em que a mesma surja. Na actividade agrícola, uma alteração nos atributos físicos de um animal vivo ou planta aumenta ou diminui directamente os benefícios económicos da empresa. Pelo modelo contabilístico do custo histórico, baseado-em-transacções, uma empresa de plantação de florestas não poderia relatar nenhum resultado até à primeira colheita e venda, talvez 30 anos após a plantação. Por outro lado, um modelo contabilístico que reconheça e mensure o crescimento biológico pelo uso de justos valores correntes relata alterações de justo valor durante o período entre plantação e colheita.

IAS 41

5. A IAS 41 não estabelece quaisquer novos princípios quanto a terrenos relacionados com a actividade agrícola. Em vez disso, uma empresa segue a IAS 16, Activos Tangíveis ou a IAS 40, Propriedades de Investimento, dependendo da norma que seja apropriada nas circunstâncias. A IAS 16 exige que os terrenos sejam mensurados quer pelo seu custo menos perdas de imparidade acumuladas quer pela sua quantia remensurada. A IAS 40 exige que os terrenos que sejam propriedades de investimento sejam mensurados pelo seu justo valor ou pelo seu custo menos quaisquer perdas de imparidade acumuladas. Os activos biológicos que estejam ligados fisicamente a terrenos (por exemplo, árvores numa plantação florestal) devem ser mensurados pelo seu justo valor menos os seus custos estimados no ponto-de-venda separadamente dos terrenos.
6. A IAS 41 exige que um subsídio do governo não condicional relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda seja reconhecidos como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne recebível. Se um subsídio do governo for condicional, incluindo aqueles em que um governo exige que uma empresa não esteja comprometida numa actividade agrícola especificada, uma empresa deve reconhecer o subsídio do governo como rendimento quando, e somente quando, as condições ligadas ao subsídio do governo forem satisfeitas. Se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, é aplicada a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.
7. A IAS 41 é eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003. É encorajada aplicação mais cedo.
8. A IAS 41 não estabelece quaisquer disposições transitórias específicas. A adopção da IAS 41 é tomada em consideração de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.
9. O Apêndice A proporciona exemplos explicativos da aplicação da IAS 41. O Apêndice B, Bases para as Conclusões, resume as razões do Conselho para a adopção das exigências estabelecidas na IAS 41.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-4
Definições	5-9
Definições Relacionadas com a Agricultura	5-7
Definições Gerais	8-9
Reconhecimento e Mensuração	10-33
Ganhos e Perdas	26-29
Incapacidade de Mensurar Fielmente o Justo Valor	30-33
Subsídios Governamentais	34-38
Apresentação e Divulgação	39-57
Apresentação	39
Divulgação	40-57
Geral	40-53
Divulgações Adicionais de Activos Biológicos em que o Justo Valor não possa ser Mensurado Fielmente	54-56

IAS 41

Subsídios Governamentais	57
Data de Eficácia e Transição	58-59

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

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e divulgações relativas à actividade agrícola.

ÂMBITO

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:***
 - (a) ***activos biológicos;***
 - (b) ***produto agrícola no ponto da colheita; e***
 - (c) ***subsídios governamentais incluídos nos parágrafos 34-35.***
2. Esta Norma não se aplica a:
 - (a) terrenos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis e IAS 40, Propriedades de Investimento); e
 - (b) activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 38, Activos Intangíveis).
3. Esta Norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos activos biológicos da empresa, somente no momento da colheita. Após isso, é aplicada a IAS 2, Inventários, ou uma outra Norma Internacional de Contabilidade aplicável. Concordantemente esta Norma não trata do processamento do produto agrícola após colheita; por exemplo, a transformação de uvas em vinho por um vitivinicultor que tenha cultivado a vinha e colhido as uvas. Se bem que tal processamento possa ser uma extensão lógica e natural da actividade agrícola e os acontecimentos que tenham tido lugar possam ter alguma similitude com a transformação biológica, tal processamento não é incluído adentro da definição de actividade agrícola nesta Norma.
4. O quadro abaixo indicado proporciona exemplos de activos biológicos, produto agrícola e produtos que são o resultado de processamento após colheita:

Activos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes de processamento após colheita
Carneiros	Lã	Fio de lã, carpetes
Árvores numa plantação florestal	Troncos	Madeiras
Plantas	Algodão Cana Colhida	Fio de algodão, roupas Açúcar
Gado produtor de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcassas	Salsichas, presuntos curados
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco curado
Vinhas	Uvas	Vinho
Árvores de fruto	Frutos colhidos	Frutos processados

DEFINIÇÕES

Definições Relacionadas com a Agricultura

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

Actividade Agrícola é a gestão por uma empresa da transformação biológica de activos biológicos para venda, em produto agrícola, ou em activos biológicos adicionais.

Produto Agrícola é o produto colhido dos activos biológicos da empresa.

Um activo biológico é um animal ou planta vivos.

A transformação biológica compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.

Um grupo de activos biológicos é uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes.

Colheita é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.

6. A actividade agrícola cobre uma escala diversa de actividades; por exemplo, criação de gado, silvicultura, safra anual ou perene, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e aquacultura (incluindo criação de peixes). Existem certas características comuns adentro desta diversidade:

- (a) capacidade de alteração: os animais vivos e as plantas são capazes de transformação biológica;
- (b) gestão de alterações: a gestão facilita a transformação biológica pelo aumento, ou, pelo menos, estabilização, de condições necessárias para que o processo tenha lugar (por exemplo, níveis nutricionais, mistura, temperatura, fertilidade e luz). Tal gestão distingue a actividade agrícola de outras actividades. Por exemplo, colher de fontes não geridas (tais como pesca oceânica e de florestação) não é uma actividade agrícola; e
- (c) mensuração de alterações: a alteração de qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, cobertura de gordura, conteúdo de proteínas e resistência das fibras) ou de quantidade (por exemplo, progénie, peso, metros cúbicos, comprimento ou diâmetro das fibras e número de rebentos) ocasionada por transformação biológica é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotinada.

7. A transformação biológica resulta nos tipos seguintes de consequências:

- (a) alterações de activos por intermédio de (i) crescimento (um aumento de quantidade ou melhoramento na qualidade de um animal ou planta, (ii) degeneração (uma diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ou planta); ou (iii) procriação (criação de animais ou de plantas vivos adicionais); ou
- (b) produção de produto agrícola tal como borracha em bruto (latex), folhas de chá, lã e leite.

Definições Gerais

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

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

- (a) **os itens negociados adentro do mercado são homogéneos;**
- (b) **podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e**
- (c) **preços estão disponíveis ao público.**

Quantia escriturada é a quantia pela qualum activo é reconhecido no balanço.

IAS 41

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

Subsídios governamentais são os definidos na IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

9. O Justo valor de um activo é baseado na sua localização e condição presentes. Consequentemente, por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda é o preço do gado no mercado relevante menos o custo de transporte e outros para levar o gado para o mercado.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

10. ***Uma empresa deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:***
- (a) ***a empresa controle o activo como consequência de acontecimentos passados;***
 - (b) ***seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a empresa; e***
 - (c) ***o justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.***
11. Na actividade agrícola, o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado e a marcação a quente ou, de outro modo, a marcação do gado na aquisição, nascimento ou desmama. Os benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.
12. ***Um activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda, excepto no caso descrito no parágrafo 30 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado.***
13. ***O produto agrícola colhido dos activos biológicos de uma empresa deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da IAS 2, Inventários, ou uma outra Norma Internacional de Contabilidade aplicável.***
14. Os custos no ponto-de-venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Os custos no momento-de-venda excluem os custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado.
15. A determinação do justo valor de um activo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos ou produto agrícola de acordo com atributos significativos; por exemplo, por idade ou qualidade. Uma empresa selecciona os atributos que correspondam aos atributos usados no mercado como base de apreamento.
16. As empresas incorrem muitas vezes em contratos para vender os seus activos biológicos ou produto agrícola numa data futura. Os preços de contrato não são necessariamente relevantes na determinação do justo valor porque o justo valor reflecte o mercado corrente em que um comprador e um vendedor dispostos a uma transacção nela incorrerão. Consequentemente, o justo valor de um activo biológico ou produto agrícola não é ajustado por força da existência de um contracto. Em alguns casos, um contracto para a venda de um activo biológico ou produto agrícola pode ser um contracto oneroso, como definido na IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. A IAS 37 aplica-se aos contractos onerosos.
17. Se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se uma empresa tiver acesso a diferentes mercados activos, a empresa usará a mais relevante. Por exemplo, se uma empresa tiver acesso a dois mercados activos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado.

18. Se não existir um mercado activo, uma empresa usará um ou mais do que se segue, quando disponível, na determinação do justo valor:
- (a) o preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacção e a do balanço;
 - (b) os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças; e
 - (c) referências do sector tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, «bushel» ou hectare e o valor do gado expresso em quilo de carne.
19. Em alguns casos, as fontes de informação listadas no parágrafo 18 podem sugerir diferentes conclusões quanto ao justo valor de um activo biológico ou produto agrícola. Uma empresa considerará as razões dessas diferenças, afim de chegar à estimativa mais fiável de justo valor adentro de uma série relativamente estreita de estimativas razoáveis.
20. Em algumas circunstâncias, os preços ou valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um activo biológico na sua condição actual. Nestas circunstâncias, uma empresa usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um activo descontados por uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente na determinação do justo valor.
21. O objectivo de um cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o justo valor de um activo biológico no seu local e condição actuais. Uma empresa considerará isto na determinação de uma taxa de desconto apropriada a ser usada e ao estimar os fluxos de caixa líquidos esperados. A condição actual de um activo biológico exclui quaisquer aumentos de valor derivados de transformação biológica adicional e de actividades futuras da empresa, tais como os relacionados com o aumento por transformação biológica, colheita e venda futura.
22. Uma empresa não inclui quaisquer fluxos de caixa para financiar os activos, impostos, ou repor activos biológicos após colheita (por exemplo, o custo de replantar árvores numa plantação após o corte).
23. Ao acordar no preço de uma transacção entre partes não relacionadas entre si, compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso considerarão a possibilidade de variações nos fluxos de caixa. Segue-se que esse justo valor reflecte a possibilidade de tais variações. Concordantemente uma empresa incorpora expectativas acerca de possíveis variações nos fluxos de caixa quer nos fluxos de caixa esperados quer na taxa de desconto, quer nalguma combinação das duas. Ao determinar uma taxa de desconto, uma empresa usa pressupostos consistentes com os usados na estimativa de fluxos de caixa esperados, para evitar o efeito da dupla contagem de pressupostos ou da sua omissão.
24. O custo pode aproximar-se algumas vezes do justo valor, particularmente quando:
- (a) tenha tido lugar pouca transformação biológica desde a incorrência do custo inicial (por exemplo, pés de árvores de fruto brotados de sementes, plantados imediatamente antes da data do balanço); ou
 - (b) não se espera que o impacto da transformação biológica sobre os preços seja material (por exemplo, no crescimento inicial num, ciclo de produção de 30 anos de uma plantação de pinheiros).
25. Os activos biológicos estão muitas vezes fisicamente implantados nos terrenos (por exemplo, árvores numa floresta plantada). Pode não haver mercado separado para activos biológicos que estejam implantados no terreno mas pode existir um mercado activo para os activos combinados, isto é, para os activos biológicos, terrenos em bruto e melhoramentos de terrenos, como um conjunto. Uma empresa pode usar informação relativa a activos combinados para determinar o justo valor de activos biológicos. Por exemplo, o justo valor de terrenos em bruto e melhoramento de terrenos pode ser deduzido do justo valor dos activos combinados para chegar ao justo valor de activos biológicos.

IAS 41

Ganhos e Perdas

26. **Um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda e de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico devem ser incluídos nos resultado líquido do exercício do período em que surja.**
27. Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um activo biológico, porque os custos estimados no ponto-de-venda são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um activo biológico, tal como quando nasce um bezerro.
28. **Um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda deve ser incluído nos resultado líquido do período em que surja.**
29. Pode surgir um ganho ou uma perda no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas.

Incapacidade de Mensurar Fielmente o Justo Valor

30. **Há uma presunção de que o justo valor de um activo biológico pode ser fielmente mensurado. Contudo, essa presunção somente pode ser refutada no reconhecimento inicial de um activo biológico para o qual preçousou valores, determinados-em-mercado, não estejam disponíveis e para o qual se determine quenão são claramente fiáveis estimativas alternativas de justo valor. Em tal caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas. Logo que o justo valor de tal activo biológico se torne fielmente mensurável, uma empresa devemensurá-lo pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda.**
31. A presunção do parágrafo 30 somente pode ser refutada no reconhecimento inicial. Uma empresa que tenha previamente mensurado um activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda continuará a mensurar o activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda até à sua alienação.
32. Em todos os casos, uma empresa mensura o produto agrícola no ponto-de-colheita pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados. Esta Norma reflecte o ponto de vista de que o justo valor do produto agrícola no ponto-de-colheita pode ser sempre fielmente mensurado.
33. Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas de imparidade acumuladas, uma empresa toma em consideração a IAS 2, Inventários, a IAS 16, Activos Fixos Tangíveis e a IAS 36, Imparidade de Activos.

SUBSÍDIOS GOVERNAMENTAIS

34. **Um subsídio do governo não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne recebível.**
35. **Se um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto-de-venda estimados for condicional, incluindo quando um subsídio do governo exige que uma empresa não se ocupe em actividade agrícola específica, uma empresa deve reconhecer o subsídiido governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do governo.**
36. Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio do governo pode exigir que uma empresa cultive num dado local durante cinco anos e exigir que a empresa devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio do governo não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém, se o subsídio do governo permitir que parte do mesmo seja retido com base na passagem do tempo, a empresa reconhecerá o subsídio do governo como rendimento numa base proporcional ao tempo.

37. Se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (ver parágrafo 30), será aplicada a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.
38. Esta Norma exige um tratamento diferente do da IAS 20 se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda ou um subsídio do governo exigir que uma empresa não se ocupe numa actividade agrícola especificada. A IAS 20 é somente aplicada a um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

Apresentação

39. ***Uma empresa deve apresentar a quantia escriturada seus activos biológicos separadamente na face da sua demonstração de balanço.***

Divulgação

General

40. ***Uma empresa deve divulgar o ganho ou a perda agregado que surjam durante o período corrente aquando do reconhecimento inicial dos activos biológicos e do produto agrícola e surjam da alteração de justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda de activos biológicos.***
41. ***Uma empresa deve proporcionar uma descrição de cada grupo de activos biológicos.***
42. A divulgação exigida pelo parágrafo 41 pode tomar a forma de uma descrição narrativa ou quantificada.
43. Uma empresa é encorajada a proporcionar uma descrição quantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguindo entre activos biológicos consumíveis e de produção ou entre activos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis, como apropriado. Por exemplo, uma empresa pode divulgar as quantias escrituradas de activos biológicos consumíveis e de produção por grupos. Uma empresa pode adicionalmente dividir essas quantias escrituradas entre activos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis. Estas distinções proporcionam informação que pode ser de auxílio na avaliação da tempestividade de fluxos de caixa futuros. Uma empresa divulgará a base para fazer tais distinções.
44. Os activos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras. Os activos biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis; por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção não são produto agrícola mas, antes, de regeneração própria.
45. Os activos biológicos podem ser classificados quer como activos biológicos maduros (ou adultos) ou activos biológicos imaturos (ou juvenis). Os activos biológicos maduros (ou adultos) são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção).
46. ***Uma empresa deve divulgar, se não tiver divulgado noutros documentos de informação com as demonstrações financeiras:***
- (a) ***a natureza das suas actividades que envolvam cada grupo de activos biológicos; e***

IAS 41

- (b) *medidas ou estimativas não financeiras das quantidades físicas de:*
- (i) *cada um dos grupos de activos biológicos da empresa no fim do período; e*
 - (ii) *output de produtos agrícolas durante o período.*
47. *Uma empresa deve descrever os métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de activos biológicos.*
48. *Uma empresa deve divulgar o justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento de colheita.*
49. *Uma empresa deve divulgar:*
- (a) *a existência e quantias escrituradas de activos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de activos biológicos penhorados como garantia de passivos; e*
 - (b) *a quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de activos biológicos; e*
 - (c) *as estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola.*
50. *Uma empresa deve apresentar uma reconciliação de alterações na quantia escriturada de activos biológicos entre o começo e o fim do período corrente. Não é exigida informação comparativa. A reconciliação deve incluir:*
- (a) *o ganho ou a perda proveniente de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda;*
 - (b) *aumentos devidos a compras;*
 - (c) *diminuições devidas a vendas;*
 - (d) *diminuições devidas a colheitas;*
 - (e) *aumentos devidos a concentrações de actividades empresariais;*
 - (f) *diferenças de câmbio líquidas provenientes da transposição de demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira; e*
 - (g) *outras alterações.*
51. O justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda de um activo biológico pode alterar-se quer devido a alterações físicas quer devido a alterações de preços no mercado. É útil a divulgação separada de alterações físicas e de preços na avaliação do desempenho do período corrente e das perspectivas futuras, particularmente quando haja um ciclo de produção maior do que um ano. Em tais casos, uma empresa é encorajada a divulgar, por grupo ou de qualquer outra maneira, a quantia de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda incluída nos resultados líquidos devida a alterações físicas e a alterações de preços. Esta alteração é geralmente menos útil quando o ciclo produtivo seja menor do que um ano (por exemplo, quando se criem frangos ou se cultivem cereais).
52. A transformação biológica origina uma quantidade de tipos de alterações físicas — crescimento, degeneração, produção e procriação, cada uma das quais é observável e mensurável. Cada um desses tipos de alterações físicas tem um relacionamento directo com benefícios económicos futuros. Uma alteração de justo valor de um activo biológico devido a colheita é também uma alteração física.
53. A actividade agrícola está muitas vezes exposta a alterações climáticas, a doenças e a outros riscos naturais. Se ocorrer um acontecimento que por força da sua dimensão, natureza, ou incidência, for relevante para a compreensão do desempenho da empresa no período, a natureza e a quantia dos itens relacionados de rendimentos e de gastos são divulgados segundo a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas. Os exemplos incluem um surto de uma doença virulenta, uma inundação, secas ou geadas e uma praga de insectos.

Divulgações Adicionais de Activos Biológicos em que o Justo Valor não possa ser Mensurado Fielmente

54. *Se uma empresa mensura os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (ver parágrafo 30) no fim do período, a empresa deve divulgar em relação a tais activos biológicos:*
- (a) *uma descrição dos activos biológicos;*
 - (b) *uma explicação da razão por que não podem ser fielmente mensurados;*
 - (c) *se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor;*
 - (d) *o método de depreciação usado;*
 - (e) *as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e*
 - (f) *a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas de imparidade acumuladas) no começo e fim do período.*
55. *Se, durante o período corrente, uma empresa mensurar os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (ver parágrafo 30), uma empresa deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido na alienação de tais activos biológicos e a reconciliação exigida pelo parágrafo 50 deve divulgar separadamente as quantias relacionadas com tais activos biológicos. Adicionalmente, a reconciliação deve incluir as seguintes quantias incluídas nos resultados relacionadas com esses activos biológicos:*
- (a) *perdas de imparidade;*
 - (b) *reversões de perdas de imparidade; e*
 - (c) *depreciação.*
56. *Se o justo valor dos activos biológicos previamente mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas se tornar fielmente mensurável durante o período corrente, uma empresa deve divulgar em relação a esses activos biológicos:*
- (a) *uma descrição dos activos biológicos;*
 - (b) *uma explanação da razão pela qual o justo valor se tornou fielmente mensurável; e*
 - (c) *o efeito da alteração.*

Subsídios Governamentais

57. *Uma empresa deve divulgar o que se segue relacionado com a actividade agrícola abrangida por esta Norma:*
- (a) *a natureza e a extensão dos subsídios governamentais reconhecidos nas demonstrações financeiras;*
 - (b) *condições não cumpridas e outras contingências ligadas aos subsídios governamentais; e*
 - (c) *diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios governamentais.*

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

58. *Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2003. É encorajada a sua aplicação mais cedo. Se uma empresa aplicar esta Norma em períodos antes de 1 de Janeiro de 2003, ela deve divulgar este facto.*
59. Esta Norma não estabelece quaisquer disposições transitórias. A adopção desta Norma é contabilizada de acordo com a IAS 8, Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.

SIC-1/SIC-2

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-1

Consistência — Fórmulas de Custo Diferentes para Inventários

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 2, Inventários.

Questão

1. Os parágrafos 21 e 23 da IAS 2 permitem variadas fórmulas de custo (FIFO, custo médio ponderado ou LIFO) relativamente a inventários que sejam ordinariamente intercambiáveis ou que não sejam produzidos e segregados para projectos específicos.
2. A questão é se uma empresa pode ou não usar diferentes fórmulas de custo para diferentes tipos de inventários.

Consenso

3. Uma empresa deve usar a mesma fórmula de custo para todos os inventários que tenham natureza e utilização similares para a empresa. Para inventários com diferentes naturezas ou usos (por exemplo, certas mercadorias usadas em um segmento de negócio e o mesmo tipo de mercadorias usadas em outro segmento de negócio) podem ser justificadas diferentes fórmulas de custo. Uma diferença na localização geográfica de inventários (e nas respectivas regras fiscais) não é, por si própria, suficiente para justificar o uso de diferentes fórmulas de custo.

Data do Consenso: Julho de 1997.

Data de Eficácia: Períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999; encoraja-se a aplicação mais cedo. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-2

Consistência — Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 23, Custos de Empréstimos Obtidos.

Questão

1. Os parágrafos 7 e 11 da IAS 23 permitem a escolha entre:
 - (a) reconhecer todos os custos de empréstimos obtidos como um gasto no período em que tenham incorrido (Tratamento de Referência); ou

- (b) capitalizar os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de activos elegíveis como parte do custo desse activo (Tratamento Alternativo Permitido).
2. A questão é se uma empresa que tenha escolhido uma política de capitalizar custos de empréstimos obtidos deve aplicar esta política a todos os activos elegíveis, ou se uma empresa pode, ou não, escolher capitalizar custos de empréstimos obtidos para determinados activos elegíveis e não para outros.

Consenso

3. Quando uma empresa adoptar o Tratamento Alternativo Permitido, esse tratamento deve ser aplicado consistentemente a todos os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de todos os activos elegíveis da empresa. Se todas as condições expostas no parágrafo 11 da IAS 23 forem satisfeitas, uma empresa deve continuar a capitalizar tais custos de empréstimos obtidos mesmo se a quantia escriturada do activo exceder a sua quantia recuperável. Contudo, o parágrafo 19 da IAS 23 explica que a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para reconhecer perdas de imparidade em tais casos.

Data do Consenso: Julho de 1997.

Data de Eficácia: Períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998; encoraja-se a aplicação mais cedo. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 30 da IAS 23. Por conseguinte, uma empresa que usar o Tratamento Alternativo Permitido pode escolher não capitalizar todos os custos de empréstimos obtidos incorridos antes da data de eficácia desta interpretação.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-3

Eliminação de Ganhos e Perdas não Realizados em Transacções com Associadas

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considere como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas.

Questão

1. Embora o parágrafo 16 da IAS 28 se refira aos procedimentos de consolidação expostos na IAS 27, ele não dá orientação explícita sobre a eliminação de lucros e perdas não realizados resultantes de transacções «ascendentes» ou «descendentes» entre um investidor (ou suas subsidiárias consolidadas) e as associadas. Transacções «ascendentes» são por exemplo, vendas de activos de uma associada à investidora (ou suas subsidiárias consolidadas). Transacções «descendentes» são por exemplo, venda de activos da investidora (ou suas subsidiárias consolidadas) a uma associada.
2. A questão é em que medida um investidor deve eliminar lucros e perdas não realizados resultantes de transacções entre um investidor (ou suas subsidiárias consolidadas) e as associadas contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial.

Consenso

3. Quando uma associada for contabilizada usando o método da equivalência patrimonial, os ganhos e perdas não realizados resultantes de transacções «ascendentes» e «descendentes» entre um investidor (ou suas subsidiárias consolidadas) e associadas devem ser eliminados até ao ponto do interesse do investidor na associada.

SIC-6

4. As perdas não realizadas não devem ser eliminadas até o ponto em que a transacção proporcione prova de uma imparidade do activo transferido.

Data do Consenso: Julho de 1997.

Data de Eficácia: Períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998; encoraja-se a aplicação mais cedo. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-6**Custos de Modificar Programas Existentes de Computadores**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: [IASB] Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras.

Questão

1. As empresas podem incorrer em custos consideráveis ao modificar os sistemas existentes de programas de computador. Por exemplo, tais custos podem ser incorridos afim de os habilitar a continuar a funcionar como pretendido após a passagem do milénio (muitas vezes referidos como «custos do software 2000») ou após a introdução de uma nova moeda (nomeadamente, o «euro»).
2. As questões são:
 - (a) se tais custos podem ou não ser capitalizados; e se não,
 - (b) quando tais custos devem ser reconhecidos como um gasto.
3. Esta Interpretação não trata de a) os custos de modificar software produzido para venda, b) compras de software de substituição, c) ampliações do sistema («actualizações») para além das necessárias a fim de habilitar os sistemas a continuar a trabalhar como anteriormente, e d) o reconhecimento de perdas de imparidade relacionadas com software de computador existente.

Consenso

4. Os custos incorridos afim de restaurar ou manter os benefícios económicos futuros que uma empresa possa esperar a partir do originalmente determinado padrão de desempenho dos sistemas de software existentes devem ser reconhecidos como um gasto quando, e somente quando, o trabalho de restauração ou manutenção for levado a efeito (por exemplo, afim de lhes dar condições de funcionar como originalmente pretendido após a passagem do milénio ou após a introdução do euro).

Divulgação

5. A necessidade de modificações importantes em software pode dar lugar a incertezas. De acordo com o parágrafo 08 da IAS 1 (revista em 1997), as empresas são encorajadas a apresentar, fora das demonstrações financeiras, informação acerca das principais incertezas com que deparam (por exemplo, uma descrição das actividades e dos dispêndios tanto incorridos como planeados a serem incorridos em períodos futuros, no tocante a modificações importantes de software).

Data do Consenso: Outubro de 1997.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Junho de 1998. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-7

Introdução do Euro

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 21, Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio.

Questão

1. A partir de 1 de Janeiro de 1999, a data do início efectivo da União Monetária e Económica (UME), o euro tornar-se-á uma moeda de seu pleno direito e as taxas de conversão entre o euro e as moedas nacionais participantes estarão irrevogavelmente fixadas, isto é, o risco de diferenças de câmbio subsequentes relacionadas com essas moedas fica eliminado a partir dessa data.
2. A questão é a aplicação da IAS 21 à mudança das moedas nacionais dos Estados Membros participantes da União Europeia para o euro («a mudança»).

Consenso

3. Os requisitos da IAS 21 respeitantes à transposição de transacções em moeda estrangeira e de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras devem ser aplicados de forma estrita à mudança. O mesmo raciocínio se aplica à fixação de taxas de câmbio quando países aderirem à UME em fases posteriores.
4. Isto significa que, em particular:
 - (a) activos e passivos monetários em moeda estrangeira resultantes de transacções devem continuar a ser transpostos na moeda de relato à taxa de fecho. Quaisquer diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como rendimento ou gasto imediatamente, excepto que uma empresa deve continuar a aplicar a sua política contabilística existente quanto a ganhos e perdas relacionados com contratos em moeda estrangeira que sejam usados para reduzir o risco de câmbio em transacções ou compromissos futuros (coberturas antecipadas);
 - (b) as diferenças de câmbio acumuladas relacionadas com a transposição de demonstrações financeiras de entidades estrangeiras só devem ser reconhecidas como rendimentos ou gastos na alienação do investimento líquido na entidade estrangeira; e
 - (c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição de passivos denominados em moedas participantes não devem ser incluídos na quantia escriturada de activos relacionados.

Data do Consenso: Outubro de 1997.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Junho de 1998. As alterações de políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-8

Primeira Aplicação das IASs como a Base Primária de Contabilidade

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras.

SIC-8*Questão*

1. Uma empresa deseja descrever nas suas demonstrações financeiras a primeira vez que cumpre totalmente as Normas Internacionais de Contabilidade («IASs»). Pode, por exemplo, ter anteriormente apresentado as suas demonstrações financeiras usando apenas requisitos de contabilidade nacionais («PCGAs nacionais») como a base primária de contabilidade. Pode, também, ter apresentado as suas demonstrações financeiras baseadas em parte em PCGAs nacionais e em parte em IASs, caso em que os PCGAs nacionais seriam considerados como a base primária de contabilidade. A IAS 1 (revista em 1997) e a IAS 8 não dão orientação explícita sobre a forma como contabilizar a transição de PCGAs nacionais para IASs como a base primária de contabilidade.
2. As questões são:
 - (a) como devem ser preparadas e apresentadas as demonstrações financeiras de uma empresa no período em que se aplicarem pela primeira vez totalmente as IASs como base primária de contabilidade; e
 - (b) quando as IASs sejam aplicadas totalmente pela primeira vez como a base primária de contabilidade, como devem ser aplicadas as cláusulas transitórias específicas estabelecidas nas Normas e Interpretações individuais aos saldos dos itens que já existiam à data de eficácia dessas Normas e Interpretações.

Consenso

3. No período em que as IASs sejam aplicadas totalmente pela primeira vez como a base de contabilidade primária, as demonstrações financeiras de uma empresa devem ser preparadas e apresentadas como se as demonstrações financeiras tivessem sempre sido preparadas de acordo com as Normas e Interpretações em vigor para o período de aplicação pela primeira vez. Por conseguinte, as Normas e as Interpretações em vigor no período da primeira aplicação devem ser aplicadas retrospectivamente, excepto quando:
 - (a) Normas e Interpretações individuais exijam ou permitam um tratamento de transição diferente; ou
 - (b) a quantia do ajustamento relativa a períodos anteriores não possa ser razoavelmente determinada.
4. A informação comparativa deve ser preparada e apresentada de acordo com as IASs.
5. Qualquer ajustamento resultante da transição para as IASs deve ser tratado como um ajustamento ao saldo de abertura de resultados retidos do período mais antigo apresentado de acordo com as IASs.
6. Quando as IASs sejam aplicadas totalmente como a base primária de contabilidade, uma empresa só deve aplicar as disposições transitórias das Normas e Interpretações em vigor nos períodos que findem na data prescrita nas respectivas Normas e Interpretações.

Divulgação

7. No período em que as IASs sejam aplicadas pela primeira vez totalmente como a base primária de contabilidade, uma empresa deve divulgar:
 - (a) quando a quantia do ajustamento do saldo de abertura de resultados retidos não puder ser razoavelmente determinada, esse facto;
 - (b) quando for impraticável proporcionar informação comparativa, esse facto; e
 - (c) relativamente a cada IAS que permita uma escolha de políticas contabilísticas de transição, a política seleccionada.
8. As empresas são encorajadas a divulgar, em conexão com as divulgações exigidas pelo parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), o facto de as IASs estarem a ser aplicadas por totalmente pela primeira vez.

Data do Consenso: Janeiro de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Agosto de 1998.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-9

Concentrações de Actividades Empresariais Classificação quer como Aquisições quer como Unificações de Interesses

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 22 (revista em 1998), Concentrações de Actividades Empresariais ⁽¹⁾.

Questão

1. A fim de classificar uma concentração de actividades empresariais, a IAS 22 (revista em 1998) contem não só definições gerais no parágrafo 8 e orientação adicional nos parágrafos 10 a 12 quanto a aquisições e nos parágrafos 13 a 16 quanto a unificações de interesses. A IAS 22 é clara de que em virtualmente todos os casos será possível identificar um adquirente e que consequentemente só se espera que ocorram unificações de interesses em circunstâncias excepcionais. Porém, a Norma não proporciona orientação específica na interacção entre as definições e as duas secções que contêm orientação sobre aquisições e unificações de interesses.
2. As questões são:
 - (a) como devem ser interpretadas as definições e a orientação adicional da IAS 22 e aplicadas na classificação de uma concentração de actividades empresariais; e
 - (b) se uma concentração de actividades empresariais segundo a IAS 22 pode ser classificada nem como uma aquisição nem como uma unificação de interesses.
3. Esta Interpretação não trata de transacções entre empresas sob controlo comum.

Consenso

4. Uma concentração de actividades empresariais deve ser contabilizada como uma aquisição, salvo se não puder ser identificado um adquirente. Em virtualmente todas as concentrações de actividades empresariais pode ser identificado um adquirente, isto é, os accionistas de uma das empresas em concentração obtêm o controlo da empresa concentrada.
5. A classificação de uma concentração de actividades empresariais deve basear-se numa avaliação global de todos os factos e circunstâncias relevantes da transacção em causa. A orientação dada na IAS 22 proporciona exemplos de factores importantes a serem considerados, não um conjunto exaustivo de condições a serem satisfeitas. Características únicas de uma empresa concentrada tais como o poder de voto ou os justos valores relativos das empresas em concentração não deve ser avaliado isoladamente a fim de determinar como deve ser contabilizada uma concentração de actividades empresariais.
6. A IAS 22, parágrafo 15 alíneas a), b) e c), descreve as características essenciais de uma unificação de interesses. Uma empresa deve classificar uma concentração de actividades empresariais como uma aquisição, a menos que todas estas três características estejam presentes. Mesmo que todas as três características estejam presentes, uma empresa só deve classificar uma concentração de actividades empresariais como uma unificação de interesses se a empresa puder demonstrar que não pode ser identificado um adquirente.
7. Todas as concentrações de actividades empresariais segundo a IAS 22 são ou uma «aquisição» ou uma «unificação de interesses».

Data do Consenso: Janeiro de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz relativamente às concentrações de actividades empresariais a que se dê reconhecimento contabilístico inicial em períodos que comecem em ou após 1 de Agosto de 1998.

⁽¹⁾ IAS 22 (revisão em 1993) foi substituída pela IAS 22 (revisão em 1998) Concentrações de Actividades Empresariais, eficaz em 1 de Julho de 1999. As referências cruzadas nesta Interpretação foram actualizadas para se conformarem com a IAS 22 (revisão em 1998).

SIC-10/SIC-11**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-10****Apoio do Governo — Sem Relação Específica com Actividades Operacionais**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

Questão

1. Nalguns países o apoio do governo a empresas pode ter como fim o encorajamento ou o apoio a longo prazo de actividades empresariais quer em determinadas regiões quer em sectores industriais. As condições para receber tal apoio podem não estar especificamente relacionadas com as actividades operacionais da empresa. São exemplos de tal apoio as transferências de recursos dos governos para empresas que:
 - (a) operem num determinado sector;
 - (b) continuem operando em sectores recentemente privatizados; ou
 - (c) iniciem ou continuem a gerir os seus negócios em áreas subdesenvolvidas.
2. A questão é se tal apoio do governo é um «subsídio do governo» no âmbito da IAS 20 e, portanto, deve ser contabilizado de acordo com esta Norma.

Consenso

3. O apoio do governo a empresas satisfaz a definição de subsídios do governo da IAS 20, mesmo se não existirem condições especificamente relacionadas com a actividade operacional da empresa que não seja o requisito de funcionar em determinadas regiões ou sectores industriais. Tais subsídios não devem portanto ser creditados directamente ao capital próprio.

Data do Consenso: Janeiro de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Agosto de 1998. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-11**Câmbios — Capitalização de Perdas Resultantes de Desvalorizações Bruscas de Moeda**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 21, Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio.

Questão

1. Uma empresa tem passivos denominados numa moeda estrangeira que resultaram da aquisição de activos. Após a aquisição dos activos, a moeda de relato da empresa sofre uma desvalorização ou depreciação brusca. Em consequência, surgem perdas de câmbio significativas quando os passivos são mensurados à data do fecho de acordo com a alínea a) do parágrafo 11 da IAS 21. O Tratamento Alternativo Permitido no parágrafo 21 da IAS 21 exige condições várias a aplicar antes de uma empresa poder incluir tais perdas cambiais na quantia escriturada dos activos relacionados.
2. As questões são:
 - (a) em que período as condições devem ser aplicadas as condições de o passivo «não poder ser liquidado» e de que «não existe meio prático de cobertura»; e
 - (b) quando é «recente» a aquisição de um activo.

Consenso

3. As perdas cambiais em passivos só devem ser incluídas na quantia escriturada de um activo relacionado se esses passivos não puderem ter sido liquidados e se foi impraticável fazer a sua cobertura antes da ocorrência da desvalorização ou depreciação brusca da moeda de relato. A quantia escriturada ajustada do activo não deve exceder a sua quantia recuperável.
4. A fim de incluir perdas cambiais em passivos na quantia escriturada de um activo relacionado, deve ser demonstrado que a moeda estrangeira necessária para a liquidação do passivo não estava disponível para a empresa que relata e que era impraticável cobrir o risco cambial (por exemplo, com derivados tais como contratos forward, opções ou outros instrumentos financeiros). Só se espera que isto ocorra raramente, por exemplo, simultânea escassez de moeda estrangeira devido a restrições de controlo de câmbio impostas por um governo ou um banco central e indisponibilidade de instrumentos de cobertura.
5. Uma vez que sejam satisfeitas as condições para a capitalização de perdas cambiais, uma empresa só deve capitalizar perdas cambiais futuras incorridas após a primeira desvalorização ou depreciação brusca na medida em que todas as condições de capitalização continuem a ser satisfeitas.
6. Aquisições «recentes» de activos são aquisições dentro de doze meses antes da desvalorização ou depreciação brusca da moeda de relato.

Data do Consenso: Janeiro de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Agosto de 1998. As alterações de políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-12**Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias.

SIC-12

Questão

1. Uma entidade pode ser criada para cumprir um objectivo restrito e bem definido (por exemplo, efectuar actividades de locação, de pesquisa e desenvolvimento ou uma titularização de activos financeiros). Tal entidade de finalidade especial («SPE») pode tomar a forma de uma sociedade, uma parceria ou um trust. As SPEs são muitas vezes criadas com acordos jurídicos que impõem limites estritos e por vezes permanentes aos poderes de tomada de decisão do seu órgão directivo, trustee ou gerência sobre as operações da SPE. Frequentemente, estas cláusulas especificam que a política que guia as actividades contínuas da SPE não podem ser modificadas, a não ser talvez pelo seu criador ou patrocinador (isto é, funcionam no chamado «autopilot»).
2. O patrocinador (ou a empresa a favor de quem a SPE foi criada) frequentemente transfere activos para a SPE, obtém o direito de usar activos detidos pela SPE ou executa serviços para a SPE, embora outras partes («fornecedores de capital») possam proporcionar o financiamento da SPE. Uma empresa que entre em transacções com uma SPE (frequentemente o criador ou o patrocinador) pode em substância controlar a SPE.
3. Um interesse de benefícios numa SPE pode, por exemplo, tomar a forma de um instrumento de dívida, de um instrumento de capital próprio, de um direito de participação, de um interesse residual ou de uma locação. Tais interesses de benefícios podem simplesmente proporcionar ao detentor uma taxa de retorno fixada ou declarada, enquanto outros dão ao detentor direitos ou o acesso a outros benefícios económicos futuros das actividades da SPE. Na maioria dos casos, o criador ou o patrocinador (ou a empresa a favor de quem a SPE foi criada) retém um interesse de benefícios significativos nas actividades da SPE, mesmo que possa possuir pouco ou nenhum do capital próprio da SPE.
4. A IAS 27 exige a consolidação de entidades que sejam controladas pela empresa que relata. Porém, a Norma não proporciona orientação específica sobre a consolidação de SPE's.
5. A questão é segundo que circunstâncias uma empresa deve consolidar uma SPE.
6. Esta Interpretação não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou planos de remuneração em capital próprio.
7. Uma transferência de activos de uma empresa para uma SPE pode qualificar-se como uma venda por essa empresa. Mesmo se a transferência se qualificar como uma venda, as disposições da IAS 27 e esta Interpretação podem significar que a empresa deve consolidar a SPE. Esta Interpretação não trata das circunstâncias pelas quais o tratamento de venda se deve aplicar à empresa ou da eliminação das consequências de tal venda após a consolidação.

Consenso

8. Uma SPE deve ser consolidada quando a substância do relacionamento entre uma empresa e a SPE indicar que a SPE é controlada por essa empresa.
9. No contexto de uma SPE, o controlo pode surgir por via da predeterminação das actividades da SPE (operando em «autopilot») ou de outra forma. O parágrafo 12 da IAS 27 indica várias circunstâncias que resultam em controlo mesmo em casos em que uma empresa possua metade ou menos do poder de voto de outra empresa. De forma similar, pode existir controlo em casos em que uma empresa possui pouco ou nenhum do capital próprio da SPE. A aplicação do conceito de controlo exige, em cada caso, julgamento no contexto de todos os factores relevantes.
10. Além das situações descritas no parágrafo 12 da IAS 27, as circunstâncias seguintes, por exemplo, podem indicar um relacionamento em que uma empresa controla uma SPE (dá-se orientação adicional no Apêndice a esta Interpretação):
 - (a) em substância, as actividades da SPE estão a ser conduzidas a favor da empresa de acordo com as suas necessidades específicas de negócio de forma que a empresa obtenha benefícios do funcionamento da SPE;
 - (b) em substância, a empresa tem os poderes de tomada de decisão para obter a maioria dos benefícios das actividades da SPE ou, ao estabelecer um mecanismo de «autopilot», a empresa delegou estes poderes de tomada de decisão;

- (c) em substância, a empresa tem direitos para obter a maioria dos benefícios da SPE e pode por conseguinte estar exposta a riscos inerentes às actividades da SPE; ou
 - (d) em substância, a empresa retém a maioria dos riscos residuais ou de propriedade relativos à SPE ou aos seus activos a fim de obter benefícios das suas actividades.
11. A predeterminação das actividades continuadas de uma SPE por uma empresa (o patrocinador ou outra parte com um interesse nos benefícios) não representará o tipo de restrições referido na alínea b) do parágrafo 13 da IAS 27.

Data do Consenso: Janeiro de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para os períodos financeiros anuais que comecem ou após em 1 de Julho de 1999. As alterações de políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-13

Entidades Conjuntamente Controladas — Contribuições Não-Monetárias por Empreendedores

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 31 (revisão em 1998), Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos.

Questão

1. O parágrafo 39 da IAS 31 (revista em 1998) refere-se não só a contribuições mas também a vendas entre um empreendedor e um empreendimento conjunto como segue: «Quando um empreendedor contribui ou vende activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer porção de um ganho ou de uma perda a partir da transacção deve reflectir a substância da transacção». Além disso, o parágrafo 39 da IAS 31 (revista em 1998) diz que «uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, uma parceria ou outra entidade em que cada empreendedor tem um interesse». Não há orientação explícita no reconhecimento de ganhos e perdas resultantes de contribuições de activos não-monetários a entidades conjuntamente controladas (ECC's).
2. Contribuições para uma ECC são transferências de activos por empreendedores em troca de um interesse de capital próprio na ECC. Tais contribuições podem tomar várias formas. As contribuições podem ser feitas simultaneamente pelos empreendedores seja após o estabelecimento da ECC seja subsequentemente. A retribuição recebida pelo(s) empreendedor(es) em troca dos activos contribuídos para a ECC podem também incluir dinheiro ou outra remuneração que não dependa dos futuros fluxos de caixa da ECC («retribuição adicional»).
3. As questões são:
 - (a) quando deve ser reconhecida pelo empreendedor na demonstração dos resultados a porção apropriada de ganhos ou perdas que resultem de uma contribuição de um activo não-monetário para uma ECC em troca de um interesse na ECC;
 - (b) como deve ser contabilizada pelo empreendedor a remuneração adicional; e
 - (c) como deve ser apresentado qualquer ganho ou perda não realizado nas demonstrações financeiras do empreendedor.

SIC-14

4. Esta Interpretação trata da contabilização pelo empreendedor das contribuições não-monetárias para uma ECC em troca de um interesse de capital próprio na ECC que seja contabilizado quer usando o método da equivalência patrimonial quer a consolidação proporcional.

Consenso

5. Ao aplicar o parágrafo 39 da IAS 31 às contribuições não-monetárias para uma ECC em troca de um interesse de capital próprio na ECC, um empreendedor deve reconhecer na demonstração dos resultados do período a porção do ganho ou da perda atribuível aos interesses de capital próprio de outros empreendedores, excepto quando:
- (a) os riscos e vantagens significativos da propriedade do(s) activo(s) não-monetário(s) não tenham sido transferido(s) para a ECC;
 - (b) o ganho ou perda sobre a contribuição não-monetária não possa ser mensurada fiavelmente; ou
 - (c) os activos não-monetários contribuídos sejam similares aos contribuídos pelos outros empreendedores. Os activos não-monetários são similares aos outros contribuídos pelos empreendedores quando tenham uma natureza semelhante, um uso similar na mesma linha de negócio e um justo valor semelhante. Uma contribuição só satisfaz o teste de semelhança se todos os respectivos activos componentes significativos forem similares aos contribuídos pelos outros empreendedores.

Quando se aplicar qualquer das excepções de a) a c), o ganho ou perda será considerado não realizado e portanto não será reconhecido na demonstração dos resultados a menos que também se aplique o Parágrafo 6.

6. Se, além de receber um interesse de capital próprio na ECC, um empreendedor receber activos monetários ou não-monetários dissemelhantes aos que contribuiu, deve ser reconhecido pelo empreendedor na demonstração dos resultados uma porção apropriada do ganho ou perda na transacção.
7. Ganhos ou perdas não realizados em activos não-monetários contribuídos para a ECC devem ser eliminados reduzindo os activos subjacentes segundo o método da consolidação proporcional ou reduzindo o investimento segundo o método da equivalência patrimonial. Tais ganhos ou perdas não realizados não devem ser apresentados como ganhos ou perdas no balanço consolidado do empreendedor.

Data do Consenso: Junho de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para os períodos financeiros anuais que comecem ou após em 1 de Janeiro de 1999; encoraja-se a aplicação mais cedo. As alterações de políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-14**Activos Fixos Tangíveis — Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 16, Activos Fixos Tangíveis (revista em 1998).

Questão

1. As empresas podem receber compensações monetárias ou não-monetárias de terceiros relativas à imparidade ou perda de itens de activos fixos tangíveis. Muitas vezes a compensação monetária recebida tem de ser utilizada por razões compulsivas económicas para restaurar activos em imparidade ou para comprar ou construir novos activos para substituir os activos perdidos ou abandonados. A IAS 16 (revista em 1998) não dá orientação explícita na forma de contabilizar tal compensação monetária ou não-monetária.
2. Podem incluir-se entre os exemplos de tais casos:
 - (a) reembolsos pelas empresas de seguros após uma imparidade ou perda de itens de activos fixos tangíveis, devido, por exemplo, a desastres naturais, roubo ou mau manuseamento;
 - (b) indemnizações do governo relativas a itens de activos fixos tangíveis que foram expropriados, por exemplo, terrenos que devam ser utilizados para finalidades públicas;
 - (c) compensação relacionada com a conversão involuntária de itens de activos fixos tangíveis, por exemplo, realocação de instalações de uma designada área urbana para uma área não-urbana de acordo com uma política nacional de terrenos; ou
 - (d) substituição física no todo ou em parte de um activo em imparidade de valor ou perdido.
3. A questão é como uma empresa deve contabilizar:
 - (a) imparidades ou perdas de itens de activos fixos tangíveis;
 - (b) respectiva compensação de terceiros; e
 - (c) subsequente restauração, compra ou construção de activos.

Consenso

4. As imparidades ou perdas de itens de activos fixos tangíveis, respectivas reclamações ou pagamentos de compensação por terceiros e qualquer compra ou construção subsequente de activos de substituição são acontecimentos económicos separados e devem ser contabilizados como tal. Os três acontecimentos económicos devem ser contabilizados separadamente como segue:
 - (a) as imparidades de itens de activos fixos tangíveis devem ser reconhecidas de acordo com a IAS 36; a retirada ou alienação de itens de activos fixos tangíveis devem ser reconhecidas de acordo com a IAS 16 (revisão em 1998);
 - (b) a compensação monetária ou não-monetária de terceiros relativa a itens de activos fixos tangíveis em imparidade, perdidos ou abandonados deve ser incluída na demonstração dos resultados quando reconhecida; e
 - (c) o custo de activos restaurados, comprados, construídos em substituição, recebidos como retribuição deve ser determinado e apresentado de acordo com a IAS 16 (revista em 1998).

Divulgação

5. A compensação monetária ou não-monetária reconhecida relativa à imparidade ou perda de itens do activo fixo tangível deve ser divulgada em separado.

Data do Consenso: Junho de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para os períodos financeiros anuais que comecem ou após em 1 de Julho de 1999; encoraja-se a aplicação mais cedo. As alterações de políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

SIC-15/SIC-18

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-15

Locações Operacionais — Incentivos

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 17, Locações (revista em 1997).

Questão

1. Ao negociar uma locação operacional nova ou renovada, o locador pode proporcionar incentivos ao locatário para celebrar o acordo. São exemplos de tais incentivos um pagamento em dinheiro inicial ao locatário ou o reembolso ou assunção pelo locador de custos do locatário (tais como custos de realocização, melhorias do objecto de locação e custos associados a um compromisso de locação pre-existente do locatário). Alternativamente, pode ser acordado que períodos iniciais da locação sejam isentos de renda ou uma renda reduzida.
2. A questão é como devem ser reconhecidos incentivos de uma locação operacional nas demonstrações financeiras tanto do locatário como do locador.

Consenso

3. Todos os incentivos relativos ao acordo de uma locação operacional nova ou renovada devem ser reconhecidos como uma parte integrante da retribuição líquida acordada para o uso do activo locado, independentemente da natureza ou forma do incentivo ou da tempestividade dos pagamentos.
4. O locador deve reconhecer o custo agregado dos incentivos como uma redução do rendimento das rendas durante o período do contrato, numa base de linha recta salvo se outra base sistemática for representativa do quadro temporal durante o qual o benefício do activo locado é diminuído.
5. O locatário deve reconhecer o benefício agregado dos incentivos como uma redução do gasto de renda durante o período da locação, numa base de linha recta salvo se outra base sistemática for representativa do quadro temporal do benefício do locatário a partir do uso do activo locado.
6. Os custos incorridos pelo locatário, incluindo custos em ligação com uma locação pre-existente (por exemplo, custos por cessação de emprego, realocização ou melhorias do bem locado), devem ser contabilizados pelo locatário de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicáveis a esses custos, incluindo custos que sejam efectivamente reembolsados por meio de um acordo de incentivos.

Data do Consenso: Junho de 1998.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para os prazos da locação que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1999.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-18

Consistência — Métodos Alternativos

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras.

Questão

1. Determinadas Normas do IASC proporcionam à empresa uma escolha explícita entre políticas contabilísticas alternativas aplicadas na preparação das suas demonstrações financeiras. Algumas Normas que proporcionam escolha explícita de uma política contabilística indicam a maneira por que essa escolha deve ser exercida. Por exemplo, o parágrafo 104 da IAS 39 indica que uma empresa deve escolher uma de duas políticas para o reconhecimento de alterações no justo valor de activos financeiros disponíveis para venda, e deve aplicar a política seleccionada a todos os activos financeiros disponíveis para venda. Outras Normas são omissas acerca da maneira de exercer a escolha.
2. A questão é a de como a escolha da política contabilística deve ser exercida no contexto dessas Normas IASC que permitem uma escolha explícita de política contabilística mas são omissas acerca da maneira de exercer essa escolha. A questão fundamental é se, uma vez feita a escolha de política, essa política deve ou não ser seguida de forma consistente quanto a todos os itens contabilizados de acordo com os requisitos específicos que proporcionam a escolha.

Consenso

3. Se estiver disponível mais de uma política contabilística de acordo com uma Norma ou Interpretação Internacional de Contabilidade, uma empresa deve escolher e aplicar de forma consistente uma dessas políticas, salvo se a Norma ou Interpretação exigir ou permitir especificamente a categorização de itens (transacções, acontecimentos, saldos, quantias, etc.) para as quais possam ser apropriadas políticas diferentes. Se uma Norma exigir ou permitir a categorização de itens, deve ser relacionada e aplicada de forma consistente a política contabilística mais apropriada a cada categoria (Dá-se orientação adicional no Apêndice A e no Apêndice B a esta Interpretação).
4. Uma vez que tenha sido seleccionada a política inicial apropriada de acordo com os requisitos do parágrafo 3, uma alteração na política contabilística só deve ser feita de acordo com o parágrafo 42 da IAS 8 e aplicada a todas os itens ou categorias de itens da maneira especificada no parágrafo 3.

Data de consenso: Maio de 1999.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz quanto a períodos financeiros anuais que comecem em ou após 1 de Julho de 2000. Encoraja-se a aplicação mais cedo. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-19**Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo as IAS 21 e IAS 29**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referências: IAS 21, Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (revista em 1993) e IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias (reformatada em 1994)⁽¹⁾.

Questão

1. O parágrafo 4 da IAS 21 dispõe que embora essa Norma não especifique a moeda em que uma empresa apresenta as suas demonstrações financeiras, uma empresa usa normalmente a moeda do país em que está domiciliada. Embora a IAS 21 defina o termo «moeda de relato» como a moeda usada na apresentação das demonstrações financeiras, a moeda de relato usada por uma empresa também tem implicações significativas para a mensuração contabilística nas demonstrações financeiras.

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

SIC-19

2. O parágrafo 7 da IAS 21 define uma moeda estrangeira como uma moeda diferente da moeda de relato de uma empresa. Portanto, a escolha de uma moeda de relato estabelece que todas as outras moedas são tratadas como moedas estrangeiras. Estão especificados na IAS 21 procedimentos para a contabilização de transacções em moeda estrangeira e para a transposição de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras. O parágrafo 36 da IAS 21 indica as consequências adicionais de escolher uma moeda de relato relativa a uma unidade operacional estrangeira que relata na moeda de uma economia hiperinflacionária. As demonstrações financeiras de tal unidade operacional estrangeira são reexpressas segundo a IAS 29 antes de serem transpostas na moeda de relato da empresa que relata. O parágrafo 8 da IAS 29 exige também a reexpressão por uma empresa que apresente as suas próprias demonstrações financeiras usando a moeda de uma economia hiperinflacionária como a sua moeda de relato.
3. As questões são:
 - (a) como uma empresa determina uma moeda para mensurar itens nas suas demonstrações financeiras (a «moeda de mensuração»);
 - (b) se uma empresa pode ou não usar uma moeda diferente da moeda de mensuração para apresentar as suas demonstrações financeiras (a «moeda de apresentação»); e
 - (c) se a moeda de apresentação pode ser diferente da moeda de mensuração, então como devem ser transpostas as demonstrações financeiras de uma moeda de mensuração para uma moeda de apresentação.
4. O parágrafo 5 da IAS 21 dispõe que a reexpressão das demonstrações financeiras de uma empresa a partir da moeda em que apresenta as suas demonstrações financeiras em conformidade com as IAS's em outra moeda para benefício dos utentes acostumados a essa moeda ou para finalidades similares não é tratada na IAS 21. Em consequência, tais reexpressões não são tratadas nesta Interpretação.

Consenso

5. A moeda de mensuração deve proporcionar informação acerca da empresa que seja útil e reflecta a substância económica dos acontecimentos subjacentes e das circunstâncias relevantes para essa empresa. Se uma particular moeda for usada numa extensão significativa na empresa, ou tiver um impacto significativo nela, essa moeda pode ser a apropriada para ser usada como a moeda de mensuração (dá-se orientação adicional no Apêndice A a esta Interpretação). Todas as transacções em moedas diferentes da moeda de mensuração devem ser tratadas como transacções em moedas estrangeiras ao aplicar a IAS 21.
6. Uma vez que tenha sido escolhida a moeda de mensuração, ela não deve ser alterada salvo se houve uma alteração nos acontecimentos e circunstâncias subjacentes relevantes para a empresa como determinado de acordo com o parágrafo 5 desta Interpretação.
7. Se a moeda de mensuração, determinada de acordo com o parágrafo 5 desta Interpretação, for a moeda de uma economia hiperinflacionária, então:
 - (a) as próprias demonstrações financeiras da empresa devem ser reexpressas de acordo com a IAS 29; e
 - (b) quando a empresa for uma entidade estrangeira como definido na IAS 21 e for incluída nas demonstrações financeiras de uma outra empresa de relato, as suas demonstrações financeiras devem ser reexpressas de acordo com a IAS 29 antes de serem transpostas para a moeda de relato da outra empresa que relata.
8. Se se determinar ser a moeda de um país que não tenha uma economia hiperinflacionária uma moeda de mensuração apropriada de acordo com o parágrafo 5 desta Interpretação, não se exige que a empresa reexpresse as suas demonstrações financeiras segundo a IAS 29.
9. Embora uma empresa apresente normalmente as suas demonstrações financeiras na mesma moeda da moeda de mensuração determinada de acordo com o parágrafo 5 desta Interpretação, pode escolher apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda diferente. O método de transpor as demonstrações financeiras de uma empresa que relata a partir da moeda de mensuração para uma moeda diferente para apresentação não está especificado de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade. Porém, para as demonstrações financeiras apresentarem razoavelmente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa, o método de transposição aplicado por uma empresa não deve levar a relatar de uma maneira que seja inconsistente com a mensuração de rubricas nas demonstrações financeiras usando a moeda determinada de acordo com o parágrafo 5 desta Interpretação. No caso de uma empresa que tiver entidades estrangeiras e apresente demonstrações financeiras consolidadas, a moeda usada na apresentação das demonstrações financeiras consolidadas é normalmente a mesma que a moeda de mensuração da empresa-mãe mas muitas vezes diferirá das moedas de mensuração usadas pelas entidades estrangeiras individuais. (O Apêndice B proporciona uma ilustração da aplicação desta Interpretação a demonstrações financeiras consolidadas.)

Divulgação

10. Deve ser divulgado o seguinte:

- (a) quando a moeda de relato for diferente da moeda do país em que a empresa está domiciliada, a razão de usar uma moeda diferente;
- (b) a razão de qualquer alteração na moeda de mensuração ou na moeda de apresentação; e
- (c) quando as demonstrações financeiras forem apresentadas numa moeda diferente da moeda de mensuração da empresa, a razão de usar uma moeda de apresentação diferente, e uma descrição do método usado no processo de transposição.

Nas demonstrações financeiras consolidadas, as referências à moeda de mensuração para as finalidades destes requisitos de divulgação devem ser a moeda de mensuração da empresa-mãe.

Data de Consenso: Fevereiro de 2000.

Data de Eficácia: Esta Interpretação entra em vigor para os períodos financeiros anuais que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. As alterações em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-20**Método de Equivalência Patrimonial — Reconhecimento de Perdas**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas (revista em 1998).

Questão

1. Nalgumas situações, um investidor pode deter uma variedade de interesses financeiros numa associada ou num empreendimento conjunto que sejam contabilizados pelo método de equivalência patrimonial. Por exemplo, o investidor pode deter interesses financeiros incluindo acções ordinárias ou preferenciais, empréstimos, adiantamentos, títulos de dívida, opções para adquirir acções ordinárias, ou contas a receber comerciais.
2. O parágrafo 22 da IAS 28 indica que ao aplicar o método de equivalência patrimonial, assim que o quinhão do investidor nas perdas de uma associada exceder a quantia escriturada de um investimento, o investidor normalmente descontinua incluir o seu quinhão de perdas adicionais na sua demonstração dos resultados. Porém, são proporcionadas perdas adicionais até o ponto em que o investidor tenha incorrido em obrigações ou feito pagamentos em nome da associada para satisfazer obrigações da associada que o investidor tenha garantido ou de qualquer forma se tenha comprometido.
3. Ao aplicar o método de equivalência patrimonial, as questões são:
 - (a) que interesses financeiros são incluídos na «quantia escriturada de um investimento» referida no parágrafo 22 da IAS 28; e
 - (b) se o reconhecimento do quinhão da entidade nas perdas da associada ou entidade conjuntamente controlada (investida) em excesso de quantia escriturada do investimento é ou não continuado quando a empresa detém outros interesses financeiros na investida que não estejam incluídos na quantia escriturada do investimento.

SIC-21

4. Esta Interpretação trata da aplicação do método de equivalência patrimonial segundo a IAS 28. Segundo o método alternativo permitido pelo parágrafo 32 da IAS 31, uma empresa aplica o método da equivalência patrimonial ao relatar o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada e portanto aplica também esta Interpretação.

Consenso

5. Os interesses financeiros podem ser descritos de uma variedade de maneiras, por exemplo, alguns interesses são descritos como acções ordinárias ou como acções preferenciais. Para a finalidade de aplicar o parágrafo 22 da IAS 28, a quantia escriturada de um investimento deve apenas incluir a quantia escriturada de instrumentos que proporcionem direitos ilimitados de participação nos ganhos ou perdas e um interesse residual de capital próprio na investida.
6. Se o quinhão do investidor nas perdas exceder a quantia escriturada do investimento, a quantia escriturada do investimento, é reduzida a zero e deve ser descontinuado o reconhecimento de novas perdas, salvo se o investidor tiver incorrido em obrigações para a investida ou para satisfazer obrigações da investida que o investidor tenha garantido ou de outra forma se tenha comprometido, estejam, ou não, cobertas por fundos. Até o ponto em que o investidor tenha incorrido em tais obrigações, o investidor continua a reconhecer o seu quinhão de perdas da investida.
7. Os interesses financeiros numa investida que não estejam incluídos na quantia escriturada do investimento segundo o parágrafo 5 desta Interpretação são contabilizados de acordo com outras Normas Internacionais de Contabilidade aplicáveis, por exemplo, a IAS 39, e anterior à implementação da IAS 39, a IAS 25 (reformada em 1994).
8. As perdas continuadas de uma investida devem ser consideradas evidência objectiva de que os interesses financeiros nessa investida, não só interesses financeiros que estejam incluídos na quantia escriturada de um investimento segundo o parágrafo 5 desta Interpretação mas também outros interesses financeiros, podem estar em imparidade. A imparidade da quantia escriturada de um interesse financeiro que esteja incluída na quantia escriturada de um activo é determinada com base na quantia escriturada após qualquer ajustamento relativo a perdas do método de equivalência patrimonial.
9. Se um investidor tiver dado garantias ou de outra se tiver comprometido a obrigações perante a investida ou para satisfazer obrigações da investida, além de continuar a reconhecer o seu quinhão de perdas da investida, o investidor deve determinar se deve ou não ser reconhecida uma provisão de acordo com a IAS 37, (antes da aplicação da IAS 37, o reconhecimento de uma provisão é avaliado segundo os requisitos da IAS 10 (reformada em 1994)).

Divulgação

10. Se um investidor descontinuar o reconhecimento do seu quinhão nas perdas de uma investida, o investidor deve divulgar nas notas às demonstrações financeiras a quantia do seu quinhão não reconhecido nas perdas de investida, não só durante o período com também acumuladamente.

Data de Consenso: Agosto de 1999.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 15 de Julho de 2000. As alterações em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-21**Impostos sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Não-Depreciáveis Revalorizados**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

O Projecto de Interpretação SIC-D21, Impostos sobre o Rendimento — Autocarros foi emitido para comentário em Setembro de 1999. O Projecto de Interpretação incluiu tanto a questão tratada nesta Interpretação como a questão incluída na Interpretação SIC-25, Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Accionistas.

Referência: IAS 12, Impostos sobre o Rendimento (revista em 1996).

Questão

1. Pelo parágrafo 51 da IAS 12, a mensuração de passivos e activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais devido à maneira pela qual a empresa espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada desses activos e passivos que dão origem a diferenças temporárias.
2. O parágrafo 20 da IAS 12 nota que a revalorização de um activo não afecta sempre o lucro tributável (perda fiscal) no período da revalorização e que a base fiscal do activo pode não ser ajustada em consequência da revalorização. Se a recuperação futura da quantia escriturada vier a ser tributável, qualquer diferença entre a quantia escriturada do activo revalorizado e da sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por imposto diferido.
3. A questão é como interpretar o termo «recuperação» em relação a um activo que não é depreciado (activo não-depreciável) e seja revalorizado segundo o parágrafo 29 da IAS 16 (revista em 1998).
4. Esta Interpretação também se aplica a propriedades de investimento que sejam escrituradas a quantias revalorizadas segundo o parágrafo 23 (b) da IAS 25 mas seriam consideradas não depreciáveis se a IAS 16 fosse aplicada.

Consenso

5. O passivo ou activo por imposto diferido que provenha da revalorização de um activo não depreciável segundo o parágrafo 29 da IAS 16 deve ser mensurado com base nas consequências fiscais que adviriam da recuperação da quantia escriturada desse activo por meio da venda, independentemente da base de mensuração da quantia escriturada desse activo. Consequentemente, se a lei fiscal especificar uma taxa de imposto aplicável à quantia tributável derivada da venda de um activo que difira da taxa fiscal aplicável à quantia tributável proveniente do uso de um activo, a anterior taxa é aplicada na mensuração do activo ou passivo por imposto diferido relativo a um activo não depreciável.

Data de Consenso: Agosto de 1999.

Data de Eficácia: Este consenso torna-se eficaz em 15 de Julho de 2000. Devem ser contabilizadas alterações em políticas contabilísticas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-22

Concentrações de Actividades Empresariais — Ajustamento Subsequente dos Justos Valores e do Goodwill Inicialmente Relatado

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 22 (revista em 1998) — Concentrações de Actividades Empresariais.

SIC-22

Questão

1. Ao contabilizar inicialmente uma concentração de actividades empresariais, uma adquirente pode não ter disponível toda a evidência para ser capaz de identificar e de estimar fiavelmente os justos valores dos activos e passivos adquiridos ou os activos e passivos identificáveis podem ainda não satisfazer os critérios de reconhecimento. Isto pode ser devido à complexidade do negócio adquirido, à necessidade de produzir e relatar informação financeira numa base tempestiva, ou por outras razões.
2. O parágrafo 71 da IAS 22 (revista em 1998) indica que na contabilização de uma concentração de actividades empresariais, activos e passivos identificáveis, que sejam adquiridos mas não satisfaçam os critérios ... para reconhecimento separado quando a aquisição for inicialmente contabilizada, devem ser reconhecidos subsequentemente à medida que e quando satisfizerem os critérios. As quantias escrituradas de activos e passivos identificáveis adquiridos devem ser ajustadas quando, subsequente à aquisição, fique disponível evidência adicional para auxiliar à estimativa das quantias atribuídas a esses activos e passivos identificáveis quando a aquisição foi inicialmente contabilizada. A quantia atribuída ao goodwill ou ao goodwill negativo deve também ser ajustada, quando necessário, até ao ponto de:
 - (a) o ajustamento não aumentar a quantia escriturada do goodwill acima da sua quantia recuperável, como definido na IAS 36, Imparidade de Activos; e
 - (b) tal ajustamento ser feito no final do primeiro período contabilístico anual que comece após a aquisição [excepto quanto ao reconhecimento de um passivo identificável segundo o parágrafo 31, relativamente ao qual se aplica o calendário do parágrafo 31 (c)];a não ser assim os ajustamentos aos activos e passivos identificáveis devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto.
3. Ao fazer ajustamentos nas circunstâncias limitadas descritas no parágrafo 71 da IAS 22, as questões são:
 - (a) se um ajustamento aos justos valores iniciais dos activos e passivos identificáveis adquiridos deve ou não incluir os efeitos da depreciação e de outras alterações que teriam resultado se os justos valores ajustados tivessem sido aplicados desde a data de aquisição;
 - (b) se um ajustamento respectivo de goodwill ou de goodwill negativo deve ou não incluir o efeito de amortização da quantia escriturada atribuída ao goodwill ou goodwill negativo desde a data de aquisição; e
 - (c) como devem ser apresentados os ajustamentos aos activos e passivos identificáveis adquiridos, bem como ao goodwill e goodwill negativo.
4. Esta Interpretação não se aplica aos itens que se seguem visto serem especificamente tratados noutros locais nas Normas Internacionais de Contabilidade:
 - (a) activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos segundo a IAS 12 (revista em 1996), parágrafos 66 a 68; e
 - (b) a reversão de provisões feitas inicialmente para terminar ou reduzir as actividades da adquirida, IAS 22 (revista em 1998), parágrafos 75 e 76.

Consenso

5. Deve ser calculado um ajustamento à quantia escriturada de activos e passivos identificáveis adquiridos, feito nas circunstâncias limitadas descritas no parágrafo 71 da IAS 22, como se os justos valores ajustados tivessem sido aplicados desde a data de aquisição. Em consequência, o ajustamento deve incluir não só o efeito da alteração aos justos valores inicialmente atribuídos como também o efeito da depreciação e de outras alterações que teriam resultado caso os justos valores ajustados tivessem sido aplicados desde a data de aquisição.
6. Se o ajustamento aos activos e passivos identificáveis for feito no final do primeiro período contabilístico anual que comece após a aquisição, a quantia escriturada de goodwill ou de goodwill negativo deve também ser ajustada, quando necessário, à quantia que teria sido determinada se os justos valores ajustados tivessem estado disponíveis à data de aquisição. Em consequência, a amortização do goodwill ou o reconhecimento de goodwill negativo é também ajustado à quantia desde a data de aquisição. Porém, um ajustamento à quantia escriturada do goodwill só deve ser feita até o ponto em que não aumente a quantia escriturada de goodwill acima da sua quantia recuperável.

7. Os ajustamentos à depreciação e amortização, os débitos de imparidade, e outras quantias, determinadas segundo os parágrafos 5 e 6 desta Interpretação, devem ser incluídos no resultado líquido na respectiva classificação de rendimento ou de gasto apresentada na face da demonstração dos resultados. Só os itens subsequentes à data da aquisição que se exija ou permita serem creditados ou debitados directamente ao capital próprio segundo outras Normas seriam reconhecidos no capital próprio; esta Interpretação não altera o tratamento segundo essas outras Normas.

Divulgação

8. Os ajustamentos às quantias escrituradas de activos ou passivos identificáveis de goodwill e de goodwill negativo devem ser divulgados e explicados nas demonstrações financeiras do período em que o ajustamento for feito. A quantia de um ajustamento que se relacione com períodos anteriores e comparativos deve também ser divulgada.

Data do Consenso: Outubro de 1999.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz quanto aos ajustamentos feitos em períodos anuais que findem em ou após 15 de Julho de 2000.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-23

Activos Fixos Tangíveis — Custos de Inspeção Importante ou de Revisão Geral

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Reférenda: IAS 16, Activos Fixos Tangíveis (revista em 1998).

Questão

1. O parágrafo 23 da IAS 16 (revista em 1998) exige a capitalização de dispêndios subsequentes de um item de activo fixo tangível que aumentam a condição do activo fixo para além do seu padrão de desempenho originalmente avaliado. Todos os outros dispêndios subsequentes, tais como reparações ou dispêndios de manutenção que restaurem ou mantenham os benefícios económicos futuros que uma empresa pode esperar a partir do padrão de desempenho do activo originalmente avaliado, devem ser reconhecidos com um gasto no período em que são incorridos.
2. O parágrafo 27 da IAS 16 indica que componentes importantes de alguns itens de activos fixos tangíveis podem exigir substituição a intervalos regulares. Os componentes são contabilizados como activos separados porque têm vidas úteis diferentes dos itens de activos fixos tangíveis com as quais se relacionam.
3. Uma empresa compra um activo fixo tangível e incorre em todos os custos necessários para o colocar em condições para o seu uso pretendido. A empresa necessitará no futuro de levar a efeito uma inspeção importante ou uma revisão geral do activo a intervalos regulares durante a sua vida útil a fim de permitir o uso continuado do activo pela empresa. Um exemplo disto é a compra de uma aeronave que exige uma revisão geral de três em três anos.
4. A questão é quando a empresa incorre no custo de inspecções importantes ou revisões gerais do item de activos tangíveis, que ocorrem em intervalos regulares durante a vida útil do activo e feitas para permitir o uso continuado do activo pela empresa, esses custos devem ser capitalizados como um componente do activo ou considerados como gasto.

SIC-24*Consenso*

5. O custo de uma inspecção importante ou de uma revisão geral de um item de activos fixos tangíveis que ocorra a intervalos regulares durante a vida útil de um activo e feito para permitir o uso continuado do activo deve ser reconhecido como um gasto no período em que ele ocorreu excepto quando:
- (a) de forma consistente com o parágrafo 12 da IAS 16, a empresa tenha identificado como um componente separado do activo uma quantia que represente uma inspecção importante ou uma revisão geral e tenha já depreciado esse componente para reflectir o consumo de benefícios que são substituídos ou restaurados pela subsequente inspecção importante ou revisão geral (quer o activo seja escriturado ao custo histórico ou revalorizado);
 - (b) for provável que benefícios económicos futuros associados ao activo fluirão para a empresa; e
 - (c) o custo da inspecção importante ou revisão geral para a empresa possa ser mensurado com fiabilidade.

Se estes critérios forem satisfeitos, o custo deve ser capitalizado e contabilizado com um componente do activo.

Data de Consenso: Outubro de 1999.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 15 de Julho de 2000. A implementação da abordagem por componentes descrita nesta Interpretação é uma alteração no método de depreciação e é tratada como uma alteração na estimativa contabilística, consistente com o parágrafo 52 da IAS 16. Em consequência, é ajustado o débito da depreciação relativo aos períodos corrente e futuros.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-24**Resultados Por Acção — Instrumentos Financeiros e Outros Contratos que Possam Ser Liquidados em Acções**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 33, Resultados Por Acção.

Questão

1. Existem variadas formas de investimentos financeiros ou de outros contratos que podem ser liquidados por uma empresa que relata seja por pagamento de activos financeiros seja por pagamento na forma de uma transferência de acções ordinárias da empresa que relata para o detentor. Em alguns casos, a maneira de liquidação é escolhida pelo emitente do instrumento financeiro e em outros casos a maneira de liquidação é escolhida pelo detentor do instrumento financeiro. Um exemplo deste tipo de instrumento é uma obrigação contratual da empresa que relata que possa ser liquidada por pagamento de dinheiro ou emissão de acções ordinárias da empresa que relata.
2. A questão é se instrumentos financeiros ou outros contratos que possam ser liquidados por pagamento de activos financeiros ou emissão de acções ordinárias da empresa que relata, por opção do emitente ou do detentor, são potenciais acções ordinárias segundo a IAS 33.
3. Esta Interpretação trata de contratos que especificam tais métodos de liquidação alternativos nos seus termos.

Consenso

4. Todos os instrumentos financeiros ou outros contratos que possam resultar na emissão de acções ordinárias da empresa que relata para o detentor do instrumento financeiro ou de outro contrato, por opção do emitente ou do detentor, são potenciais acções ordinárias da empresa.

Data do Consenso: Fevereiro de 2000.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 1 de Dezembro de 2000. A informação comparativa apresentada e divulgada nas demonstrações financeiras de acordo com os parágrafos 47 a 52 da IAS 33 deve ser reexpressa para o efeito de aplicar esta Interpretação.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-25**Impostos sobre o Rendimento — Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Accionistas**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

O Projecto da Norma SIC-D21, Impostos sobre o Rendimento — Autocarros foi emitida para comentário em Setembro de 1999. O Projecto de Norma incluía não só a questão tratada nesta Interpretação mas também a questão incluída na Interpretação SIC-21, Impostos sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Revalorizados Não-Depreciáveis.

Referência: IAS 12, Impostos sobre o Rendimento (revista em 1996).

Questão

1. Uma alteração na situação fiscal de uma empresa ou dos seus accionistas pode ter consequências para uma empresa por aumentar ou por diminuir os seus activos e passivos fiscais. Isto pode, por exemplo, ocorrer após a entrada na Bolsa dos instrumentos de capital próprio de uma empresa ou após a reestruturação do capital próprio de uma empresa. Pode também ocorrer após um movimento do controlo accionista para um país estrangeiro. Como consequência de tal acontecimento, uma empresa pode ser taxada de forma diferente; pode por exemplo ganhar ou perder incentivos fiscais ou ficar sujeita a uma diferente taxa de imposto no futuro.
2. Uma alteração na situação fiscal de uma empresa ou dos seus accionistas pode ter um efeito imediato nos passivos ou activos por impostos correntes da empresa. A alteração pode também aumentar ou diminuir os passivos e activos por impostos diferidos reconhecidos pela empresa, dependendo do efeito que a alteração na situação fiscal tenha nas consequências fiscais que surgiram resultantes de recuperar ou de liquidar a quantia escriturada dos activos e passivos da empresa.
3. A questão é como uma empresa deve contabilizar as consequências fiscais de uma alteração na sua situação fiscal ou na dos seus accionistas.

Consenso

4. Uma alteração na situação fiscal de uma empresa ou dos seus accionistas não dá origem a aumentos ou diminuições em quantias reconhecidas directamente no capital próprio. As consequências dos impostos correntes e diferidos de uma alteração na situação fiscal devem ser incluídas no resultado líquido do período, a menos que essas consequências se relacionem com transacções e acontecimentos que resultem, no mesmo período ou em diferente, num crédito ou débito directo à quantia reconhecida de capital próprio. Essas consequências fiscais que se relacionam com alterações na quantia reconhecida de capital próprio, no mesmo período ou em período diferente (não incluídos no resultado líquido), devem ser debitadas ou creditadas ao capital próprio.

SIC-27

Data de Consenso: Agosto de 1999.

Data de Eficácia: Este consenso torna-se eficaz em 15 de Julho de 2000. As alterações em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-27**Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras (revista em 1997), IAS 17, Locações (revista em 1997), IAS 18, Rédito (revista em 1993).

Questão

1. Uma Empresa pode celebrar uma transacção ou uma série de transacções estruturadas (um acordo) com uma parte ou partes não relacionadas (um Investidor) que envolva a forma legal de uma locação. Por exemplo, uma Empresa pode locar activos a um Investidor e relocar o mesmo activo, ou alternativamente, vender legalmente activos e relocar os mesmos activos. A forma de cada acordo e os seus termos e condições podem variar significativamente. No exemplo de locação e de relocação, pode ser que o acordo seja concebido para alcançar uma vantagem fiscal para o Investidor que seja partilhada com a Empresa na forma de uma remuneração, e não para transmitir o direito de usar um activo.
2. Quando um acordo com um Investidor envolva a forma legal de uma locação, as questões são:
 - (a) como determinar se uma série de transacções está ligada e deve ser contabilizada como uma única transacção;
 - (b) se o acordo satisfaz a definição de uma locação segundo a IAS 17; e, se não,
 - (i) se uma conta de investimento e obrigações de pagamento da locação separadas que possam existir representam activos e passivos da Empresa (nomeadamente, considerar o exemplo descrito no parágrafo 2(a) do Apêndice A);
 - (ii) como a Empresa deve contabilizar outras obrigações resultantes do acordo;
 - (iii) como a Empresa deve contabilizar uma remuneração que possa receber de um Investidor.

Consenso

3. Uma série de transacções que envolvam a forma legal de uma locação está ligada e deve ser contabilizada como uma única transacção quando o efeito económico global não possa ser compreendido sem referência à série de transacções como um todo. É este o caso, por exemplo, quando as séries de transacções estão intimamente relacionadas, negociadas como uma transacção única, e realizam-se concorrentemente ou numa sequência contínua. (O Apêndice A proporciona ilustrações de aplicação desta Interpretação).

4. A contabilização deve reflectir a substância do acordo. Todos os aspectos e implicações de um acordo devem ser avaliados para determinar a sua substância, ponderando aqueles aspectos e implicações que tenham um efeito económico.
5. A IAS 17 aplica-se quando a substância de um acordo inclui a transmissão do direito de usar um activo durante um período acordado de tempo. Incluem-se entre os indicadores que individualmente demonstram que um acordo pode, em substância, não envolver uma locação de acordo com a IAS 17 (O Apêndice B proporciona ilustrações de aplicação desta Interpretação):
 - (a) uma Empresa retém todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo subjacente e goza substancialmente os mesmos direitos ao seu uso como antes do acordo;
 - (b) a principal razão para o acordo é conseguir um dado resultado fiscal, e não transmitir o direito ao uso de um activo; e
 - (c) é incluída uma opção em termos que tornam quase certo o seu exercício (por exemplo, uma opção de compra que seja exercível a um preço suficientemente mais elevado que o seu justo valor quando se tornar exercível).
6. As definições e orientação dos parágrafos 49-64 da Estrutura Conceptual devem ser aplicados ao determinar se, em substância, uma conta de investimento separada e obrigações de pagamento da locação representam activos e passivos da Empresa. Incluem-se entre os indicadores que demonstram colectivamente que, em substância, uma conta de investimento e obrigações de pagamento da locação separadas satisfazem as definições de um activo e de um passivo e não devem ser reconhecidos pela Empresa:
 - (a) a Empresa não está em condições de controlar a conta de investimento no prosseguimento dos seus próprios objectivos e não é obrigada a pagar os pagamentos da locação. Isto ocorre, quando, por exemplo, uma quantia pré-paga é colocada numa conta de investimento separada para proteger o Investidor e só pode ser usada para pagar ao Investidor, o Investidor aceita que as obrigações de pagamento da locação devem ser pagas a partir de fundos na conta de investimento, e a Empresa não tem capacidades de retirar pagamentos para o Investidor a partir da conta de investimento;
 - (b) a Empresa tem apenas um risco remoto de reembolsar a quantia total de qualquer remuneração recebida de um Investidor e possivelmente pagando alguma quantia adicional ou, quando uma remuneração não seja recebida, apenas um risco remoto de pagar uma quantia por outras obrigações (nomeadamente, uma garantia). Apenas existe um risco remoto de pagamento quando, por exemplo, os termos do acordo requerem que seja investida uma quantia pré-paga em activos isentos de risco que se espera que gerem fluxos de caixa suficientes para satisfazer as obrigações de pagamento da locação; e
 - (c) os únicos fluxos de caixa que se espera segundo o acordo, que não sejam os fluxos de caixa iniciais no início do acordo, que sejam somente satisfeitos a partir de fundos retirados da conta de investimento separada constituída com os fluxos de caixa iniciais.
7. Outras obrigações de um acordo, incluindo quaisquer garantias prestadas e obrigações incorridas após a recente cessação, devem ser contabilizadas segundo a IAS 37 ou a IAS 39, dependendo dos termos.
8. Os critérios do parágrafo 20 da IAS 18 devem ser aplicados aos factos e circunstâncias de cada acordo para determinar quando reconhecer como rendimento uma remuneração que uma Empresa possa receber. Devem ser considerados factores tais como se existe, ou não, um envolvimento continuado na forma de obrigações de desempenho futuro significativo necessárias para obter a remuneração, se existem ou não riscos retidos, os termos de quaisquer acordos de garantia, e o risco de devolver a remuneração. Nos indicadores que individualmente demonstrem que o reconhecimento de toda a remuneração como rendimento quando recebida, se recebida no início do acordo, é inapropriado incluir:
 - (a) obrigações quer para levar a efeito quer para se abster de determinadas actividades significativas são condições para obter a remuneração recebida, e portanto a execução de um acordo legalmente vinculativo não é o acto mais significativo exigido pelo acordo;
 - (b) limitações postas ao uso do activo subjacente que têm o efeito prático de restringir e significativamente alterar a capacidade da Empresa de usar (designadamente, deperecer, vender ou dar em penhor como garantia) o activo;

SIC-28

- (c) a possibilidade de reembolsar qualquer quantia da remuneração e a possibilidade de pagar alguma quantia adicional não são remotas. Isto ocorre quando, por exemplo,
- (i) o activo subjacente não é um activo especializado que é necessário para a Empresa conduzir o seu negócio, e por isso existe uma possibilidade de a Empresa poder pagar uma quantia para cessar o acordo mais cedo;
 - (ii) exige-se que a Empresa pelos termos do acordo, ou tem o poder total ou parcial, de investir uma quantia pré-paga em activos de uma quantidade insignificante de risco (nomeadamente, moeda, taxa de juro ou risco de crédito). Nestas circunstâncias, o risco do valor do investimento ser insuficiente para satisfazer as obrigações de pagamento da locação não é remoto, e por isso existe uma possibilidade de que se exija à Empresa que pague alguma quantia.
9. A remuneração deve ser apresentada na demonstração dos resultados com base na substância económica e natureza.

Divulgação

10. Todos os aspectos de um acordo que, na substância, não envolva uma locação segundo a IAS 17 devem ser considerados na determinação das divulgações apropriadas que sejam necessárias para compreender o acordo e o tratamento contabilístico adoptado. Uma Empresa deve divulgar o que se segue em cada período em que exista um acordo:
- (a) uma descrição do acordo incluindo:
 - (i) o activo subjacente e quaisquer restrições ao seu uso;
 - (ii) a vida e outros termos significativos do acordo;
 - (iii) as transacções que estejam interrelacionadas, incluindo quaisquer opções; e
 - (b) o tratamento contabilístico aplicado a qualquer remuneração recebida, a quantia reconhecida como rendimento no período, e a linha de item da demonstração dos resultados em que ela esteja incluída.
11. As divulgações exigidas de acordo com o parágrafo 10 desta Interpretação devem ser proporcionadas individualmente para cada acordo ou em agregado para cada classe de acordo. Uma classe é um agrupamento de acordos com activos subjacentes de uma natureza similar (por exemplo, fábricas de energia).

Data do Consenso: Fevereiro de 2000.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001. As alterações em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-28**Concentrações de Actividades Empresariais — «Data de Troca» e Justo Valor de Instrumentos de Capital Próprio**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 22, Concentrações de Actividades Empresariais (revista em 1998).

Questão

1. Uma Empresa pode emitir os seus próprios instrumentos de capital próprio como retribuição da compra numa concentração de actividades empresariais contabilizada como uma aquisição segundo a IAS 22. O parágrafo 21 da IAS 22 exige que uma aquisição seja contabilizada pelo seu custo, e que os instrumentos de capital próprio emitidos pelo adquirente sejam mensurados pelo seu justo valor à data da troca.
2. Se os instrumentos de capital próprio emitidos como retribuição de compra estiverem cotados num mercado e o seu preço de mercado à data da troca não for um indicador credível dos seus justos valores, o parágrafo 24 da IAS 22 indica que necessitam de ser considerados os movimentos de preço relativos a um período razoável antes e após o anúncio dos termos da aquisição.
3. As questões são:
 - (a) qual é a «data de troca» quando se determina o justo valor de instrumentos de capital próprio emitidos como retribuição de compra numa aquisição;
 - (b) quando é apropriado considerar outras evidências e modelos de valorização adicionalmente a um preço publicitado à data da troca de um instrumento de capital próprio cotado; e
 - (c) que informação deve ser divulgada quando o preço publicitado de um instrumento de capital próprio cotado não tenha sido usado como o justo valor do instrumento, e que informação deve ser divulgada quando um instrumento de capital próprio não tenha um preço publicitado.
4. O parágrafo 65 da IAS 22 exige que a quantia de um ajustamento à retribuição de compra contingente de um ou mais eventos futuros sejam incluídos no custo de uma aquisição à data da aquisição se o ajustamento for provável e a quantia possa ser mensurada fiavelmente. O parágrafo 68 da IAS 22 exige que o custo de uma aquisição seja ajustado quando uma contingência que afecte a quantia da retribuição de compra seja resolvida subsequentemente à data de aquisição. Consequentemente, esta Interpretação não se aplica a instrumentos de capital próprio emitidos como ajustamentos à retribuição de compra contingente de um ou mais futuros acontecimentos, salvo se os ajustamentos forem prováveis e as quantias possam ser mensuradas fiavelmente à data da aquisição.

Consenso

5. Quando uma aquisição seja conseguida numa única transacção de troca (isto é, não em fases), a «data de troca» é a data de aquisição; isto é, a data quando a adquirente obtém o controlo sobre os activos líquidos e as operações da adquirida. Quando uma aquisição for conseguida por fases (nomeadamente, sucessivas compras de acções), o justo valor dos instrumentos de capital próprio emitidos como retribuição de compra em cada fase deve ser determinado à data em que cada investimento individual seja reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente.
6. O preço publicitado à data de troca de um instrumento de capital próprio cotado proporciona a melhor evidência do justo valor do investimento e deve ser usado excepto em raras circunstâncias. Outras evidências e métodos de valorização só devem também ser considerados apenas nas raras circunstâncias em que possa ser demonstrado que o preço publicitado nessa data é um indicador não fiável, e que as outras provas e métodos de valorização proporcionam uma mensuração mais fiável do justo valor do instrumento de capital próprio. O preço publicitado à data de troca só é um indicador não credível quando tenha sido afectado por uma flutuação de preço indevida ou uma estreiteza de mercado.

Divulgação

7. Quando um preço publicitado de um instrumento de capital próprio emitido como retribuição de compra exista à data de troca, mas não tenha sido usado como o justo valor do instrumento, uma empresa deve divulgar:
 - (a) esse facto;
 - (b) as razões pelas quais o preço publicitado não é o justo valor dos instrumentos de capital próprio;

SIC-29

- (c) o método e os pressupostos significativos aplicados ao determinar o justo valor; e
 - (d) a quantia agregada das diferenças entre o preço publicitado e a quantia determinada como sendo o justo valor dos instrumentos de capital próprio.
8. Quando um instrumento de capital próprio emitido como retribuição de compra não tenha um preço publicitado à data de troca, uma empresa deve divulgar esse facto e o método e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor.

Data do Consenso: Fevereiro de 2001.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para as aquisições às quais foi dado reconhecimento contabilístico inicial em ou após 31 de Dezembro de 2001.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-29**Divulgações — Acordos de Concessão de Serviços**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 1, Apresentação de Demonstrações Financeiras (revista em 1997).

Questão

1. Uma empresa (o Operador da Concessão) pode celebrar um acordo com uma outra empresa (o Concedente) para proporcionar serviços que dêem ao público acesso às principais instalações económicas e sociais. O Concedente pode ser uma empresa do sector público ou privado, incluindo uma organização governamental. Os exemplos de acordos de concessão de serviços envolvem instalações de tratamento e fornecimento de água, auto-estradas, parques de estacionamento, túneis, pontes, aeroportos e redes de telecomunicações. Os exemplos de acordos que não são acordos de concessão de serviços incluem uma empresa procurando fora o funcionamento dos seus serviços internos (nomeadamente, cafetaria dos empregados, manutenção de edifícios, e funções de contabilidade ou de tecnologia de informação).
2. Um acordo de concessão de serviços envolve geralmente o Concedente transmitir durante o período da concessão para o Operador da Concessão:
 - (a) o direito de proporcionar serviços que dão ao público acesso a instalações económicas e sociais importantes; e
 - (b) em alguns casos, o direito de usar activos tangíveis, activos intangíveis, e/ou activos financeiros especificados;em troca para o Operador da Concessão:
 - (a) comprometendo-se a proporcionar os serviços de acordo com determinados termos e condições durante o período de concessão; e
 - (b) quando aplicável, comprometendo-se a devolver no final do período de concessão os direitos recebidos no início do período da concessão e/ou adquiridos durante o período de concessão.
3. A característica comum de todos os acordos de concessão de serviços é que o Operador da Concessão não só receba um direito mas também incorra na obrigação de proporcionar serviços públicos.

4. A questão é qual a informação que deve ser divulgada nas notas às demonstrações financeiras de um Operador de Concessão e de um Concedente.
5. Determinados aspectos e divulgações relativas a alguns acordos de concessão de serviços estão já tratados por Normas Internacionais de Contabilidade existentes (nomeadamente, a IAS 16 aplica-se a aquisições de itens de activos tangíveis, a IAS 17 aplica-se a locações de activos, e a IAS 38 aplica-se a aquisições de activos intangíveis). Porém, um acordo de concessão de serviços pode envolver contratos executórios que não sejam tratados em Normas Internacionais de Contabilidade, salvo se os contratos forem onerosos, caso em que a IAS 37 se aplica. Por conseguinte, esta Interpretação trata divulgações adicionais de acordos de concessão de serviços.

Consenso

6. Todos os aspectos de um acordo de concessão de serviços devem ser considerados na determinação das divulgações apropriadas nas notas às demonstrações financeiras. Um Operador de Concessão e um Concedente devem divulgar em cada período o seguinte:
 - (a) uma descrição do acordo;
 - (b) os termos significativos do acordo que possam afectar a quantia, a data e a certeza de fluxos de caixa futuros (nomeadamente, o período da concessão, datas de reapreçamento e a base pela qual é determinado o reapreçamento ou a renegociação;
 - (c) a natureza e extensão (nomeadamente, quantidade, período de tempo ou quantia como apropriado) de:
 - (i) direitos de usar activos especificados;
 - (ii) obrigações de proporcionar ou direitos de esperar fornecimentos de serviços;
 - (iii) obrigações para adquirir ou construir itens de activos fixos tangíveis;
 - (iv) obrigações para entregar ou direitos a receber activos especificados no final do período de concessão;
 - (v) opções de renovação e de cessação; e
 - (vi) outros direitos e obrigações (nomeadamente, revisões importantes); e
 - (d) alterações no acordo que ocorreram durante o período.
7. As divulgações exigidas de acordo com o parágrafo 6 desta Interpretação devem ser proporcionadas individualmente para cada acordo de concessão de serviços ou em agregado para cada classe de acordos de concessão de serviços. Uma classe é um grupo de acordos de concessão de serviços que envolvam serviços de uma natureza similar (nomeadamente, cobranças de portagens, serviços de telecomunicações e de tratamento de água).

Data do Consenso: Maio de 2001.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-30

Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 21, Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (revista em 1993), IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias (reformatada em 1994).

SIC-30*Questão*

1. A SIC-19, Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo a IAS 21 e IAS 29, trata a questão de como uma empresa transpõe as suas demonstrações financeiras de uma moeda usada para mensurar itens nas suas demonstrações financeiras (moeda de mensuração) para uma outra moeda para fins de apresentação (moeda de apresentação). A SIC-19 não especifica o método de transposição a ser aplicado, mas sim exige que o método de transposição usado não leve a um relato de uma maneira que seja inconsistente com a mensuração de itens nas demonstrações financeiras.
2. O parágrafo 15 da SIC-19 elabora sobre o requisito do exemplo de uma empresa russa que usa o rublo russo como uma moeda de mensuração apropriada e que transpõe as suas demonstrações financeiras para uma outra moeda (exemplo, euros) para apresentação. Dispõe que o método de aplicação para transpor de rublos russos para euros não deve, por exemplo, ter o efeito de substituir os rublos russos pelos euros na moeda de mensuração.
3. O parágrafo 5 da IAS 21 dispõe que a Norma não trata da reexpressão das demonstrações financeiras de uma empresa da sua moeda de relato para uma outra moeda para conveniência de utentes acostumados a essa moeda ou para finalidades similares.
4. As questões são:
 - (a) como os itens das demonstrações financeiras devem ser transpostos de uma moeda de mensuração para uma moeda de apresentação quando as demonstrações financeiras são apresentadas numa moeda que não é a moeda de mensuração determinada segundo a SIC-19, e
 - (b) que informação deve ser divulgada:
 - (i) quando as demonstrações financeiras são apresentadas numa moeda que não seja a moeda de mensuração determinada de acordo com a SIC-19; ou
 - (ii) quando informação adicional não exigida pelas Normas Internacionais de Contabilidade é mostrada nas demonstrações financeiras e numa moeda, que não seja a moeda usada na apresentação das demonstrações financeiras, como de conveniência para certos utentes.
5. Esta Interpretação deve ser lida e aplicada em conjugação com os requisitos da SIC-19. O termo «demonstrações financeiras» abrange demonstrações financeiras consolidadas como disposto no parágrafo 4 da IAS 27.

Consenso

6. Quando forem apresentadas demonstrações financeiras numa moeda que não seja a moeda de mensuração determinada de acordo com a SIC-19, e a moeda de mensuração não for a moeda de uma economia hiperinflacionária, os requisitos do parágrafo 9 da SIC-19 devem ser aplicados como segue:
 - (a) activos e passivos relativos a todos os balanços apresentados (isto é, incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho existente à data de cada balanço apresentado;
 - (b) itens de rendimento e gasto relativos a todos os períodos apresentados (isto é, incluindo comparativos) devem ser transpostos às taxas de câmbio existentes às datas das transacções ou uma taxa que aproxime as taxas de câmbio reais;
 - (c) itens de capital próprio que não sejam o resultado líquido do período que seja incluído no saldo de lucros ou prejuízos acumulados devem ser transpostos à taxa de fecho existente à data de cada balanço apresentado; e
 - (d) todas as diferenças de câmbio resultantes da transposição de acordo com os parágrafos 6 (a) a (c) desta Interpretação devem ser reconhecidos directamente no capital próprio.
7. Quando as demonstrações financeiras forem apresentadas numa moeda que não seja a moeda de mensuração determinada segundo a SIC-19, e a moeda de mensuração é a moeda de uma economia hiperinflacionária, os requisitos do parágrafo 9 da SIC-19 devem ser aplicados como segue:
 - (a) itens de activos, passivos e capital próprio de todos os balanços apresentados (isto é, incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho existente à data do mais recente balanço apresentado; e
 - (b) itens de rendimento e gasto relativos a todos os períodos apresentados (isto é, incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho existente no fim do mais recente período apresentado.

Divulgações

8. Quando as demonstrações financeiras forem apresentadas numa moeda que não seja a moeda de mensuração determinada segundo a SIC-19, uma empresa deve declarar o facto de que a moeda de mensuração reflecte a substância económica dos acontecimentos subjacentes e circunstâncias da empresa, além de divulgar a informação exigida pelo parágrafo 10 da SIC-19.
9. Quando as demonstrações financeiras forem apresentadas numa moeda que não seja a moeda de mensuração determinada segundo a SIC-19, e a moeda de mensuração é a moeda de uma economia hiperinflacionária, uma empresa deve divulgar as taxas de câmbio de fecho entre a moeda de mensuração e a moeda de apresentação existentes à data de cada balanço apresentado, além das divulgações exigidas pelo parágrafo 39 da SIC-29.
10. Quando informação adicional não exigida pelas Normas Internacionais de Contabilidade for mostrada nas demonstrações financeiras e numa moeda que não seja a moeda usada na apresentação das demonstrações financeiras, para conveniência de determinados utentes, uma empresa deve,
 - (a) identificar claramente a informação como informação suplementar para a distinguir da informação exigida pelas Normas Internacionais de Contabilidade e transposta de acordo com os parágrafos 6 ou 7 desta Interpretação (o que for aplicável),
 - (b) divulgar a moeda de mensuração usada para preparar as demonstrações financeiras e o método de transposição usado para determinar a informação suplementar mostrada;
 - (c) divulgar o facto de a moeda de mensuração reflectir a substância económica dos acontecimentos e circunstâncias subjacentes da empresa e que a informação suplementar só é mostrada numa outra moeda para fins de conveniência, e
 - (d) divulgar a moeda em que a informação suplementar é mostrada.

A declaração exigida pelos parágrafos 8 e 10 (c) é necessária nas demonstrações financeiras consolidadas em todas as circunstâncias que não sejam quando as moedas de mensuração das empresas do grupo e a moeda de apresentação, e quando se mostrar informação adicional, forem as mesmas. Para a finalidade dos requisitos de divulgação dos parágrafos 9 e 10 (b) nas demonstrações financeiras consolidadas, as referências a moeda de mensuração devem ser à da moeda da empresa mãe.

Data do Consenso: Maio de 2001.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para os períodos financeiros anuais que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2002. As alterações em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-31**Rédito — Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 18, Rédito (revista em 1993).

Questão

1. Uma empresa (Vendedor) pode celebrar uma transacção de troca directa para prestar serviços de publicidade em troca de receber serviços de publicidade do seu cliente (Cliente). Os anúncios podem ser exibidos na Internet ou em locais de cartazes, emissão na televisão ou na rádio, publicados em revistas ou jornais, ou apresentados num outro meio.

SIC-32

2. Em alguns casos, não é trocado dinheiro ou outra retribuição entre as empresas. Em alguns outros casos, quantias iguais ou aproximadamente iguais de dinheiro ou outra retribuição são também trocadas.
3. Um Vendedor que proporcione serviços de publicidade no decurso das suas actividades normais reconhece o rédito segundo a IAS 18 a partir de uma transacção de troca directa que envolva publicidade quando, entre outros critérios, os serviços trocados forem dissemelhantes (parágrafo 12 da IAS 18) e a quantia de rédito puder ser mensurada fiavelmente (parágrafo 20(a) da IAS 18). Esta Interpretação só se aplica a uma troca de serviços de publicidade dissemelhantes. Uma troca de serviços de publicidade semelhantes não é uma transacção que gere rédito segundo a IAS 18.
4. A questão é segundo que circunstâncias pode um Vendedor mensurar fiavelmente rédito ao justo valor dos serviços recebidos ou prestados numa transacção de troca directa.

Consenso

5. O rédito de uma transacção de troca directa que envolva publicidade não pode ser mensurado fiavelmente ao justo valor dos serviços de publicidade recebidos. Porém, um Vendedor pode fiavelmente mensurar rédito ao justo valor dos serviços de publicidade que proporciona numa transacção de troca directa, por referência apenas a transacções de não troca directa que:
 - (a) envolvam publicidade similar à publicidade na transacção de troca;
 - (b) ocorram frequentemente;
 - (c) representem um número predominante de transacções e quantias quando comparado com todas as transacções que proporcionem publicidade que seja similar à publicidade na transacção de troca;
 - (d) envolva dinheiro e/ou uma outra forma de retribuição (por exemplo, títulos negociáveis, activos não monetários, e outros activos) que tenha um justo valor fiavelmente mensurável; e
 - (e) não envolva a mesma contraparte como na transacção de troca.

Data do Consenso: Maio de 2001.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 31 de Dezembro de 2001. As alterações em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-32**Activos Intangíveis — Custos com Web Sites**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, estipula que as demonstrações financeiras não devem ser descritas como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade a menos que se conformem com todos os requisitos de cada Norma aplicável e de cada Interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 38, Activos Intangíveis.

Questão

1. Uma empresa pode incorrer em dispêndios internos com o desenvolvimento e funcionamento do seu próprio Web site para acesso interno ou externo. Um Web site concebido para acesso externo pode ser utilizado para vários finalidades, tais como para promover e publicitar os produtos e serviços de uma empresa, proporcionar serviços electrónicos e vender produtos e serviços. Um Web site concebido para acesso interno pode ser utilizado para armazenar políticas da empresa e dados dos clientes, bem como para procurar informações relevantes.

2. As fases de desenvolvimento de um Web site podem ser descritas da seguinte forma:
 - (a) Planeamento — inclui a realização de estudos de viabilidade, definindo objectivos e especificações, avaliando alternativas e escolhendo preferências.
 - (b) Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura — inclui a obtenção de um nome de domínio, a compra e desenvolvimento de hardware e software operativo, a instalação de aplicações desenvolvidas e o teste de valores limite.
 - (c) Desenvolvimento da Concepção Gráfica — inclui o desenho do aspecto gráfico das páginas Web.
 - (d) Desenvolvimento de conteúdos — inclui a criação, compra, preparação e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no Web site, antes da conclusão do desenvolvimento do Web site. Esta informação pode ser armazenada em bases de dados individuais integradas no (ou acedidas a partir do) Web site ou directamente codificada nas páginas Web.
3. Uma vez concluído o desenvolvimento de um Web site, começa a fase do funcionamento. Durante esta fase, uma empresa mantém e aperfeiçoa as aplicações, infra-estrutura, concepção gráfica e conteúdo do Web site.
4. Ao contabilizar os dispêndios internos com o desenvolvimento e funcionamento do Web site de uma empresa para acesso interno ou externo, as questões a ter em conta são as seguintes:
 - (a) se o Web site constitui um activo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requisitos da IAS 38; e
 - (b) o tratamento contabilístico apropriado a tais dispêndios.
5. Esta Interpretação não se aplica ao dispêndio com a compra, desenvolvimento e funcionamento de hardware (p. ex., servidores Web, servidores de teste, servidores de produção e ligações à Internet) de um Web site. Tal dispêndio é contabilizado nos termos da IAS 16, Activos Fixos Tangíveis (revista em 1998). Além disso, quando uma empresa incorre em dispêndios com um fornecedor de serviços da Internet que realiza a hospedagem do Web site da mesma, o dispêndio é reconhecido como um gasto nos termos do parágrafo 7 da IAS 8 e da Estrutura Conceptual quando os serviços forem recebidos.
6. A IAS 38 não se aplica a activos intangíveis detidos por uma empresa para venda no decorrer normal da actividade comercial (ver a IAS 2, Inventários, e a IAS 11, Contratos de Construção) nem a locações que caiam dentro do âmbito da IAS 17, Locações (revista em 1997). Consequentemente, esta Interpretação não se aplica ao dispêndio com o desenvolvimento ou funcionamento de um Web site (ou software de Web site) para venda a outra empresa. Quando um Web site é locado nos termos de uma locação operacional, o locador aplica esta Interpretação. Quando um Web site é locado nos termos de uma locação financeira, o locador aplica esta Interpretação após o reconhecimento inicial do activo locado.

Consenso

7. O Web site de uma empresa que decorra da fase de desenvolvimento e se destine ao acesso interno ou externo constitui um activo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requisitos da IAS 38.
8. Um Web site decorrente da fase de desenvolvimento deve ser reconhecido como activo intangível se, e apenas se, além de cumprir os requisitos gerais descritos no parágrafo 19 da IAS 38 relativa ao reconhecimento e mensuração inicial, uma empresa puder satisfazer os requisitos constantes do parágrafo 45 da IAS 38. Em particular, uma empresa poderá ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu Web site irá gerar prováveis benefícios económicos futuros nos termos do parágrafo 45 d) da IAS 38 quando, por exemplo, o Web site tem capacidade para gerar réditos, incluindo réditos directos decorrentes da disponibilização de um serviço de encomendas. Uma empresa não pode demonstrar de que forma um Web site, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios económicos futuros, pelo que todos os dispêndios com o desenvolvimento de tal Web site deverão ser reconhecidos como um gasto no momento em que forem incorridos.

SIC-33

9. Qualquer dispêndio interno com o desenvolvimento e funcionamento do Web site de uma empresa deve ser contabilizado em conformidade com a IAS 38. A natureza de cada actividade que tenha gerado dispêndio (p. ex., formação de funcionários e manutenção do Web site) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do Web site devem ser avaliadas para determinar o tratamento contabilístico apropriado (o Apêndice desta Interpretação proporciona orientação adicional). Por exemplo:
- (a) a fase do Planeamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos parágrafos 42 a 44 da IAS 38. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido;
 - (b) a fase do Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura, a fase da Concepção Gráfica e a fase do Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não a publicidade e promoção dos produtos e serviços de uma empresa, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos parágrafos 45 a 52 da IAS 38. O dispêndio incorrido nestas fases deve ser incluído no custo de um Web site reconhecido como activo intangível, em conformidade com o parágrafo 8 desta Interpretação, quando o dispêndio puder ser directamente atribuído, ou imputado numa base razoável e consistente, à preparação do Web site para a utilização prevista. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou criação de conteúdos (que não publicitem e promovam os produtos e serviços de uma empresa) especificamente destinados a um Web site, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (p. ex., uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no Web site, deve ser incluído no custo de desenvolvimento quando esta condição for satisfeita. Porém, em conformidade com o parágrafo 59 da IAS 38, o dispêndio com um item intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como um gasto em demonstrações financeiras anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível numa data posterior (p. ex., quando os custos de um copyright estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num Web site);
 - (c) o dispêndio incorrido na fase de desenvolvimento de conteúdos, na medida em que o conteúdo for desenvolvido para publicitar e promover os produtos e serviços de uma empresa (p. ex., fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como um gasto quando incorrido em conformidade com o parágrafo 57 c) da IAS 38. Por exemplo, quando se contabiliza o dispêndio com os serviços profissionais prestados para tirar as fotografias digitais dos produtos de uma empresa e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o dispêndio deve ser reconhecido como um gasto à medida que os serviços profissionais são recebidos durante o processo e não quando as fotografias digitais sejam apresentadas no Web site;
 - (d) a fase de Funcionamento começa quando o desenvolvimento de um Web site estiver concluído. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido, a menos que cumpra os critérios enunciados no parágrafo 60 da IAS 38.
10. Um Web site que seja reconhecido como activo intangível nos termos do parágrafo 8 desta Interpretação deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando os requisitos estipulados nos parágrafos 63 a 78 da IAS 38. A melhor estimativa da vida útil de um Web site deve ser curta.

Data de Consenso: Maio de 2001.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 25 de Março de 2002. Os efeitos de adopção desta Interpretação devem ser contabilizados com base nos requisitos de transição enunciados nos parágrafos 118 a 121 da IAS 38. Por conseguinte, quando um Web site não cumpre os critérios para o reconhecimento como activo intangível, mas estava previamente reconhecido como activo, o item deve ser desreconhecido à data da entrada em vigor desta Interpretação. Quando um Web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios para o reconhecimento como activo intangível, mas não estava previamente reconhecido como activo, o activo intangível não deve ser reconhecido à data da entrada em vigor desta Interpretação. Quando um Web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios para o reconhecimento como activo intangível, estava previamente reconhecido como activo e inicialmente mensurado pelo seu custo, considera-se que o montante inicialmente reconhecido foi devidamente determinado.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAÇÃO SIC-33**Consolidação e Método da Equivalência Patrimonial — Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade**

O parágrafo 11 da IAS 1 (revista em 1997), Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige que não se considerem como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade as demonstrações financeiras que não satisfaçam todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação aplicável emitida pelo Standing Interpretations Committee. As interpretações do SIC não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais.

Referência: IAS 27, Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias (reformatada em 1994), IAS 28, Contabilização de Investimentos em Associadas (revista em 2000), IAS 39, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (revista em 2000).

Questão

1. Uma empresa pode possuir warrants de acções, opções call de acções, instrumentos de dívida ou de capital próprio que sejam convertíveis em acções ordinárias, ou outros instrumentos similares que tenham o potencial, se exercido ou convertido, de dar à empresa poder de voto ou de reduzir o poder de voto de uma outra parte sobre as políticas financeiras e operacionais de uma outra empresa (potenciais direitos de voto).
2. As questões são:
 - (a) quando avaliar se uma empresa controla ou influencia significativamente uma outra empresa segundo a IAS 27 e a IAS 28, respectivamente;
 - (i) se a existência e efeito de potenciais direitos de voto deve ser considerado, além dos factores descritos nos parágrafos 12 da IAS 27 e 4-5 da IAS 28; e
 - (ii) se assim for, se quaisquer outros factos e circunstâncias relativos a potenciais direitos de voto devem ser avaliados;
 - (b) se a proporção imputada à empresa mãe e a interesses minoritários ao preparar demonstrações financeiras consolidadas de acordo com a IAS 27, e a proporção imputada a um investidor que contabiliza o seu investimento numa associada usando o método da equivalência patrimonial segundo a IAS 28, deve ser determinada com base nos interesses de propriedade presentes ou nos interesses de propriedade que seriam detidos se os potenciais direitos de voto fossem exercidos ou convertidos; e
 - (c) o tratamento contabilístico apropriado para os potenciais direitos de voto até que sejam exercidos ou que expirem.

Consenso

3. Devem ser consideradas a existência e o efeito de potenciais direitos de voto que sejam presentemente (isto é, correntemente) exercíveis ou presentemente convertíveis, além dos factores descritos nos parágrafos 12 da IAS 27 e 4-5 da IAS 28, quando avaliar se uma empresa controla (como definido no parágrafo 6 da IAS 27) ou influencia significativamente (como definido no parágrafo 3 da IAS 28) uma outra empresa. Todos os potenciais direitos de voto devem ser considerados, incluindo potenciais direitos de voto detidos por outras empresas. Os potenciais direitos de voto não são presentemente exercíveis ou presentemente convertíveis quando, por exemplo, eles não podem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou após a ocorrência de um acontecimento futuro.
4. Todos os factos e circunstâncias que afectem potenciais direitos de voto considerados de acordo com o parágrafo 3 desta Interpretação devem ser examinados, excepto a intenção da gerência e a capacidade financeira de exercer ou converter. Outros factos que devem ser considerados incluem os termos de exercício dos potenciais direitos de voto e possíveis transacções ligadas. (O Apêndice A proporciona ilustrações de aplicação desta Interpretação).
5. A proporção imputada à empresa mãe e interesses minoritários ao preparar demonstrações financeiras consolidadas segundo a IAS 27, e a proporção imputada a um investidor que contabiliza o seu investimento usando o método da equivalência patrimonial segundo a IAS 28, devem ser determinadas com base exclusivamente em interesses de propriedade presentes. Uma empresa pode, em substância, ter um interesse de propriedade presente quando, por exemplo, vende e simultaneamente aceita recomprar, mas não perde o controlo de, acesso a benefícios económicos associadas a um interesse de propriedade. Nesta circunstância, a proporção imputada deve ser determinada tomando em conta o eventual exercício de potenciais direitos de voto e de outros derivados que, em substância, dêem presentemente acesso aos benefícios económicos associados ao interesse de propriedade. (O Apêndice B proporciona ilustração da aplicação desta Interpretação).

SIC-33

6. Quando aplicar a consolidação e o método de contabilização da equivalência patrimonial, os instrumentos que contenham potenciais direitos de voto só devem ser contabilizados como parte do investimento numa subsidiária e o investimento numa associada respectivamente quando a proporção de interesses de propriedade é imputada tomando em conta o eventual exercício destes potenciais direitos de voto de acordo com o parágrafo 5 desta Interpretação. Em todas as outras circunstâncias, os instrumentos que contenham potenciais direitos de voto devem ser contabilizados de acordo com a IAS 39.

Data do Consenso: Agosto de 2001.

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para os períodos financeiros anuais que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2002. As alterações em políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos de transição do parágrafo 46 da IAS 8.
