17.5 — Uma entidade deve desreconhecer um passivo financeiro (ou parte de um passivo financeiro) apenas quando este se extinguir, isto é, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire.

17.6 — Para determinar se um ativo financeiro está ou não com imparidade, uma entidade deve rever a sua quantia escriturada, bem como determinar a sua quantia recuperável e reconhecer (ou reverter o reconhecimento de) uma perda por imparidade, designadamente em contas a receber (por exemplo, clientes).

17.7 — A evidência objetiva de que um ativo financeiro pode estar em imparidade é usualmente mostrada, por exemplo, pelas dificuldades financeiras ou quebra contratual do devedor ou do emitente, ou por cotação oficial inferior ao custo de aquisição.

18 — Benefícios dos empregados

18.1 — Os benefícios dos empregados aos quais este capítulo se aplica são os seguintes:

a) Benefícios de curto prazo, 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 a contar do final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados; e

b) Benefícios de cessação de emprego.

18.2 — Um empregado pode proporcionar serviços a uma entidade numa base de tempo completo, de tempo parcial, permanente, acidental ou temporária. Para os fins deste capítulo, os empregados incluem diretores e outro pessoal de gerência.

Reconhecimento e mensuração

18.3 — Em termos gerais, uma entidade deve reconhecer:

a) Um gasto quando consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios; e

b) Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro, ou quando ainda não tiverem sido pagos os serviços passados.

Benefícios a curto prazo

18.4 — Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia nominal de benefícios a curto prazo que espera ser paga em troca desse serviço, incluindo a retribuição relativa aos direitos adquiridos referentes a férias:

a) Como um gasto, salvo se outro capítulo da presente Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um ativo; e

b) Como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia nominal dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo (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.

Participação nos lucros e gratificações

18.5 — Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando, e só quando:

a) A entidade tenha uma obrigação presente de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e

b) Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

18.6 — Uma obrigação por participação nos lucros e gratificações resulta do serviço dos empregados e não de uma transação com os proprietários da entidade. Por conseguinte, uma entidade reconhece o custo por essa participação nos lucros e gratificações não como uma distribuição do lucro líquido mas como um gasto.

Benefícios de cessação de emprego

18.7 — Os benefícios de cessação de emprego não proporcionam a uma entidade futuros benefícios económicos e são reconhecidos como um gasto imediatamente.

19 — Data de eficácia

19.1 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

19.2 — Aquando da utilização desta Norma no período iniciado em ou após 1 de janeiro de 2016, as entidades deverão proceder à sua aplicação prospetiva e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

19.3 — Esta Norma substitui a NC-ME — Norma Contabilística para Microentidades, constante do Aviso n.º 6726-A/2011, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 51, de 14 de março de 2011.

20 de julho de 2015. — O Secretário-Geral do Ministério das Finanças, *Rogério Manuel Aroso Peixoto Rodrigues*.

208811556

Aviso n.º 8256/2015

Pelo Despacho n.º 260/2015-XIX do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 16 de julho de 2015, foram homologadas as seguintes Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho:

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 1

Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever as bases quanto à estrutura e conteúdo do balanço, da demonstração dos resultados, da demonstração das alterações no capital próprio e do anexo. A demonstração de fluxos de caixa é desenvolvidamente tratada na NCRF 2 — Demonstração de Fluxos de Caixa.

2 — Não se encontram contemplados nesta Norma o âmbito, finalidades, componentes e considerações gerais sobre as demonstrações financeiras, uma vez que estão vertidas no capítulo 2 (Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Âmbito

3 — Esta Norma deve ser aplicada a todas as demonstrações financeiras de finalidades gerais preparadas e apresentadas de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Considerações gerais

4 — Esta Norma exige determinadas divulgações no balanço, na demonstração dos resultados e na demonstração das alterações no capital próprio e exige divulgação de outras linhas de itens ou nessas demonstrações ou no anexo.

5 — Esta Norma usa por vezes o termo "divulgação" num sentido lato, englobando itens apresentados no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, assim como no anexo. As divulgações exigidas estão descritas no correspondente Modelo de Demonstrações Financeiras.

Identificação das demonstrações financeiras

6 — As demonstrações financeiras devem ser identificadas claramente e distinguidas de outra informação publicada no mesmo documento.

7 — As NCRF aplicam-se apenas às demonstrações financeiras e não a outra informação apresentada num relatório anual ou noutro documento. Por isso, é importante que os utentes consigam distinguir informação que seja preparada usando as NCRF de outra informação que possa ser útil aos utentes mas não seja objeto desses requisitos.

8 — Cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente. Além disso, a informação seguinte deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

a) O nome da entidade que relata ou outros meios de identificação, e qualquer alteração nessa informação desde a data do balanço anterior;

b) Se as demonstrações financeiras abrangem a entidade individual ou um grupo de entidades;

c) A data do balanço ou o período abrangido pelas demonstrações financeiras, conforme o que for apropriado para esse componente das demonstrações financeiras;

d) A moeda de apresentação, por regra o Euro; e

e) O nível de arredondamento, que não pode exceder o milhar de unidades da moeda referida em *d*) usado na apresentação de quantias nas demonstrações financeiras.

Período de relato

9 — As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando se altera a data do balanço de uma entidade e as demonstrações financeiras anuais sejam apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações financeiras:

a) A razão para usar um período mais longo ou mais curto; e
b) O facto de que não são inteiramente comparáveis quantias comparativas da demonstração dos resultados, da demonstração das alterações no capital próprio, da demonstração de fluxos de caixa e das notas do anexo relacionadas.

Balanço

Distinção corrente/não corrente

10 — Uma entidade deve apresentar ativos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas no balanço de acordo com os parágrafos 14 a 24.
11 — Uma entidade deve divulgar as quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas num prazo superior a doze meses para cada linha de item de ativo e de passivo que combine quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas:

a) Até doze meses após a data do balanço; e
b) Após doze meses da data do balanço.

12 — Quando uma entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos correntes e não correntes no balanço proporciona informação útil ao se distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação, como capital circulante, dos que são usados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também realça os ativos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.
13 — A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência de uma entidade. Para alguns instrumentos financeiros é exigida a divulgação das datas de maturidade de ativos financeiros e de passivos financeiros. Os ativos financeiros incluem dívidas a receber comerciais e outras e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data prevista para a recuperação e liquidação de ativos e de passivos não monetários tais como inventários e provisões é também útil, quer os ativos e passivos sejam ou não classificados como correntes ou não correntes. Por exemplo, uma entidade deve divulgar a quantia de inventários que espera que sejam recuperados a mais de doze meses após a data do balanço.

Ativos correntes

14 — Um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

a) Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
c) Espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou
d) É caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou sejam usados para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes.
15 — Esta Norma usa a expressão "não corrente" para incluir ativos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo.
16 — O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses. Os ativos correntes incluem ativos (tais como inventários e dívidas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal mesmo quando não se espere que sejam realizados num período até doze meses após a data do balanço. Os ativos correntes também incluem ativos essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados e a parte corrente de ativos financeiros não correntes.

Passivos correntes

17 — Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer um dos seguintes critérios:

a) Se espere que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
c) Deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou
d) A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.
18 — Alguns passivos correntes, tais como dívidas a pagar comerciais e alguns acréscimos de gastos relativos a empregados e outros gastos operacionais, são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos correntes mesmo que estejam para ser liquidados a mais de doze meses após a data do balanço. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos de uma entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.
19 — Outros passivos correntes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para um período até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados. Exemplos disto são os passivos financeiros classificados como detidos para negociação, descobertos em bancos e a parte corrente de passivos financeiros não correntes, dividendos a pagar, impostos sobre o rendimento e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento numa base de longo prazo e cuja liquidação não esteja prevista para um período até doze meses após a data do balanço são passivos não correntes, sujeitos aos parágrafos 22 e 23.
20 — Uma entidade classifica os seus passivos financeiros como correntes quando a sua liquidação estiver prevista para um período até doze meses após a data do balanço, mesmo que:

a) O prazo original tenha sido por um período superior a doze meses; e
b) Um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, numa base de longo prazo seja completado após a data do balanço e antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão.

21 — Se uma entidade esperar, e tiver a possibilidade de, refinanciar ou substituir (*roll over*) uma obrigação durante pelo menos doze meses após a data do balanço, ela classifica a obrigação como não corrente, mesmo que fosse devida dentro de um período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou a substituição (*roll over*) da obrigação não depender do critério da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), o potencial de refinanciamento não é considerado e a obrigação é classificada como corrente.
22 — Quando uma entidade não cumprir um compromisso segundo um acordo de empréstimo de longo prazo até à data do balanço, inclusive com o efeito de o passivo se tornar pagável à ordem, o passivo é classificado como corrente, mesmo que o mutuante tenha concordado, após a data do balanço e antes da autorização das demonstrações financeiras para emissão, em não exigir pagamento como consequência do incumprimento. O passivo é classificado como corrente porque, à data do balanço, a entidade não tem um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.
23 — Contudo, o passivo é classificado como não corrente se o mutuante tiver concordado, até à data do balanço, em proporcionar um período de graça a terminar pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual a entidade pode retificar o incumprimento e durante o qual o mutuante não pode exigir o reembolso imediato.
24 — Com respeito a empréstimos classificados como passivos correntes, se os acontecimentos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, esses acontecimentos qualificam-se para divulgação como acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos de acordo com a NCRF 24 — Acontecimentos após a Data do Balanço:

a) Refinanciamento numa base de longo prazo;
b) Retificação de um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo; e
c) Receção, da parte do mutuante, de um período de graça para retificar um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo que termine pelo menos doze meses após a data do balanço.

Informação a ser apresentada no balanço

25 — A informação mínima a apresentar no balanço consta do respetivo modelo publicado em Portaria.

26 — Linhas de itens adicionais, títulos e subtotais podem ser apresentados no balanço quando tal apresentação for relevante para uma melhor compreensão da posição financeira da entidade.

27 — Uma entidade deve divulgar, no balanço ou no anexo, outras subclassificações das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma forma apropriada para as operações da entidade.

28 — O pormenor proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos das NCRF e da dimensão, natureza e função das quantias envolvidas. As divulgações variam para cada item, por exemplo:

a) Os itens do ativo fixo tangível são desagregados em classes, de acordo com a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis;

b) As contas a receber são desagregadas em contas a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, adiantamentos e outras;

c) Os inventários são subclassificados, de acordo com a NCRF 18 — Inventários, em classificações tais como mercadorias, consumíveis de produção, matérias-primas, trabalhos em curso e produtos acabados;

d) As provisões são desagregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e

e) O capital social e as reservas são desagregados em várias rubricas, tais como capital, reserva legal e outras reservas.

Informação a ser apresentada no anexo

29 — Uma entidade deve divulgar o seguinte no anexo:

a) O número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico das ações ou quotas subscritas durante o período dentro dos limites do capital autorizado;

b) Se existirem várias categorias de ações ou quotas, o número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico de cada uma das categorias;

c) A existência de partes de capital beneficiárias, obrigações convertíveis, títulos de subscrição, opções ou títulos ou direitos similares, com indicação do seu número e do âmbito dos direitos que conferem;

d) A denominação ou firma, a sede social ou a sede estatutária e a forma jurídica de cada uma das entidades de que a entidade seja sócia de responsabilidade ilimitada;

e) A proposta de aplicação de resultados ou, se aplicável, a aplicação dos resultados; e

f) A natureza e o objetivo comercial das operações da entidade não incluídas no balanço e o respetivo impacto financeiro na entidade, desde que os riscos ou os benefícios resultantes de tais operações sejam materiais e na medida em que a divulgação de tais riscos ou benefícios seja necessária para efeitos da avaliação da posição financeira da entidade.

Demonstração dos resultados

Resultados do período

30 — Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que uma Norma o exija de outro modo.

Informação a ser apresentada na demonstração dos resultados

31 — A informação mínima a apresentar na demonstração dos resultados consta do respetivo modelo publicado em Portaria.

32 — Linhas de itens adicionais, títulos e subtotais podem ser apresentados na demonstração dos resultados, quando tal apresentação for relevante para uma melhor compreensão do desempenho financeiro da entidade.

33 — Uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na demonstração dos resultados quer no anexo. Deverá, porém, divulgar no anexo a quantia e a natureza de elementos isolados dos rendimentos ou dos gastos cuja dimensão ou incidência sejam excecionais.

34 — Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, podendo, adicionalmente, ser apresentada uma demonstração de resultados em que a classificação dos itens se baseie na sua função dentro da entidade.

35 — O resultado por ação básico deve ser calculado dividindo os resultados atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da empresa-mãe (o numerador) pelo número médio ponderado de ações ordinárias em circulação (o denominador) durante o período.

Informação a ser apresentada no anexo

36 — Quando os itens de rendimentos e de gastos são materiais, a sua natureza e quantia devem ser divulgadas separadamente.

37 — As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de rendimentos e de gastos incluem:

a) Reestruturações das atividades de uma entidade e reversões de quaisquer provisões para os custos de reestruturação;

b) Alienações de itens de ativos fixos tangíveis;

c) Alienações de investimentos;

d) Unidades operacionais descontinuadas;

e) Resolução de litígios; e

f) Outras reversões de provisões.

Demonstração das alterações no capital próprio

38 — As rubricas a incluir na demonstração das alterações no capital próprio constam do respetivo modelo publicado em Portaria.

39 — As alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço refletem o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período. Com a exceção das alterações resultantes de transações com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como contribuições de capital, reaquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e dividendos) e dos custos de transação diretamente relacionados com tais transações, a alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas, gerada pelas atividades da entidade durante esse período (quer esses itens de rendimentos e de gastos sejam reconhecidos nos resultados ou diretamente como alterações no capital próprio).

40 — Esta demonstração financeira introduz o conceito de resultado integral, que resulta da agregação direta do resultado líquido do período com todas as variações ocorridas em capitais próprios não diretamente relacionadas com os detentores de capital, agindo enquanto tal.

41 — A NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros exige ajustamentos retrospetivos para efetuar alterações nas políticas contabilísticas, até ao ponto que seja praticável, exceto quando as disposições transitórias noutra Norma o exijam de outra forma. A NCRF 4 também exige que as reexpressões para corrigir erros sejam feitas retrospetivamente, até ao ponto em que seja praticável. Os ajustamentos retrospetivos e as reexpressões retrospetivas são feitos no saldo dos resultados transitados, exceto quando uma Norma exija ajustamentos retrospetivos de outro componente do capital próprio. A divulgação na demonstração das alterações no capital próprio do ajustamento total para cada componente do capital próprio resultante, é feita separadamente das alterações nas políticas contabilísticas e de correções de erros. Estes ajustamentos são divulgados para cada período anterior e no início do período.

Anexo

Estrutura

42 — O anexo deve:

a) Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;

b) Divulgar a informação exigida pelo Modelo de Demonstrações Financeiras que não seja apresentada no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa; e

c) Proporcionar informação adicional que não seja apresentada no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

43 — As notas do anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

44 — As notas do anexo devem ser apresentadas pela seguinte ordem:

a) Identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da atividade, nome e sede da empresa-mãe, se aplicável;

b) Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;

c) Resumo das principais políticas contabilísticas adotadas;

d) Informação de suporte de itens apresentados no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja apresentada;

e) Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;

f) Divulgações exigidas por diplomas legais;

g) Informações de caráter ambiental.

Divulgações de políticas contabilísticas

45 — Uma entidade deve divulgar um resumo das principais políticas contabilísticas, designadamente:

a) Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras;
b) Outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.

46 — Uma entidade deve divulgar, no resumo das políticas contabilísticas significativas ou em outras notas, os juízos de valor, com a exceção dos que envolvam estimativas, que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade e que tenham maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.

Principais fontes de incerteza das estimativas

47 — Uma entidade deve divulgar, no anexo, informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, e outras principais fontes da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham um risco significativo de provocar um ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o período contabilístico seguinte.

Data de eficácia

48 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

49 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

50 — Esta Norma substitui a NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 2

Demonstração de Fluxos de Caixa

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de exigir informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes de uma entidade por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante o período em operacionais, de investimento e de financiamento.

Âmbito

2 — Uma entidade 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.

Definições

3 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Atividades de financiamento: são as atividades que têm como consequência alterações na dimensão e composição do capital próprio e nos empréstimos obtidos pela entidade.

Atividades de investimento: são as atividades relacionadas com a aquisição e alienação de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividades operacionais: são as principais atividades geradoras de rédito da entidade e outras atividades que não sejam de investimento ou de financiamento.

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

Equivalentes de caixa: são investimentos financeiros 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 exfluxos (pagamentos, saídas) de caixa e seus equivalentes.

Caixa e equivalentes de caixa

4 — 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 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 ações preferenciais adquiridas próximo do período do seu vencimento e com uma data específica de remição.

5 — Os empréstimos bancários obtidos são geralmente considerados como atividades de financiamento.

6 — 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 entidade e não parte das suas atividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento de excessos de caixa nos equivalentes de caixa.

Apresentação de uma demonstração de fluxos de caixa

7 — A demonstração de fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento, conforme modelo publicado em Portaria.

8 — A classificação por atividades proporciona informação que permite aos utentes determinar o impacto dessas atividades na posição financeira da entidade e nas quantias de caixa e seus equivalentes. Esta informação pode ser também usada para avaliar as relações entre estas atividades.

Atividades operacionais

9 — A quantia de fluxos de caixa proveniente de atividades operacionais é um indicador chave da medida em que as operações da entidade geraram fluxos de caixa suficientes para pagar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, 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.

10 — Os fluxos de caixa das atividades operacionais são principalmente derivados das principais atividades geradoras de réditos da entidade. Por isso, eles são geralmente consequência das operações e outros acontecimentos que entram na determinação dos resultados da entidade.

Exemplos de fluxos de caixa de atividades 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 por conta de empregados;
e) Pagamentos ou recebimentos de caixa por restituições de impostos sobre rendimento, a menos que estes se relacionem com as outras atividades; e
f) Recebimentos e pagamentos de caixa relativos a contratos com a finalidade de negócio.

Algumas transações, tal como a alienação de um elemento do ativo fixo tangível originam ganhos ou perdas que são incluídos na demonstração dos resultados. Os fluxos de caixa relacionados com estas transações são classificados como pertencentes a atividades de investimento. Contudo, os pagamentos a partir de caixa para fabricar ou adquirir ativos detidos para locação a outras partes e detidos subsequentemente para venda, tal como descrito no parágrafo 68 da NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis, são fluxos de caixa das atividades operacionais. Os recebimentos em caixa provenientes da locação e de vendas subsequentes de tais ativos são igualmente fluxos de caixa das atividades operacionais.

11 — Uma entidade pode deter títulos e empréstimos para finalidades do negócio, 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 atividades operacionais. De forma semelhante, os adiantamentos de caixa e empréstimos feitos por instituições financeiras são geralmente classificados como atividades operacionais desde que se relacionem com as principais atividades geradoras de rédito dessa entidade.

Atividades de investimento

12 — A divulgação separada dos fluxos de caixa provenientes das atividades 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. Apenas os dispêndios que resultam num ativo reconhecido no balanço são elegíveis para classificação como atividades de investimento. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento:

a) Pagamentos de caixa para aquisição de ativos fixos tangíveis, intangíveis e outros ativos a longo prazo. Estes pagamentos incluem os relacionados com custos de desenvolvimento capitalizados e ativos fixos tangíveis construídos pela própria entidade;
b) Recebimentos de caixa por vendas de ativos fixos tangíveis, intangíveis e outros ativos a longo prazo;
c) Pagamentos de caixa para aquisição de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam pagamentos dos instrumentos considerados como sendo equivalentes de caixa ou dos detidos para finalidades de negócio);
d) Recebimentos de caixa relativos a vendas de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam recebimentos dos instrumentos considerados como equivalentes de caixa e dos detidos para as finalidades do negócio);
e) Adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a outras entidades;
f) Recebimentos de caixa provenientes do reembolso de adiantamentos e de empréstimos feitos a outras entidades;
g) Pagamentos de caixa para contratos de futuros, contratos *forward,* contratos de opção e contratos de *swap* exceto quando os contratos sejam mantidos para as finalidades do negócio, ou os pagamentos sejam classificados como atividades de financiamento; e
h) Recebimentos de caixa provenientes de contratos de futuros, contratos *forward,* contratos de opção e contratos de *swap,* exceto quando os contratos sejam mantidos para as finalidades do negócio, ou os recebimentos sejam classificados como atividades de financiamento.

Atividades de financiamento

13 — A divulgação separada de fluxos de caixa provenientes das atividades de financiamento é importante porque é útil para estimar os fluxos de caixa futuros a pagar a financiadores de capital pela entidade. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de atividades de financiamento:

a) Recebimentos de caixa provenientes da emissão de ações ou de outros instrumentos de capital próprio;
b) Pagamentos de caixa por aquisição de ações (quotas) próprias, redução do capital ou amortização de ações (quotas);
c) Recebimentos provenientes da emissão de certificados de dívida, empréstimos, livranças, obrigações, hipotecas e outros empréstimos obtidos a curto ou longo prazo;
d) Reembolsos de empréstimos obtidos; e
e) Pagamentos efetuados por um locatário para a redução de uma dívida em aberto relacionada com uma locação financeira.

Relato de fluxos de caixa das atividades operacionais

14 — Uma entidade deve relatar os fluxos de caixa provenientes de atividades operacionais pelo uso do método direto, pelo qual, são divulgadas as principais classes dos recebimentos e dos pagamentos brutos de caixa.

15 — Este método proporciona informação que pode ser útil na estimativa de fluxos de caixa futuros. A informação acerca das principais classes de recebimentos brutos (de caixa) e de pagamentos brutos (de caixa) pode ser obtida:

a) A partir dos registos contabilísticos da entidade; ou
b) Pelo ajustamento de vendas, custo das vendas e outros itens da demonstração dos resultados relativamente a:

i) Alterações, durante o período, em inventários e em contas a receber e a pagar, relacionadas com a atividade operacional;
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.

Relato de fluxos de caixa das atividades de investimento e de financiamento

16 — Uma entidade deve relatar separadamente as principais classes de recebimentos brutos de caixa e de pagamentos brutos de caixa provenientes das atividades de investimento e de financiamento, exceto até ao ponto em que os fluxos de caixa descritos no parágrafo 17 sejam relatados numa base líquida.

Relato de fluxos de caixa numa base líquida

17 — Os fluxos de caixa provenientes das seguintes atividades operacionais, de investimento e de financiamento podem ser relatados numa base líquida:

a) Recebimentos e pagamentos por conta de clientes quando o fluxo de caixa reflita as atividades do cliente e não os da entidade; e
b) Recebimentos e pagamentos dos itens em que a rotação seja rápida, as quantias sejam grandes e os vencimentos sejam curtos.

Fluxos de caixa em moeda estrangeira

18 — Os fluxos de caixa resultantes de transações em moeda estrangeira devem ser registados na moeda funcional de uma entidade mediante a aplicação à quantia em moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data do fluxo de caixa.

19 — Os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira devem ser transpostos às taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira nas datas dos fluxos de caixa.

20 — Os fluxos de caixa denominados numa moeda estrangeira são relatados de maneira consistente com a NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações em 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 NCRF 23 não permite o uso da taxa de câmbio à data do balanço quando sejam transpostos os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira.

21 — 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 início e no fim do período. Esta quantia é apresentada separadamente da dos fluxos de caixa das atividades 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.

Juros e dividendos

22 — 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 para período como atividade operacional, de investimento ou de financiamento.

23 — 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 a NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos.

24 — Os juros pagos e juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais porque entram na determinação dos resultados. 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, respetivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retornos de investimentos.

25 — Os dividendos pagos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento porque são um custo da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos pagos podem ser classificados como um componente de fluxo de caixa das atividades operacionais a fim de ajudar os utentes a determinar a capacidade de uma entidade de pagar dividendos a partir dos fluxos de caixa operacionais.

Impostos sobre o rendimento

26 — Os fluxos de caixa provenientes de impostos sobre o rendimento devem ser divulgados separadamente devendo ser classificados como fluxos de caixa de atividades operacionais a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento e de investimento.

Investimentos em subsidiárias, em associadas e em empreendimentos conjuntos

27 — Quando se contabilizar um investimento numa associada ou numa subsidiária contabilizado pelo 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 e a investida, como por exemplo, aos dividendos e adiantamentos.

28 — Uma entidade que relate os seus interesses numa entidade conjuntamente controlada 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 entidade 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.

Alterações nos interesses de propriedade em subsidiárias e outras atividades empresariais

29 — Os fluxos de caixa agregados provenientes da obtenção ou perda de controlo de subsidiárias ou de outras unidades empresariais devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

30 — Uma entidade deve divulgar, agregadamente, no que respeita tanto à obtenção como à perda de controlo de subsidiárias ou de outras unidades empresariais durante o período, cada uma das seguintes informações:

a) A retribuição total paga ou recebida;

b) A parte da retribuição que consista em caixa e seus equivalentes;

c) A quantia de caixa e seus equivalentes na subsidiária ou na unidade empresarial sobre as quais o controlo é obtido ou perdido; e

d) A quantia dos ativos e passivos que não sejam caixa ou seus equivalentes na subsidiária ou unidade empresarial sobre as quais o controlo é obtido ou perdido, resumida por cada categoria principal.

31 — A quantia agregada de dinheiro pago ou recebido como retribuição da obtenção ou perda de controlo de subsidiárias ou outras atividades empresariais é relatada na demonstração de fluxos de caixa, pelo líquido de caixa e seus equivalentes adquiridos ou alienados.

32 — Os fluxos de caixa resultantes de alterações nos interesses de propriedade numa subsidiária que não resultam em perda de controlo devem ser classificados como fluxos de caixa de atividades de financiamento.

33 — As alterações nos interesses de propriedade numa subsidiária que não resultam em perda de controlo, tal como a compra ou venda subsequente por uma empresa-mãe de instrumentos de capital próprio de uma subsidiária, são contabilizadas como transações de capital próprio (ver a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação). Em conformidade, os fluxos de caixa resultantes são classificados da mesma forma que outras transações com proprietários descritas no parágrafo 13.

Transações que não sejam por caixa

34 — As transações de investimento e de financiamento que não exijam o uso de caixa ou seus equivalentes devem ser excluídas da 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 atividades de investimento e de financiamento.

35 — Algumas atividades de financiamento e de investimento não têm um impacto direto nos fluxos correntes de caixa se bem que afetem a estrutura do capital e do ativo da entidade. A exclusão das transações que não sejam de caixa da demonstração de fluxos de caixa é consistente com o objetivo dessa demonstração porque esses elementos não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de operações não monetárias são:

a) A aquisição de ativos pela assunção de passivos diretamente relacionados ou por meio de uma locação financeira;

b) A aquisição de uma entidade por meio de uma emissão de capital; e

c) A conversão de dívidas em capital.

Data de eficácia

36 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

37 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

38 — Esta Norma substitui a NCRF — 2 Demonstração de Fluxos de Caixa, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3

Adoção pela primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) é assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF contenham informação que:

a) Seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;

b) Proporcione um ponto de partida adequado para a contabilização segundo as NCRF; e

c) Possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios.

Âmbito

2 — Uma entidade deve aplicar esta Norma nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

3 — As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adota as NCRF, para o que emite uma declaração explícita dessa situação.

Definições

4 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Balanço de abertura de acordo com as NCRF: é o balanço de uma entidade (publicado ou não) à data de transição para as NCRF.

Custo considerado: é a quantia usada como substituto para o custo ou para o custo depreciado numa data determinada. Uma depreciação ou amortização posterior assume que a entidade tinha inicialmente reconhecido o ativo ou o passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado.

Data de transição para as NCRF: é a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta informação comparativa nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

PCGA anteriores: correspondem à base de contabilidade que um adotante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adotar as NCRF.

Primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF: são as primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adotou as NCRF.

Reconhecimento e mensuração

Balanço de abertura de acordo com as NCRF

5 — Uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF na data de transição para as NCRF. Este é o ponto de partida da sua contabilização de acordo com as NCRF.

Políticas contabilísticas

6 — Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas, de acordo com as NCRF, no seu balanço de abertura e em todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras.

7 — Com as exceções referidas nos parágrafos 9 a 11, uma entidade deve, no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF:

a) Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;

b) Não reconhecer itens como ativos ou passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;

c) Reclassificar itens que reconheça segundo os PCGA anteriores como um tipo de ativo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de ativo, passivo ou componente do capital próprio segundo as NCRF; e

d) Aplicar as NCRF na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

8 — As políticas contabilísticas que uma entidade usa no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF podem diferir daquelas que usou para a mesma data utilizando os PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transações anteriores à data da transição para as NCRF. Por conseguinte, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos diretamente nos resultados transitados (ou, se apropriado, noutro item do capital próprio) à data da transição para as NCRF.

Exceções

9 — Esta Norma estabelece duas categorias de exceções ao princípio de que o balanço de abertura de acordo com as NCRF deve estar conforme com cada uma das NCRF:

a) Isenções de alguns requisitos de outras NCRF; e
b) Proibições à aplicação retrospetiva de alguns aspetos de outras NCRF.

Caso um adotante pela primeira vez exerça a opção prevista no parágrafo 2 da NCRF 27 — Instrumentos Financeiros, devem ser consideradas as respetivas isenções e proibições, relacionadas com esses instrumentos financeiros, previstas nas normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

Isenções

10 — Em função das situações concretas que se venham a verificar nas operações de transição de cada entidade, esta pode optar pelo uso de uma ou mais das isenções seguintes:

a) Concentrações de atividades empresariais: um adotante pela primeira vez pode optar por não aplicar a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais retrospetivamente a concentrações de atividades empresariais passadas (concentrações de atividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as NCRF). Contudo, se um adotante pela primeira vez reexpressar qualquer concentração de atividades empresariais para cumprir a NCRF 14 deve reexpressar todas as concentrações de atividades empresariais posteriores e deve também aplicar a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação a partir da mesma data. Uma entidade não tem de aplicar a NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio retrospetivamente aos ajustamentos no justo valor e ao *goodwill* resultantes de concentrações de atividades empresariais ocorridas antes da data de transição para as NCRF. Se a entidade não aplicar a NCRF 23 retrospetivamente a esses ajustamentos no justo valor e ao *goodwill,* deve tratá-los como ativos e passivos da entidade em vez de os tratar como ativos e passivos da adquirida. Assim, esses ajustamentos no justo valor e *goodwill* ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio aplicada de acordo com os PCGA anteriores. A isenção para concentrações de atividades empresariais passadas também se aplica a aquisições passadas de investimentos em associadas e de interesses em empreendimentos conjuntos. Além disso, a data selecionada referida anteriormente aplica-se igualmente a todas estas aquisições;

b) Justo valor ou revalorização como custo considerado: uma entidade pode optar por mensurar um item de ativo fixo tangível na data de transição para as NCRF pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data. Um adotante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de ativo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as NCRF, como custo considerado à data da revalorização, caso a revalorização seja, à data da mesma, globalmente comparável ao: *i*) justo valor; ou *ii*) custo ou custo depreciado de acordo com as NCRF, ajustado para refletir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico. As opções enunciadas anteriormente estão também disponíveis para: *i*) propriedade de investimento, caso a entidade opte por usar o modelo do custo apresentado na NCRF 11 — Propriedades de Investimento; e *ii*) ativos intangíveis que satisfaçam os critérios de reconhecimento enunciados na NCRF 6 — Ativos Intangíveis (incluindo mensuração fiável do custo original) e os critérios enunciados na NCRF 6 para efeitos de revalorização (incluindo a existência de um mercado ativo). Uma entidade não deve usar estas opções para outros ativos ou passivos;

c) Diferenças de transposição cumulativas: a NCRF 23 exige que uma entidade: *i*) reconheça algumas diferenças de transposição num componente separado do capital próprio; e *ii*) aquando da alienação de uma unidade operacional estrangeira, reclassifique a diferença de transposição cumulativa dessa unidade operacional estrangeira (incluindo, caso se aplique, ganhos e perdas em instrumentos de cobertura relacionados) do capital próprio para os resultados, como parte do ganho ou perda resultante da alienação. Contudo, um adotante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos relativamente às diferenças de transposição cumulativas que existiam à data de transição para as NCRF. Caso um adotante pela primeira vez use esta isenção: *i*) as diferenças de transposição cumulativas de todas as unidades operacionais estrangeiras são consideradas como sendo zero à data de transição para as NCRF; e *ii*) o ganho ou perda resultante de uma alienação posterior de qualquer unidade operacional estrangeira deve excluir as diferenças de transposição que tenham surgido antes da data de transição para as NCRF e deve incluir as diferenças de transposição posteriores;

d) Instrumentos financeiros compostos: a NCRF 27 exige que uma entidade divida no início os instrumentos financeiros compostos em componentes separados do passivo e do capital próprio. Caso o componente do passivo já não esteja pendente, a aplicação retrospetiva da NCRF 27 implica a separação em duas partes do capital próprio. A primeira parte é incluída nos resultados transitados e representa os juros cumulativos acrescidos sobre o componente do passivo. A outra parte representa o componente original do capital próprio. Contudo, de acordo com a presente NCRF, se o componente do passivo já não estiver pendente à data da transição para as NCRF, um adotante pela primeira vez não tem de separar estas duas partes;

e) Locações: na determinação sobre se um acordo contém uma locação, o adotante pela primeira vez não terá de reavaliar essa determinação no momento da adoção das NCRF caso essa determinação já tivesse sido considerada em conformidade com os PCGA anteriores e tivesse conduzido ao mesmo resultado que seria obtido caso fossem utilizadas as disposições do SNC; e

f) Custos de empréstimos obtidos: um adotante pela primeira vez pode optar por aplicar os requisitos da NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos a partir da data de transição ou a partir de uma data anterior. A partir da data em que uma entidade que aplique esta isenção começa a aplicar a NCRF 10, essa entidade: *a*) não deve reexpressar a componente dos custos de contração de empréstimos que foi objeto de capitalização de acordo com os PCGA anteriores e que foi incluída no valor contabilístico dos ativos nessa data; e *b*) deve contabilizar os custos de empréstimos obtidos incorridos em ou após essa data de acordo com a NCRF 10, incluindo os custos de empréstimos obtidos incorridos em ou após essa data em ativos elegíveis já em construção.

Proibições

11 — Esta Norma proíbe a aplicação retrospetiva das seguintes matérias de outras NCRF:

a) Desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros: uma entidade deve aplicar os requisitos de desreconhecimento previstos na NCRF 27 prospetivamente às transações que ocorram em ou após a data de transição para as NCRF. Contudo, uma entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento retrospetivamente a partir de uma data à escolha da entidade, desde que a informação necessária para aplicar a NCRF 27 a ativos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos como resultado de transações passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transações;

b) Contabilidade de cobertura: conforme exigido pela NCRF 27, à data da transição para as NCRF, uma entidade deve: *i*) mensurar todos os derivados pelo justo valor; e *ii*) eliminar todos os ganhos e perdas diferidos decorrentes de derivados que tenham sido relatados de acordo com os PCGA anteriores como se fossem ativos ou passivos. Uma entidade não deve refletir no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF um relacionamento de cobertura de um tipo que não se qualifique para contabilidade de cobertura de acordo com a NCRF 27. Contudo, se uma entidade designar uma posição líquida como um item coberto nos termos dos PCGA anteriores, poderá designar um item individual dentro dessa posição líquida como um item coberto nos termos das NCRF, desde que não o faça após a data de transição para as NCRF. Se, antes da data da transição para as NCRF, uma entidade tivesse designado uma transação como uma cobertura mas a cobertura não satisfizesse as condições da contabilidade de cobertura da NCRF 27, a entidade deve aplicar os parágrafos 40 e 44 da NCRF 27 para descontinuar a contabilidade de cobertura. As transações celebradas antes da data de transição para as NCRF não devem ser retrospetivamente designadas como coberturas;

c) Estimativas: as estimativas de uma entidade segundo as NCRF, à data da transição para as NCRF, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data segundo os PCGA anteriores (depois dos ajustamentos para refletir qualquer diferença nas políticas contabilísticas), salvo se existir prova objetiva de que essas estimativas estavam erradas;

d) Interesses que não controlam: Um adotante pela primeira vez deve aplicar os seguintes requisitos da NCRF 15 prospetivamente a partir da data de transição para as NCRF:

i) O requisito do parágrafo 22 da NCRF 15 de que os resultados são atribuídos aos detentores de capital da empresa-mãe e aos interesses que não controlam;

ii) Os requisitos dos parágrafos 24 e 25 da NCRF 15 relativos à contabilização de alterações no interesse de propriedade da empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo; e

iii) Os requisitos nos parágrafos 28 e 29 da NCRF 15 relativos à contabilização de uma perda de controlo sobre uma subsidiária e os requisitos relacionados previstos no parágrafo 9 da NCRF 8.

Contudo, se um adotante pela primeira vez optar por aplicar a NCRF 14 retrospetivamente a concentrações de atividades empresariais passadas, deve também aplicar a NCRF 15 de acordo com o parágrafo 10(*a*) desta NCRF; e

e) Empréstimos de entidades públicas: um adotante pela primeira vez deve aplicar os requisitos da NCRF 27 e da NCRF 22 — Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas prospetivamente aos empréstimos de entidades públicas existentes à data de transição para as NCRF e não deve reconhecer o benefício correspondente a esses empréstimos de entidades públicas a uma taxa de juro inferior à do mercado como subsídios de entidades públicas. Contudo, uma entidade pode aplicar retrospetivamente os requisitos da NCRF 27 e da NCRF 22 a qualquer empréstimo de entidades públicas anterior à data de transição para as NCRF, desde que as informações necessárias para o fazer tenham sido obtidas no momento da contabilização inicial desse empréstimo.

Apresentação e divulgações

12 — Esta Norma não contempla isenções relativamente aos requisitos de apresentação e divulgação constantes de outras NCRF e do Anexo.

Informação comparativa

13 — As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as NCRF.

Explicação sobre a transição para as NCRF

14 — Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as NCRF afetou o relato da sua posição financeira, do seu desempenho financeiro e dos seus fluxos de caixa. Para tanto, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir:

a) A reconciliação do seu capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu capital próprio de acordo com as NCRF para as duas datas seguintes:

i) A data de transição para as NCRF; e

ii) O final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas de acordo com os PCGA anteriores;

b) A reconciliação do resultado relatado segundo os PCGA anteriores, relativo ao último período nas demonstrações financeiras anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa reconciliação deve ser o resultado de acordo com os PCGA anteriores do mesmo período; e

c) Caso se tenham reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, a entidade deve apresentar as divulgações relacionadas com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos que seriam exigidas se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões no período que começa na data de transição para as NCRF.

15 — Caso uma entidade apresente uma demonstração de fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustamentos materiais na demonstração de fluxos de caixa.

16 — Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos 14(*a*) e 14(*b*) devem distinguir entre a correção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

17 — A NCRF 4 — Politicas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros não se aplica às alterações nas políticas contabilísticas efetuadas por uma entidade quando adota as NCRF ou às alterações nessas políticas até que a entidade apresente as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF. Por essa razão, os requisitos da NCRF 4 relativos às alterações das políticas contabilísticas não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as NCRF.

18 — Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores, as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF devem divulgar esse facto.

Data de eficácia

19 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

20 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

21 — Esta Norma substitui a NCRF 3 Adoção pela Primeira Vez das NCRF, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Apêndice

Indicações sobre a preparação do balanço de abertura de acordo com as NCRF

1 — Ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, uma entidade deve ter em atenção as seguintes quatro regras, exceto nos casos em que esta Norma permita exceções ou proíba aplicação retrospetiva:

a) Reconhecimento de todos os ativos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;

b) Desreconhecimento de ativos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;

c) Reclassificação de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de ativo, passivo ou capital próprio no âmbito dos PCGA anteriores, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF;

d) Mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Reconhecimento

2 — É expectável que, de acordo com as NCRF, muitas entidades reconheçam ativos e passivos que não eram reconhecidos como tal segundo os PCGA anteriores. Algumas áreas em que tal pode ocorrer são, por exemplo:

a) Ativos intangíveis adquiridos;
b) Ativos e passivos relacionados com locações financeiras;
c) Exploração e avaliação de recursos minerais;
d) Ativos biológicos;
e) Provisões para garantias a clientes, reestruturação e matérias ambientais;
f) Instrumentos financeiros; e
g) Benefícios dos empregados.

Desreconhecimento

3 — Exemplos de ativos ou passivos que, sendo como tal reconhecidos segundo os PCGA anteriores, não o são de acordo com as NCRF, podem ocorrer, por exemplo, nas seguintes áreas:

a) Intangíveis gerados internamente;
b) Despesas de investigação; e
c) Contratos de construção.

Reclassificação

4 — Ativos e passivos que podem ter de ser reclassificados referir-se-ão, por exemplo, a:

a) Ativos detidos para venda;
b) Unidades operacionais descontinuadas;
c) Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
d) Ativos biológicos; e
e) Subsídios e apoios das entidades públicas.

Mensuração

5 — Poderão ter de ser mensurados segundo critérios diferentes itens relacionados, designadamente, com:

a) *Goodwill;*
b) Ativos e passivos relacionados com locações financeiras;
c) Propriedades de investimento;
d) Imparidade de ativos;
e) Exploração e avaliação de recursos minerais;
f) Ativos biológicos;
g) Contratos de construção;
h) Provisões para garantias a clientes, reestruturação e matérias ambientais;
i) Instrumentos financeiros; e
j) Benefícios dos empregados.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 4

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os critérios para a seleção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico das alterações nas estimativas contabilísticas e correções de erros. A Norma destina-se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a sua comparabilidade ao longo do tempo e com as demonstrações financeiras de outras entidades.

2 — Os requisitos de divulgação relativos a políticas contabilísticas, exceto aqueles que digam respeito a alterações nas políticas contabilísticas, são estabelecidos na NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

Âmbito

3 — Esta Norma deve ser aplicada na seleção e aplicação de políticas contabilísticas e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correções de erros de períodos anteriores.

4 — Os efeitos fiscais de correções de erros de períodos anteriores e ajustamentos retrospetivos derivados da aplicação de alterações nas políticas contabilísticas são contabilizados de acordo com a NCRF 25 — Impostos Sobre o Rendimento.

Definições

5 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Alteração na estimativa contabilística: é um ajustamento na quantia escriturada de um ativo ou de um passivo, ou a quantia de consumo periódico de um ativo, que resulta da avaliação do presente estado dos ativos e passivos, e obrigações e benefícios futuros esperados associados aos mesmos. As alterações nas estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou novos desenvolvimentos e, em conformidade, não são correções de erros.

Aplicação prospetiva: de uma alteração numa política contabilística e de reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respetivamente, é:

a) A aplicação da nova política contabilística a transações, outros acontecimentos e condições, que ocorram após a data em que a política seja alterada; e

b) O reconhecimento do efeito da política da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro afetados pela alteração.

Aplicação retrospetiva: é a aplicação de uma nova política contabilística a transações, outros acontecimentos e condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Erros de períodos anteriores: são omissões, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação fiável que:

a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

b) Poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, faltas de cuidado ou interpretações incorretas de factos e fraudes.

Impraticável: a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospetivamente uma alteração na política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospetiva para corrigir um erro se:

a) Os efeitos da aplicação retrospetiva ou da reexpressão retrospetiva não forem determináveis;

b) A aplicação retrospetiva ou a reexpressão retrospetiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da entidade nesse período; ou

c) A aplicação retrospetiva ou a reexpressão retrospetiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objetivamente a informação sobre estas estimativas que:

i) Proporcione provas das circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que essas quantias foram reconhecidas, mensuradas ou divulgadas;

ii) Teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período foram autorizadas para emissão.

Material: as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e natureza da omissão ou declaração incorreta ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão e a natureza do item, ou uma combinação de ambas, podem ser o fator determinante.

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro: são as Normas e Normas Interpretativas emanadas da Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

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

Reexpressão retrospetiva: é a correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

6 — Avaliar se uma omissão ou declaração incorreta poderia influenciar as decisões económicas dos utentes, sendo portanto material, exige a consideração das características desses utentes. Para esse efeito, "presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das atividades empresariais económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência". Por isso, a avaliação deve ter em conta a forma como se pode esperar razoavelmente que os utentes com tais atributos possam ser influenciados na tomada de decisões económicas.

Políticas contabilísticas

Seleção e aplicação de políticas contabilísticas

7 — A política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item será a que decorrer da Norma que especificamente tratar da transação, outro acontecimento ou condição.

8 — As NCRF estabelecem políticas contabilísticas que resultam em demonstrações financeiras contendo informação relevante e fiável sobre as transações, outros acontecimentos e condições a que se aplicam. Essas políticas não necessitam de ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial, exceto se tiver por objetivo alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa.

9 — Na ausência de uma Norma ou Norma Interpretativa que se aplique especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, o órgão de gestão ajuizará quanto ao desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:

a) Relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes;

b) Fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:

i) Representem fielmente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;

ii) Reflitam a substância económica de transações, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;

iii) Sejam neutras, isto é, estejam isentas de enviesamentos;

iv) Sejam prudentes; e

v) Sejam completas em todos os aspetos materiais.

10 — Ao fazer os juízos de valor descritos no parágrafo 9, o órgão de gestão deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes, por ordem indicada:

a) Os requisitos das Normas que tratam de assuntos semelhantes e relacionados; e

b) As definições e os critérios de reconhecimento e de mensuração para ativos, passivos, rendimentos e gastos na Estrutura Conceptual.

Consistência de políticas contabilísticas

11 — Uma entidade deve selecionar e aplicar as suas políticas consistentemente para transações semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma Norma ou Norma Interpretativa especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma Norma ou Norma Interpretativa exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística deve ser selecionada e aplicada consistentemente a cada categoria.

Alterações nas políticas contabilísticas

12 — Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:

a) For exigida por uma Norma ou Norma Interpretativa; ou
b) Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

13 — Os utentes das demonstrações financeiras precisam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa. Por isso, são aplicadas as mesmas políticas contabilísticas em cada período ou de um período para o outro, a menos que uma alteração numa política contabilística esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no parágrafo 12.
14 — O que se segue não são alterações nas políticas contabilísticas:

a) A aplicação de uma política contabilística para transações, outros acontecimentos, ou condições, que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e
b) A aplicação de uma nova política contabilística para transações, outros acontecimentos ou condições, que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.

15 — A aplicação inicial de uma política para revalorizar ativos em conformidade com a NCRF 6 — Ativos Intangíveis ou a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis é uma alteração numa política contabilística a ser tratada como uma revalorização de acordo com a NCRF 6 ou NCRF 7 e não de acordo com esta Norma.
16 — Os parágrafos 17 a 24 não se aplicam à alteração na política descrita no parágrafo 15.

Aplicar alterações nas políticas contabilísticas

17 — Sem prejuízo do disposto no parágrafo 20:

a) Uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Norma ou Norma Interpretativa de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem nessa Norma ou Norma Interpretativa; e
b) Quando uma entidade altere uma política contabilística na aplicação inicial de uma Norma ou Norma Interpretativa que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altere uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospetivamente.

18 — Para a finalidade desta Norma, a aplicação antecipada de uma Norma ou Norma Interpretativa não é uma alteração voluntária na política contabilística.

Aplicação retrospetiva

19 — Sem prejuízo do disposto no parágrafo 20, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospetivamente de acordo com o parágrafo 17(*a*) ou 17(*b*) a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política tivesse sido sempre aplicada.

Limitações à aplicação retrospetiva

20 — Quando a aplicação retrospetiva for exigida pelo parágrafo 17(*a*) ou 17(*b*) uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospetivamente exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito cumulativo da alteração.
21 — Quando for impraticável determinar os efeitos específicos num período da alteração duma política contabilística na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias escrituradas de ativos e passivos no início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospetiva, que pode ser o período corrente, e deve fazer um ajustamento correspondente no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado desse período.
22 — Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de uma nova política contabilística a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospetivamente a partir da data mais antiga em que seja praticável fazê-lo.

23 — Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospetivamente, ela aplica a nova política contabilística à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospetiva a um período anterior não é praticável a menos que seja praticável determinar o efeito cumulativo nas quantias dos balanços de abertura e de fecho desse período. A quantia do ajustamento resultante relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações financeiras é feita para o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado do período anterior mais antigo apresentado. Normalmente, o ajustamento é feito nos resultados transitados. Contudo, o ajustamento pode ser feito noutro componente do capital próprio (por exemplo, para cumprir uma Norma ou Norma Interpretativa). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto praticável.
24 — Quando for impraticável a uma entidade fazer a aplicação retrospetiva de uma nova política contabilística, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da mesma a todos os períodos anteriores, deve, de acordo com o parágrafo 22 fazer a aplicação prospetiva dessa nova política desde o início do período mais antigo em que tal seja praticável. Por isso, ela ignora a parte do ajustamento cumulativo nos ativos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. A alteração numa política contabilística é permitida mesmo que seja impraticável fazer a sua aplicação prospetiva a qualquer período anterior. Os parágrafos 40 a 43 proporcionam orientação quando for impraticável aplicar uma nova política contabilística a um ou mais períodos anteriores.

Alterações nas estimativas contabilísticas

25 — Como consequência das incertezas inerentes às atividades empresariais, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve juízos de valor baseados na última informação disponível. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

a) Débitos incobráveis (de contas a receber);
b) Obsolescência de inventários;
c) Justo valor dos ativos e passivos financeiros;
d) A vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados em, ativos depreciáveis; e
e) Obrigações respeitantes a garantias.

26 — O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não diminui a sua fiabilidade.
27 — Uma estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação ou de mais experiência. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correção de um erro.
28 — Uma alteração na base de mensuração aplicada é uma alteração numa política contabilística e não uma alteração numa estimativa contabilística. Quando for difícil distinguir uma alteração numa política contabilística de uma alteração da estimativa contabilística, a alteração é tratada como alteração numa estimativa contabilística.
29 — O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 30, deve ser reconhecido prospetivamente incluindo-o nos resultados do:

a) Período de alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou
b) Período de alteração e períodos futuros, se a alteração afetar ambas as situações.

30 — Até ao ponto em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em ativos e passivos, ou se relacione com um item do capital próprio, ela deve ser reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, ativo ou passivo relacionado no período da alteração.
31 — O reconhecimento prospetivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transações, outros acontecimentos ou condições a partir da data de alteração na estimativa. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afetar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de futuros períodos. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de débitos incobráveis afeta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil, ou no modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados num ativo depreciável, afeta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito,

caso exista, em futuros períodos é reconhecido como rendimento ou gasto nesses períodos futuros.

Erros

32 — Podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as NCRF se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade. Os erros potenciais do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes só são descobertos num período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior (ver parágrafos 33 a 38).

33 — Sem prejuízo do disposto no parágrafo 34, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospetivamente ao primeiro conjunto de demonstrações financeiras aprovadas após a sua descoberta:

a) Reexpressando as quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou

b) Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado.

Limitações à reexpressão retrospetiva

34 — Um erro do período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospetiva exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito cumulativo do erro.

35 — Quando for impraticável determinar o período em que se começam a sentir os efeitos de um erro na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve reexpressar os saldos de abertura de ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospetiva (que pode ser o período corrente).

36 — Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve reexpressar a informação comparativa para corrigir o erro prospetivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável.

37 — A correção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, é reexpressa para períodos tão antigos quanto tal seja praticável.

38 — Quando for impraticável determinar a quantia de um erro (por exemplo, um erro na aplicação de uma política contabilística) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 35, reexpressa a informação comparativa prospetivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável. Por isso, ela ignora a parte da reexpresão cumulativa dos ativos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. Os parágrafos 40 a 43 proporcionam orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro para um ou mais períodos anteriores.

39 — As correções de erros distinguem-se de alterações nas estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas, pela sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido no momento do desfecho de uma contingência não é a correção de um erro.

Impraticabilidade com respeito à aplicação retrospetiva e à reexpressão retrospetiva

40 — Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informação comparativa para um ou mais períodos anteriores para conseguir comparabilidade para o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de uma forma que permita quer a aplicação retrospetiva de uma nova política contabilística (incluindo, para a finalidade dos parágrafos 41 a 43, a sua aplicação prospetiva a períodos anteriores) quer a reexpressão retrospetiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável recriar essa informação.

41 — É frequentemente necessário fazer estimativas de aplicação de uma política contabilística a elementos das demonstrações financeiras reconhecidos ou divulgados com respeito a transações, outros acontecimentos ou condições. A estimativa encerra alguma subjetividade e as estimativas podem ser feitas após a data do balanço. É mais difícil fazer estimativas quando se aplica retrospetivamente uma política contabilística ou se faz uma reexpressão retrospetiva para corrigir um erro de um período anterior, devido ao período de tempo mais longo que pode ter decorrido desde a transação, outro acontecimento ou condição afetados. Contudo, o objetivo das estimativas relacionadas com períodos anteriores permanece o mesmo que para as estimativas feitas no período corrente, nomeadamente, para que a estimativa reflita as circunstâncias que existiam quando a transação, outro acontecimento ou condição ocorreram.

42 — Por isso, aplicar retrospetivamente uma nova política contabilística ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:

a) Proporcione provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que tiver ocorrido a transação, outro acontecimento ou condição; e

b) Teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão.

Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, uma estimativa de justo valor não baseada num preço de mercado ou em contributos observáveis) é impraticável distinguir estes tipos de informação. Quando a aplicação retrospetiva ou a reexpressão retrospetiva exija que se faça uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir estes dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contabilística.

43 — Não deve ser usada perceção ao aplicar uma nova política contabilística a, ou ao corrigir quantias para um período anterior, quer ao fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções do órgão de gestão num período anterior, quer ao estimar as quantias reconhecidas, mensuradas ou divulgadas num período anterior. Por exemplo, quando uma entidade corrija um erro de um período anterior na mensuração de ativos financeiros previamente classificados como investimentos detidos até à maturidade, ela não altera a respetiva base de mensuração para esse período. Num outro exemplo, quando uma entidade corrija um erro de um período anterior ao calcular o seu passivo relativo a baixa por doença acumulada dos empregados, ela ignora a informação sobre uma época de gripe invulgarmente grave no período seguinte que, naturalmente, apenas foi conhecida depois das demonstrações financeiras do período anterior terem sido autorizadas para emissão. O facto das estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se emenda informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajustamento ou correção fiável da informação comparativa.

Data de eficácia

44 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016.

45 — Esta Norma substitui a NCRF 4 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 5

Divulgações de Partes Relacionadas

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever que, nas demonstrações financeiras de uma entidade, se incluam as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que a sua posição financeira e resultados possam ter sido afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos pendentes, incluindo compromissos com as mesmas.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada ao:

a) Identificar relacionamentos e transações com partes relacionadas;

b) Identificar saldos pendentes, incluindo compromissos entre uma entidade e as suas partes relacionadas;

c) Identificar as circunstâncias em que é exigida a divulgação dos itens das alíneas *a*) e *b*); e

d) Determinar as divulgações a fazer relativamente a esses itens.

3 — Esta Norma exige a divulgação de relacionamentos, transações e saldos pendentes, incluindo compromissos, com partes relacionadas nas demonstrações financeiras individuais e nas demonstrações financeiras consolidadas. As transações e saldos pendentes com partes relacionadas intragrupo são eliminados na preparação das demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

Finalidade das divulgações de partes relacionadas

4 — Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e negócios. Por exemplo, as entidades realizam frequentemente parte das suas atividades através de subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas. Nestas circunstâncias, a capacidade da entidade afetar as políticas financeiras e operacionais da investida decorre da presença de controlo, controlo conjunto ou influência significativa.

5 — Um relacionamento com partes relacionadas pode ter um efeito nos resultados e na posição financeira de uma entidade. As partes relacionadas podem efetuar transações que partes não relacionadas não realizariam. Por exemplo, uma entidade que venda bens à sua empresa-mãe pelo custo poderá não vender nesses termos a outro cliente. Além disso, as transações entre partes relacionadas podem não ser feitas pelas mesmas quantias que entre partes não relacionadas.

6 — Os resultados e a posição financeira de uma entidade podem ser afetados por um relacionamento com partes relacionadas mesmo que não ocorram transações entre si. A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afetar as transações da entidade com outras partes. Por exemplo, uma subsidiária pode cessar relações com um parceiro comercial fora do grupo aquando da aquisição pela empresa-mãe de uma outra subsidiária que se dedique à mesma atividade que o parceiro comercial alheio ao grupo. Outro exemplo poderá ocorrer quando uma das partes relacionadas se abstiver de agir por causa da influência significativa exercida pela outra parte (uma subsidiária pode ser instruída pela sua empresa-mãe a não se dedicar a atividades de pesquisa e desenvolvimento).

7 — Por estas razões, o conhecimento de transações, saldos pendentes incluindo compromissos e relacionamentos com partes relacionadas pode afetar as avaliações das operações de uma entidade por parte dos utentes de demonstrações financeiras, incluindo avaliações dos riscos e de oportunidades que se deparem à entidade.

Definições

8 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Controlo: é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma.

Controlo conjunto: é a partilha de controlo, acordada contratualmente, de uma atividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a atividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

Influência significativa: é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ou de uma atividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de ações, estatuto ou acordo.

Membros íntimos da família de um indivíduo: são aqueles membros da família que se espera que influenciem, ou sejam influenciados por esse indivíduo nos seus negócios com a entidade. Podem incluir:

a) O cônjuge ou pessoa com análoga relação de afetividade e os filhos do indivíduo;
b) Filhos do cônjuge ou de pessoa com análoga relação de afetividade; e
c) Dependentes do indivíduo, do cônjuge ou de pessoa com análoga relação de afetividade.

Parte relacionada: uma parte está relacionada com uma entidade se:

a) Direta, ou indiretamente através de um ou mais intermediários, a parte:

i) Controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (isto inclui relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias e entre subsidiárias da mesma empresa-mãe);
ii) Tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a mesma; ou
iii) Tiver um controlo conjunto sobre a entidade;

b) A parte for uma associada ou um empreendimento conjunto em que a entidade seja um empreendedor (ver NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas);
c) A parte for membro do pessoal chave da gestão da entidade ou da sua empresa-mãe;
d) A parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido nas alíneas *a*) ou *c*);
e) A parte for uma entidade sobre a qual qualquer indivíduo referido nas alíneas *c*) ou *d*) exerce controlo, controlo conjunto ou influência significativa, ou que possui, direta ou indiretamente um significativo poder de voto; ou
f) A parte for um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.

Pessoal chave de gestão: são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direção e controlo das atividades da entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.

Remuneração: inclui todos os benefícios dos empregados Os benefícios dos empregados são todas as formas de retribuição paga, a pagar ou proporcionada pela entidade, ou em nome da entidade, em troca de serviços prestados à entidade. Também inclui as retribuições pagas em nome da empresa-mãe da entidade com respeito aos serviços prestados à entidade. A remuneração inclui:

a) Benefícios a curto prazo de empregados no ativo, tais como ordenados, salários e contribuições para a segurança social, licença anual paga e pagamento de baixa por doença, participação nos lucros e bónus (se pagáveis num período de doze meses após o fim do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados);
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 anos de serviço ou licença sabática, jubilação ou outros benefícios por anos de serviço, benefícios de invalidez de longo prazo e, se não forem pagáveis na totalidade num período de doze meses após o final do período, participação nos lucros, bónus e remuneração diferida;
d) Benefícios de cessação de emprego; e
e) Benefícios de remuneração em capital próprio.

Transação com partes relacionadas: é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de haver ou não um débito de preço.

9 — Ao considerar cada possível relacionamento com partes relacionadas, deve prestar-se atenção para a substância do relacionamento e não meramente para a forma legal.

10 — No contexto desta Norma, não são necessariamente partes relacionadas as seguintes:

a) Duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gestão em comum, não obstante as alíneas *c*) e *e*) da definição de "parte relacionada".
b) Dois empreendedores simplesmente por partilharem o controlo conjunto sobre um empreendimento conjunto.
c) As seguintes entidades:

i) Entidades que proporcionam financiamentos;
ii) Sindicatos;
iii) Empresas de serviços públicos; e
iv) Departamentos e agências de administrações públicas que não exercem controlo, controlo conjunto ou influência significativa sobre a entidade que relata, simplesmente em virtude dos seus negócios normais com uma entidade (embora possam afetar a liberdade de ação de uma entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões); e

d) Um cliente, fornecedor, franchisador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transacione um volume significativo de negócios meramente em virtude da dependência económica resultante.

11 — Na definição de uma parte relacionada, tanto os associados como os empreendimentos conjuntos incluem as respetivas subsidiárias. Assim, por exemplo, uma subsidiária de uma associada e um investidor que disponha de uma influência significativa sobre essa associada são partes relacionadas entre si.

Divulgações

12 — Os relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transações entre essas partes relacionadas. Uma entidade deve divulgar o nome da empresa-mãe imediata e, se for diferente, o nome da empresa-mãe controladora final. Se nem a empresa-mãe imediata da entidade nem a empresa-mãe controladora final produzirem demonstrações financeiras disponíveis para uso público, deve também ser divulgado o nome da empresa-mãe intermédia superior seguinte que as produza.

13 — Uma entidade deve divulgar a remuneração do pessoal chave da gestão no total e para cada uma das seguintes categorias:

a) Benefícios a curto prazo dos empregados;
b) Benefícios pós-emprego;

c) Outros benefícios a longo prazo;
d) Benefícios de cessação de emprego; e
e) Benefícios de remuneração em capital próprio.

14 — Se tiver havido transações entre partes relacionadas, uma entidade deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como informação sobre as transações e saldos pendentes, incluindo compromissos necessária para a compreensão do potencial efeito do relacionamento nas demonstrações financeiras. No mínimo, as divulgações devem incluir:

a) A quantia das transações;
b) A quantia dos saldos pendentes, incluindo compromissos;
c) Ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa relacionados com a quantia dos saldos pendentes; e
d) Os gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou de cobrança duvidosa de partes relacionadas.

15 — As divulgações exigidas no parágrafo 14 devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias:

a) Empresa-mãe;
b) Entidades com controlo conjunto ou influência significativa sobre a entidade;
c) Subsidiárias;
d) Associadas;
e) Empreendimentos conjuntos nos quais a entidade seja um empreendedor;
f) Pessoal chave da gestão da entidade ou da respetiva entidade-mãe; e
g) Outras partes relacionadas.

16 — Seguem-se exemplos de transações que são divulgadas se forem feitas com uma parte relacionada:

a) Compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);
b) Compras ou vendas de propriedades e outros ativos;
c) Prestação ou receção de serviços;
d) Locações;
e) Transferências de pesquisa e desenvolvimento;
f) Transferências segundo acordos de licenças;
g) Transferências segundo acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);
h) Prestação de qualquer tipo de garantia;
i) Liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de outra parte; e
j) Compromissos no sentido de fazer algo se um determinado evento ocorrer ou não ocorrer no futuro, nomeadamente contratos executórios (reconhecidos e não reconhecidos).

17 — A participação de uma empresa-mãe ou subsidiária num plano de benefícios definidos que partilha riscos entre entidades de grupo é uma transação entre partes relacionadas.
18 — As divulgações de que as transações com partes relacionadas foram feitas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações em que não existe relacionamento entre as partes são feitas apenas se esses termos puderem ser comprovados.
19 — Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados agregadamente, exceto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transações com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade.

Entidades ligadas a administrações públicas

20 — Uma entidade que relata está isenta dos requisitos de divulgação do parágrafo 15 no que respeita às transações e saldos pendentes, incluindo compromissos, com as seguintes partes relacionadas:

a) Uma administração pública que controle, controle conjuntamente ou tenha influência significativa sobre a entidade que relata; e
b) Outra entidade que seja parte relacionada pelo facto de a mesma administração pública controlar, controlar conjuntamente ou ter influência significativa tanto sobre a entidade que relata quanto sobre essa outra entidade.

21 — Se uma entidade que relata aplicar a isenção prevista no parágrafo 20, deve divulgar os seguintes elementos no que respeita às transações e aos respetivos saldos pendentes referidos nesse parágrafo:

a) Nome da administração pública e natureza da sua relação com a entidade que relata (isto é, controlo, controlo conjunto ou influência significativa);
b) A seguinte informação, com um grau de pormenor suficiente para permitir aos utentes das demonstrações financeiras da entidade a compreensão dos efeitos das transações com a parte relacionada nessas demonstrações financeiras:

i) Natureza e quantia de cada transação individualmente significativa; e
ii) Em relação a outras transações que sejam no seu conjunto mas não individualmente significativas, uma indicação qualitativa ou quantitativa da respetiva dimensão. Os tipos de transação em causa incluem as transações referidas no parágrafo 16.

22 — Ao utilizar o seu julgamento para decidir do nível de pormenor a divulgar em conformidade com os requisitos do parágrafo 21(*b*), a entidade que relata deve tomar em consideração o grau de proximidade com a parte relacionada e outros fatores relevantes para a determinação do nível de relevância das transações, verificando nomeadamente se são:

a) Significativas em termos de dimensão;
b) Conduzidas em condições que não são as condições de mercado;
c) Distintas das operações comerciais normais, como a aquisição ou alienação de empresas;
d) Divulgadas a autoridades de regulação ou de supervisão;
e) Comunicadas à gerência de topo; e
f) Sujeitas a aprovação pelos acionistas.

Data de eficácia

23 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.
24 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.
25 — Esta Norma substitui a NCRF — 5 Divulgações de Partes Relacionadas, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 6

Ativos Intangíveis

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas. Esta Norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se, critérios especificados forem satisfeitos. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de ativos intangíveis e exige divulgações especificadas acerca de ativos intangíveis.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de ativos intangíveis, exceto:

a) Ativos intangíveis que se encontrem no âmbito de outra Norma;
b) Ativos financeiros, tal como definidos na NCRF 27 — Instrumentos Financeiros;
c) Reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver a NCRF 16 — Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); e
d) Dispêndios com o desenvolvimento e extração de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

3 — Se uma outra Norma prescrever a contabilização de um tipo específico de ativo intangível, uma entidade aplica essa Norma em vez desta. Por exemplo, esta Norma não se aplica a:

a) Ativos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso ordinário da atividade empresarial (ver a NCRF 18 — Inventários e a NCRF 19 — Contratos de Construção);
b) Ativos por impostos diferidos (ver NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento);
c) Locações que estejam dentro do âmbito da NCRF 9 — Locações;
d) Ativos provenientes de benefícios de empregados (ver NCRF 28 — Benefícios dos Empregados);
e) Ativos financeiros tal como definidos na NCRF 27 — Instrumentos Financeiros, bem como ativos financeiros cujo reconhecimento e mensuração sejam tratados na NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas e na NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação.

f) *Goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais (ver a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais).

g) Ativos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda), de acordo com a NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

4 — Alguns ativos intangíveis podem estar contidos numa 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 ativo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado segundo a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis ou como um ativo intangível segundo esta Norma, a entidade usa o seu juízo de valor para avaliar qual o elemento mais significativo. Por exemplo, o *software* de computador de uma máquina ou ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse software específico é uma parte integrante do equipamento respetivo e é tratado como ativo fixo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o *software* não for uma parte integrante do hardware respetivo, o *software* de computador é tratado como um ativo intangível.

5 — Esta Norma aplica-se, entre outras coisas, a dispêndios com publicidade, formação, arranque e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas atividades possam resultar num ativo com substância física (por exemplo, num protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, i.e., o conhecimento incorporado no mesmo.

6 — No caso de uma locação financeira, o ativo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário contabiliza um ativo intangível, detido sob uma locação financeira, de acordo com esta Norma. Os direitos protegidos por acordos de licenciamento de itens tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e copyrights são excluídos do âmbito da NCRF 9 — Locações e caem dentro do âmbito desta Norma.

7 — As exclusões do âmbito de uma Norma podem ocorrer se as atividades ou transações forem tão especializadas que deem origem a questões contabilísticas que podem necessitar de ser tratadas de uma maneira diferente. Tais questões surgem na contabilização dos dispêndios com a exploração de, ou desenvolvimento e extração de, petróleo, gás e depósitos minerais em indústrias extrativas e no caso de contratos de seguros. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios com tais atividades e contratos. Porém, esta Norma aplica-se a outros ativos intangíveis usados (tais como software de computador), e a outros dispêndios incorridos (tais como custos de arranque), em indústrias extrativas.

Definições

8 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Ativo: é um recurso:

a) Controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e

b) Do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

Ativo intangível: é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Ativos monetários: é dinheiro detido e outros ativos a receber em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

Amortização: é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo intangível durante a sua vida útil.

Custo: é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção, ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.

Desenvolvimento: é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou conceção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

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

Mercado ativo: é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

a) Os itens negociados no mercado são homogéneos;

b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e

c) Os preços estão disponíveis ao público.

Perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

Pesquisa: é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspetiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.

Quantia depreciável: é o custo de um ativo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um ativo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Valor específico para a entidade: é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um ativo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

Valor residual de um ativo: é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação do ativo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

Vida útil: é:

a) O período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou

b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Ativos intangíveis

9 — As entidades gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, conceção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objetivos comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). 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 com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

10 — Nem todos os itens descritos no parágrafo 9 satisfazem a definição de um ativo intangível, i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros. Se um item que esteja dentro do âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um ativo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Porém, se o item for adquirido numa concentração de atividades empresariais, faz parte do *goodwill* reconhecido à data da aquisição (ver parágrafo 66).

Identificabilidade

11 — A definição de um ativo intangível exige que o mesmo seja identificável para o distinguir do *goodwill*.

12 — Um ativo intangível é identificável se:

a) For separável, i. e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou

b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente desses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlo

13 — Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios. A capacidade de uma entidade de controlar os benefícios económicos futuros de um ativo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam de cumprimento forçado por um tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar o controlo sobre o ativo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser 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 entidade 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 dos empregados de manter a confidencialidade.

15 — Uma entidade pode ter uma equipa de pessoal habilitado e pode ser capaz de identificar capacidades incrementais do pessoal que conduzam a benefícios económicos futuros derivados da formação. A entidade pode também esperar que o pessoal continue a pôr as suas

capacidades ao seu dispor. Porém, geralmente uma entidade não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos futuros provenientes de uma equipa de pessoal habilitado e da formação para que estes itens satisfaçam a definição de um ativo intangível. Por uma razão semelhante, é improvável que uma gestão específica ou um talento técnico satisfaça a definição de ativo intangível, a menos que esteja protegido por direitos legais para usá-lo e obter dele os benefícios económicos futuros esperados e que também satisfaça as outras partes da definição.

16 — Uma entidade pode ter uma carteira de clientes ou uma quota de mercado e esperar que, devido aos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a empresa. Porém, na ausência de direitos legais para proteger, ou de outras formas controlar, o relacionamento com clientes ou a sua fidelidade para com a entidade, esta geralmente não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos esperados derivados do relacionamento e fidelização dos clientes para que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, quotas de mercado, relacionamento com clientes e fidelidade dos clientes) satisfaçam a definição de ativos intangíveis. Na ausência de direitos legais para proteger os relacionamentos com os clientes, as transações de troca dos próprios relacionamentos com os clientes ou outros semelhantes (que não sejam como parte de uma concentração de atividades empresariais) constituem prova de que a entidade está, não obstante, capacitada para controlar os benefícios económicos futuros esperados que fluam dos relacionamentos com os clientes. Dado que essas transações de troca também constituem prova de que os relacionamentos com os clientes, em si mesmos, são separáveis, esses relacionamentos com os clientes satisfazem a definição de ativo intangível.

Benefícios económicos futuros

17 — Os benefícios económicos futuros que fluam de um ativo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar os réditos futuros.

Reconhecimento e mensuração

18 — O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:

a) A definição de ativo intangível (ver parágrafos 8 a 17); e
b) Os critérios de reconhecimento de ativos (ver parágrafos 21 a 23).

Estes requisitos aplicam-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

19 — Os parágrafos 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento a ativos intangíveis adquiridos separadamente, e os parágrafos 33 a 41 tratam da sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais. O parágrafo 42 trata da mensuração inicial dos ativos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio de entidades públicas, os parágrafos 43 a 45 das trocas de ativos intangíveis e os parágrafos 46 a 48 do tratamento do *goodwill* gerado internamente. Os parágrafos 49 a 65 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente.

20 — A natureza dos ativos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um tal ativo ou substituições de parte do mesmo. Em conformidade, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenham os futuros benefícios económicos esperados incorporados num ativo intangível existente em vez de corresponder à definição de ativo intangível e aos critérios de reconhecimento nesta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir os dispêndios subsequentes diretamente a um ativo intangível em particular em vez de à empresa como um todo. Portanto, apenas raramente os dispêndios subsequentes — dispêndios incorridos após o reconhecimento inicial de um ativo intangível adquirido ou após a conclusão de um ativo intangível gerado internamente — serão reconhecidos na quantia escriturada de um ativo. Consistentemente com o parágrafo 61, os dispêndios subsequentes com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes (sejam comprados externamente ou gerados internamente) são sempre reconhecidos nos resultados como incorridos. Tal acontece porque um tal dispêndio não pode ser distinguido do dispêndio para desenvolver o negócio como um todo.

21 — Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

a) For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e
b) O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

22 — Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e sustentáveis que representem a melhor estimativa do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do ativo.

23 — Uma entidade usa o seu juízo de valor para avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do ativo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa.

24 — Um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.

Aquisição separada

25 — Normalmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível irá refletir as expectativas acerca da probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados incorporados no ativo irão fluir para a entidade. Por outras palavras, a entidade espera que haja um influxo de benefícios económicos, mesmo que haja incerteza quanto à tempestividade ou à quantia do influxo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(*a*) é sempre considerado como estando satisfeito para ativos intangíveis adquiridos separadamente.

26 — Além disso, o custo de um ativo intangível adquirido separadamente pode normalmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente assim quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros ativos monetários.

27 — O custo de um ativo intangível adquirido separadamente compreende:

a) O seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e
b) Qualquer custo diretamente atribuível de preparação do ativo para o seu uso pretendido.

28 — Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

a) Custos de benefícios dos empregados diretamente resultantes de levar o ativo à sua condição de funcionamento;
b) Honorários resultantes diretamente de levar o ativo até à sua condição de funcionamento; e
c) Custos de testes para concluir se o ativo funciona corretamente.

29 — Exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um ativo intangível são:

a) Custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou atividades promocionais);
b) Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
c) Custos de administração e outros custos gerais.

30 — O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um ativo intangível cessa quando o ativo estiver na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um ativo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse ativo. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um ativo intangível:

a) Os custos incorridos enquanto um ativo capaz de funcionar da forma pretendida ainda esteja para ser colocado em uso; e
b) Perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura da produção do ativo.

31 — Algumas operações ocorrem em ligação com o desenvolvimento de um ativo intangível, mas não são indispensáveis para colocar o ativo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida. Estas operações inerentes podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Dado que as operações inerentes não são indispensáveis para colocar um ativo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida, o rendimento e os gastos relacionados de operações inerentes são reconhecidos imediatamente nos resultados e incluídos nas respetivas classificações de rendimento ou gasto.

32 — Se o pagamento de um ativo intangível for diferido para além do prazo normal de crédito, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período do crédito a não ser que seja capitalizada de acordo com o tratamento previsto na NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos.

Aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais

33 — De acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais, se um ativo intangível for adquirido numa concentração

de atividades empresariais, o custo desse ativo intangível é o seu justo valor à data da aquisição. O justo valor de um ativo intangível reflete as expectativas do mercado relativas à probabilidade de que os benefícios económicos futuros incorporados no ativo fluam para a entidade. Por outras palavras, a entidade espera que haja um influxo de benefícios económicos, mesmo que haja incerteza quanto à tempestividade ou à quantia do influxo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(*a*) é sempre considerado como estando satisfeito para ativos intangíveis adquiridos em concentrações de atividades empresariais.

34 — Portanto, de acordo com esta Norma e com a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais, um adquirente reconhece na data da aquisição, separadamente do *goodwill,* um ativo intangível da adquirida se o justo valor do ativo puder ser fiavelmente mensurado, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da concentração de atividades empresariais. Isto significa que o adquirente reconhece como um ativo, separadamente do *goodwill,* um projeto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projeto corresponda à definição de ativo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. Um projeto de pesquisa e desenvolvimento em curso de uma adquirida corresponde à definição de ativo intangível quando:

a) Corresponda à definição de ativo; e

b) Seja identificável, i.e. separável, ou decorra de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do justo valor de um ativo intangível adquirido numa concentração de atividades empresariais

35 — Se um ativo intangível adquirido numa concentração de atividades empresariais for separável ou decorrer de direitos contratuais ou de outros direitos legais, existe informação suficiente para fiavelmente mensurar o justo valor do ativo. Quando, para as estimativas usadas para mensurar o justo valor de um ativo intangível, existir uma série de possíveis desfechos com diferentes probabilidades, essa incerteza entra na mensuração do justo valor do ativo.

36 — Um ativo intangível adquirido numa concentração de atividades empresariais pode ser separável, mas apenas em conjunto com um ativo tangível ou intangível relacionado. Nestes casos, a adquirente reconhece o ativo intangível separadamente do *goodwill*, mas em conjunto com o item relacionado.

37 — A adquirente pode reconhecer um grupo de ativos intangíveis complementares como um ativo único desde que os ativos individuais do grupo tenham vidas úteis semelhantes. Por exemplo, os termos "marca" e "nome de marca" são muitas vezes usados como sinónimos para marcas comerciais e outras marcas. Contudo, os primeiros são termos gerais de marketing que são tipicamente usados para referir um grupo de ativos complementares tais como uma marca comercial (ou marca de serviço) e o nome comercial, fórmulas, receitas e especialização tecnológica.

38 — Os preços de cotação, num mercado ativo, proporcionam a estimativa mais fiável do justo valor de um ativo intangível (ver também o parágrafo 76). O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta. Se os preços correntes de oferta não estiverem disponíveis, o preço da transação semelhante mais recente pode proporcionar um critério a partir do qual se pode estimar o justo valor, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transação e a data à qual o justo valor do ativo seja estimado.

39 — Se não existir mercado ativo para um ativo intangível, o seu justo valor é a quantia que a entidade teria de pagar, à data da aquisição, pelo ativo numa transação entre partes conhecedoras não relacionadas e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transações recentes de ativos semelhantes. Dispêndio subsequente num projeto de pesquisa e desenvolvimento em curso adquirido

40 — O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento que:

a) Se relacione com um projeto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente ou numa concentração de atividades empresariais e reconhecido como ativo intangível; e

b) Seja incorrido após a aquisição desse projeto,

deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 52 a 60.

41 — A aplicação dos requisitos dos parágrafos 52 a 60 significa que o dispêndio subsequente num projeto de pesquisa ou investigação em curso adquirido separadamente ou numa concentração de atividades empresariais e reconhecido como ativo intangível é:

a) Reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de pesquisa;

b) Reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de desenvolvimento que não satisfaça os critérios de reconhecimento como ativo intangível do parágrafo 55; e

c) Adicionado à quantia escriturada do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido se for dispêndio de desenvolvimento que satisfaça os critérios de reconhecimento do parágrafo 55.

Aquisição por meio de um subsídio das entidades públicas

42 — Em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio de uma entidade pública. Isto pode acontecer quando uma entidade pública transferir ou imputar a uma entidade ativos 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. De acordo com a NCRF 22 — Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas, uma entidade pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o ativo intangível como o subsídio. Se uma entidade escolher não reconhecer o ativo inicialmente pelo justo valor, a entidade reconhece inicialmente o ativo por uma quantia nominal (o outro tratamento permitido pela NCRF 22) mais qualquer dispêndio que seja diretamente atribuível para preparar o ativo para o seu uso pretendido.

Troca de ativos

43 — Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos em troca de um ativo ou ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. Esta questão refere-se simplesmente a uma troca de um ativo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal ativo intangível é mensurado pelo justo valor a não ser que *a*) a transação da troca careça de substância comercial ou *b*) nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O ativo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

44 — Uma entidade determina se uma transação de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transação. Uma transação de troca tem substância comercial se:

a) A configuração (i. e. risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do ativo transferido; ou

b) O valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetada pela transação se altera como resultado da troca; e

c) A diferença identificada na alínea *a*) ou na *b*) for significativa em relação ao justo valor dos ativos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transação de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetada pela transação deve refletir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efetuar cálculos detalhados.

45 — O parágrafo 21(*b*) especifica que uma condição para o reconhecimento de um ativo intangível é que o custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado. O justo valor de um ativo intangível para o qual não existam transações de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se *a*) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse ativo ou *b*) as probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo possam ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor. Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do ativo recebido como do ativo cedido, então o justo valor do ativo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do ativo recebido seja mais claramente evidente.

Goodwill gerado internamente

46 — O *goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como um ativo.

47 — Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um ativo 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 ativo porque não é um recurso identificável (i. e. não é separável nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser fiavelmente mensurado pelo custo.

48 — As diferenças entre o valor de mercado de uma entidade e a quantia escriturada dos seus ativos líquidos identificáveis em qualquer momento podem captar uma série de fatores que afetem o valor da entidade. Contudo, tais diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

Ativos intangíveis gerados internamente

49 — Por vezes, é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para reconhecimento por causa de problemas em:

a) Identificar se e quando existe um ativo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados; e
b) Determinar fiavelmente o custo do ativo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um ativo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o *goodwill* da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia-a-dia.

Por isso, além de se conformar com os requisitos gerais do reconhecimento e mensuração inicial de um ativo intangível, uma entidade aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 50 a 65 a todos os ativos intangíveis gerados internamente.
50 — Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a formação do ativo em:

a) Uma fase de pesquisa; e
b) Uma fase de desenvolvimento.

Se bem que os termos "pesquisa" e "desenvolvimento" estejam definidos, os termos "fase de pesquisa" e "fase de desenvolvimento" têm um sentido mais amplo para a finalidade desta Norma.
51 — Se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projeto interno para criar um ativo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projeto como se fosse incorrido somente na fase da pesquisa.

Fase de pesquisa

52 — Nenhum ativo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.
53 — Na fase de pesquisa de um projeto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um ativo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.
54 — Exemplos de atividades de pesquisa são:

a) Atividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
b) A procura de, avaliação e seleção 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, conceção, avaliação e seleção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de desenvolvimento

55 — Um ativo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projeto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

a) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou venda;
b) A sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
c) A sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
d) A forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do ativo intangível;
e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

56 — Na fase de desenvolvimento de um projeto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que o ativo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Tal acontece porque a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.
57 — Exemplos das atividades de desenvolvimento são:

a) A conceção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;
b) A conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;
c) A conceção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e
d) A conceção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

58 — Para demonstrar como um ativo intangível gerará benefícios económicos futuros prováveis, uma entidade avalia os futuros benefícios económicos a serem recebidos do ativo usando os princípios da NCRF 12 — Imparidade de Ativos. Se o ativo gerar benefícios económicos apenas em combinação com outros ativos, a entidade aplica o conceito de unidades geradoras de caixa tal como definido na NCRF 12.
59 — A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um ativo intangível pode ser demonstrada, por exemplo, por um plano empresarial que mostre os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da entidade para assegurar esses recursos. Em alguns casos, uma entidade demonstra a disponibilidade de financiamento externo pela obtenção de uma indicação do mutuante da sua vontade de financiar o plano.
60 — Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um ativo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar copyrights ou licenças ou para desenvolver software de computadores.
61 — As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.
62 — Dispêndios com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância gerados internamente não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como ativos intangíveis.

Custo de um ativo intangível gerado internamente

63 — O custo de um ativo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 24 é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o ativo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 21, 22 e 55. O parágrafo 69 proíbe a reposição como ativo de dispêndio reconhecido como um gasto antes da data em que o ativo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento referidos.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 64

Uma entidade está a desenvolver um novo processo de produção. Durante 2005, os dispêndios incorridos foram 1000 unidades monetárias (UM), das quais 900 UM foram incorridas antes de 1 de dezembro de 2005 e 100 UM entre 1 de dezembro de 2005 e 31 de dezembro de 2005. A entidade é capaz de demonstrar que, em 1 de dezembro de 2005, o processo de produção satisfazia os critérios de reconhecimento como um ativo 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 estimada em 500 UM.

No fim de 2005, o processo de produção é reconhecido como um ativo intangível por um custo de 100 UM (dispêndio incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram satisfeitos, isto é, 1 de dezembro de 2005). O dispêndio de 900 UM incorrido antes de 1 de dezembro de 2005 foi reconhecido como um gasto porque os critérios de reconhecimento não foram satisfeitos até 1 de dezembro de 2005. Este dispêndio não faz parte do processo de produção reconhecido no balanço.

Durante 2006, o dispêndio incorrido foi de 2.000 UM. No fim de 2006, a quantia recuperável de *know-how* incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de estar disponível para uso) é estimado em 1.900 UM.

No fim de 2006, o custo de processo de produção é de 2.100 UM (um dispêndio de 100 UM reconhecido no fim de 2005 mais dispêndio de 2.000 UM reconhecido em 2006). A entidade reconhece uma perda por imparidade de 200 UM para ajustar a quantia escriturada do processo antes da perda por imparidade (2.100 UM) à sua quantia recuperável (1.900 UM). Esta perda por imparidade será revertida num período subsequente se os requisitos da NCRF 12 — Imparidade de Ativos para a reversão de uma perda por imparidade forem satisfeitos.

64 — O custo de um ativo intangível gerado internamente compreende todos os custos diretamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

a) Os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos ao gerar o ativo intangível;
b) Os custos dos benefícios dos empregados associados à formação do ativo intangível;
c) As taxas de registo de um direito legal; e
d) A amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o ativo intangível.

A NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um ativo intangível gerado internamente.
65 — Não são, porém, componentes do custo de um ativo intangível gerado internamente:

a) Os dispêndios com vendas, gastos administrativos e outros gastos gerais a menos que estes dispêndios possam ser diretamente atribuídos à preparação do ativo para uso;
b) Ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o ativo atingir o desempenho planeado; e
c) Dispêndios com a formação do pessoal para utilizar o ativo.

Reconhecimento de um gasto

66 — O dispêndio com um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido a menos que:

a) Faça parte do custo de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 18 a 65); ou
b) O item seja adquirido numa concentração de atividades empresariais e não possa ser reconhecido como um ativo intangível. Neste caso, o dispêndio deve fazer parte da quantia atribuída ao *goodwill* à data da aquisição (ver a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais).
67 — Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum ativo intangível ou outro ativo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Por exemplo, exceto quando fizer parte do custo de uma concentração de atividades empresariais, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for incorrido (ver o parágrafo 52). Outros exemplos de dispêndios que sejam reconhecidos como um gasto quando forem incorridos incluem:

a) Dispêndios com atividades de arranque (i.e. custos de arranque), a não ser que estes dispêndios estejam incluídos no custo de um item de ativo fixo tangível de acordo com a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio (i.e. custos pré-abertura) ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos produtos ou processos (i. e. custos pré-operacionais);
b) Dispêndios com atividades de formação;
c) Dispêndios com atividades de publicidade e promocionais (incluindo catálogos de venda por correspondência); e
d) Dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

68 — O parágrafo 66 não exclui o reconhecimento de um pré-pagamento como um ativo quando o pagamento pela entrega de bens ou serviços tenha sido feito antes da entrega de bens ou da prestação de serviços.

Gastos passados a não serem reconhecidos como um ativo

69 — O dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um ativo intangível em data posterior.

Mensuração após reconhecimento

70 — Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 72 ou o modelo de revalorização do parágrafo 73 como sua política contabilística. Se um ativo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros ativos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado ativo para esses ativos.

71 — Uma classe de ativos intangíveis é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis são simultaneamente revalorizados para evitar revalorizações seletivas de ativos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que representem uma mistura de custos e de valores em datas diferentes.

Modelo do custo

72 — Após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização

73 — Após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que seja o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Para a finalidade de revalorizações segundo esta Norma, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado ativo. As revalorizações devem ser feitas com tal regularidade que na data do balanço a quantia escriturada do ativo não difira materialmente do seu justo valor.
74 — O modelo de revalorização não permite:

a) A revalorização de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou
b) O reconhecimento inicial de ativos intangíveis por quantias que não sejam o custo.

75 — O modelo de revalorização é aplicado depois de um ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo seu custo. Porém, se apenas parte do custo de um ativo intangível for reconhecido como um ativo porque o ativo só satisfez os critérios de reconhecimento a meio do seu processo de fabrico (ver parágrafo 65), o modelo de revalorização pode ser aplicado ao total desse ativo. Além disso, o modelo de revalorização pode ser aplicado a um ativo intangível que tenha sido recebido por meio de um subsídio de uma entidade pública e reconhecido por uma quantia nominal (ver parágrafo 42).
76 — Não é vulgar que exista um mercado ativo com as características descritas no parágrafo 8 para um ativo intangível, se bem que isto possa acontecer. Por exemplo, em algumas jurisdições, pode existir um mercado ativo para licenças de táxis livremente transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção. Contudo, pode não existir um mercado ativo para marcas, cabeçalhos de jornais, direitos de editar músicas e filmes, patentes ou marcas comerciais, porque cada um de tais ativos é único. Além disso, se bem que ativos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais, sendo as transações relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um ativo pode não proporcionar evidência suficiente do justo valor de um outro. Além disso, os preços não estão muitas vezes disponíveis publicamente.
77 — A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos ativos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um ativo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessário uma revalorização adicional. Alguns ativos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais. Tais frequentes revalorizações são desnecessárias para ativos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.
78 — Se um ativo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização é ou:

a) Reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia bruta escriturada do ativo de forma a que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada; ou
b) Eliminada contra a quantia bruta escriturada do ativo e a quantia líquida reexpressa como a quantia revalorizada do ativo.

79 — Se um ativo intangível numa classe de ativos intangíveis revalorizados não puder ser revalorizado porque não há qualquer mercado ativo para esse ativo, o ativo deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização e perdas por imparidade acumuladas.
80 — Se o justo valor de um ativo intangível revalorizado já não puder ser determinado com referência a um mercado ativo, a quantia escriturada do ativo deve ser a sua quantia revalorizada à data da última revalorização com referência ao mercado ativo menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes.
81 — O facto de já não existir um mercado ativo para um ativo intangível revalorizado pode indicar que o ativo pode estar com imparidade

e que ele necessita de ser testado de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos.

82 — Se o justo valor do ativo puder ser determinado com referência a um mercado ativo numa data de mensuração subsequente, o modelo de revalorização é aplicado a partir dessa data.

83 — Se a quantia escriturada de um ativo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado diretamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo ativo previamente reconhecido nos resultados.

84 — Se a quantia escriturada de um ativo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada diretamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor no excedente de revalorização com respeito a esse ativo.

85 — O excedente de revalorização acumulado incluído no capital próprio só pode ser transferido diretamente para resultados transitados quando o excedente for realizado. O excedente total pode ser realizado pela retirada de uso ou pela alienação do ativo. Porém, algum do excedente pode ser realizado logo que o ativo seja usado pela entidade; em tal caso, a quantia do excedente realizado é a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada valorizada do ativo e a amortização que teria sido reconhecida baseada no custo histórico do ativo. A transferência do excedente de revalorização para resultados transitados não é feita através da demonstração dos resultados.

Vida útil

86 — Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é ou finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de unidades de produção ou de unidades similares constituintes dessa vida útil. Um ativo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere influxos de caixa líquidos para a entidade.

87 — A contabilização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com uma vida útil finita é amortizado nos termos dos parágrafos 95 a 104, e um ativo intangível com uma vida útil indefinida é amortizado nos termos do parágrafo 105.

88 — Muitos fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo intangível, incluindo:

a) O uso esperado do ativo por parte da entidade e se o ativo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;

b) Os ciclos de vida típicos para o ativo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;

c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;

d) A estabilidade do setor em que o ativo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;

e) Ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;

f) O nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;

g) O período de controlo sobre o ativo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas, e datas do termo do período de concessão estabelecido nos Acordos de Concessão de Serviços; e

h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.

89 — O termo "indefinida" não significa "infinita". A vida útil de um ativo intangível reflete apenas o nível de dispêndio de manutenção futuro exigido para manter o ativo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do ativo, e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. Uma conclusão de que a vida útil de um ativo intangível é indefinida não deve depender do dispêndio futuro planeado para além do exigido para manter o ativo nesse padrão de desempenho.

90 — Dada a história de rápidas alterações na tecnologia, o software de computadores e muitos outros ativos intangíveis são suscetíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta.

91 — A vida útil de um ativo intangível pode ser muito longa ou mesmo indefinida. A incerteza justifica estimar a vida útil de um ativo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.

92 — A vida útil de um ativo intangível que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o ativo. Se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do ativo intangível deve incluir o(s) período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo.

93 — Podem existir tanto fatores legais como económicos que influenciem a vida útil de um ativo intangível. Os fatores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos pela entidade. Os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes fatores.

94 — A existência dos seguintes fatores, entre outros, indica que uma entidade deveria ser capaz de renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem um custo significativo:

a) Há evidência, possivelmente baseada na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender do consentimento de terceiros, isto inclui evidência de que os terceiros darão o seu consentimento;

b) Há evidência de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão satisfeitas; e

c) O custo da renovação para a entidade não é significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação.

Ativos intangíveis com vidas úteis finitas

Período de amortização e método de amortização

95 — A quantia depreciável de um ativo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o ativo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida. A amortização deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo de alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 — Ativos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o ativo for desreconhecido. O método de amortização usado deve refletir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha reta. O custo de amortização em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que esta ou outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro ativo.

96 — Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha reta, o método degressivo e o método da unidade de produção. O método usado é selecionado na base do modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo e é aplicado consistentemente de período a período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses futuros benefícios económicos.

97 — A amortização é normalmente reconhecida nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num ativo são absorvidos pela produção de outros ativos. Neste caso, o custo de amortização constitui parte do custo do outro ativo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários (ver NCRF 18 — Inventários).

Valor residual

98 — O valor residual de um ativo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero a menos que:

a) Haja um compromisso de um terceiro de comprar o ativo no final da sua vida útil; ou

b) Haja um mercado ativo para o ativo 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.

99 — A quantia depreciável de um ativo com uma vida útil finita é determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o ativo intangível antes do fim da sua vida económica.

100 — Uma estimativa do valor residual de um ativo baseia-se na quantia recuperável resultante da alienação usando os preços prevalecentes à data da estimativa para a venda de um ativo semelhante que tenha

atingido o final da sua vida útil e que tenha funcionado em condições semelhantes àquelas em que o ativo será utilizado. O valor residual é revisto pelo menos no final de cada ano financeiro. De acordo com a NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, uma alteração no valor residual do ativo é contabilizada como alteração numa estimativa contabilística.

101 — O valor residual de um ativo intangível pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do ativo. Se assim for, o débito de amortização do ativo é zero a menos que, e até que, o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do ativo.

Revisão do período de amortização e do método de amortização

102 — O período de amortização e o método de amortização para um ativo intangível com uma vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um ativo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo, o método de amortização deve ser modificado para refletir o modelo alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

103 — Durante a vida de um ativo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil é inapropriada. Por exemplo, o reconhecimento de uma perda por imparidade pode indicar que o período de amortização deve ser alterado.

104 — Com o decorrer do tempo, o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para uma entidade provenientes de um ativo 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 reta. Um outro exemplo é se o uso dos direitos representados por uma licença é diferido dependendo de ação sobre outros componentes do plano de negócio. Neste caso, os benefícios económicos que fluem do ativo só podem vir a ser recebidos em períodos mais tardios.

Ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas

105 — Um ativo intangível com uma vida útil indefinida deve ser amortizado num período máximo de 10 anos, aplicando-se-lhe, com as necessárias adaptações, o disposto nos parágrafos 95 a 104.

Revisão da avaliação da vida útil

106 — A vida útil de um ativo intangível que esteja a ser amortizado nos termos do parágrafo 105 deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

Recuperabilidade da quantia escriturada — perdas por imparidade

107 — Para determinar se um ativo intangível está com imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 — Imparidade de Ativos. Esta Norma explica quando e como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus ativos, como determina a quantia recuperável de um ativo e quando reconhece ou reverte uma perda por imparidade.

Retiradas de uso e alienações

108 — Um ativo intangível deve ser desreconhecido:

a) No momento da alienação; ou
b) Quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

109 — O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um ativo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do ativo. Deve ser reconhecido nos resultados quando o ativo for desreconhecido (a menos que a NCRF 9 — Locações o exija de outra forma numa venda e relocação).

110 — A alienação de um ativo intangível pode ocorrer numa variedade de formas, incluindo a própria venda ou doação. Ao determinar a data da alienação desse ativo, uma entidade aplica os critérios da NCRF 20 — Rédito para reconhecer o rédito da venda de bens. A NCRF 9 — Locações aplica-se à alienação por venda e relocação.

111 — Se de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 21 uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um ativo o custo de uma substituição de parte de um ativo intangível, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação de qual o custo da parte substituída no momento em que foi adquirida ou gerada internamente.

112 — A retribuição recebível pela alienação de um ativo intangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do ativo intangível for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com NCRF 20 — Rédito refletindo o rendimento efetivo sobre a conta a receber.

113 — A amortização de um ativo intangível não cessa quando o ativo intangível já não for usado, a não ser que o ativo tenha sido totalmente amortizado ou esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo de alienação que esteja classificado como detido para venda), de acordo com a NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos Para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

Data de eficácia

114 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

115 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

116 — Esta Norma substitui a NCRF 6 — Ativos Intangíveis, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7

Ativos Fixos Tangíveis

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico para ativos fixos tangíveis, para que os utentes das demonstrações financeiras possam perceber a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus ativos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento. Os principais aspetos a considerar na contabilização dos ativos fixos tangíveis são o seu reconhecimento e mensuração.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de ativos fixos tangíveis exceto quando uma outra Norma exija ou permita um tratamento contabilístico diferente.

3 — Esta norma não se aplica a:

a) Ativos fixos tangíveis classificados como detidos para venda, de acordo com a NCRF 8 — Ativos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;
b) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver NCRF 17 — Agricultura);
c) Ativos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais (ver NCRF 16 — Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); ou
d) Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

Contudo, esta Norma aplica-se aos ativos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas *b*) a *d*).

4 — Outras Normas podem exigir o reconhecimento de um item do ativo fixo tangível com base numa abordagem diferente da usada nesta Norma. Por exemplo, a NCRF 9 — Locações exige que uma entidade avalie o reconhecimento de um item do ativo fixo tangível locado na base da transferência de riscos e vantagens. Porém, em tais casos, são prescritos na referida Norma outros aspetos do tratamento contabilístico destes ativos, incluindo a depreciação.

5 — Uma entidade que use o modelo de custo para propriedades de investimento em conformidade com a NCRF 11 — Propriedades de Investimento deve usar o modelo de custo desta Norma.

Definições

6 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Ativos fixos tangíveis: são itens tangíveis os que:

a) Sejam detidos 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.

Custo: é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.

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

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

Perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

Quantia depreciável: é o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um ativo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Quantia recuperável: é a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo ou unidade geradora de caixa menos os custos de alienação e o seu valor de uso.

Valor específico para a entidade: é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um ativo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

Valor residual: de um ativo é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um ativo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

Vida útil: é:

a) O período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou
b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Reconhecimento

7 — O custo de um item de ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

a) For provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade; e
b) O custo do item puder ser mensurado fiavelmente.

8 — Os itens como, por exemplo, peças sobressalentes, equipamentos de reserva e equipamentos de manutenção são reconhecidos de acordo com esta NCRF quando satisfazem a definição de ativos fixos tangíveis. Caso contrário, são classificados como inventário.

9 — Esta Norma não prescreve a unidade de medida para reconhecimento, isto é, aquilo que constitui um item do ativo fixo tangível. Assim, é necessário exercer juízos de valor ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas de uma entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor agregado.

10 — Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus ativos fixos tangíveis e custos de equipamento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo fixo tangível e os custos incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

11 — Podem ser considerados no ativo por uma só quantidade e quantia fixa, os itens imobilizados que, no seu conjunto, satisfaçam simultaneamente as seguintes condições:

a) Sejam renovados frequentemente;
b) Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade; e
c) Tenham uma vida útil não superior a três anos.

Custos iniciais

12 — Os itens do ativo fixo tangível podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal ativo fixo tangível, embora não aumentando diretamente futuros benefícios económicos de qualquer item particular existente de ativo fixo tangível, pode ser necessário para que a entidade obtenha futuros benefícios económicos dos seus outros ativos. Esses itens do ativo fixo tangível qualificam-se para o reconhecimento como ativos porque permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos ativos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de se conformar com exigências ambientais para a produção e armazenamento de químicos perigosos. Os melhoramentos nas instalações relacionados são reconhecidos como um ativo porque, sem eles, a entidade não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos. Contudo, a quantia escriturada resultante desse ativo e ativos relacionados é testada quanto a imparidade de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos.

Custos subsequentes

13 — Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os custos da assistência diária são primordialmente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para "reparações e manutenção" de um item do ativo fixo tangível.

14 — Partes de alguns itens do ativo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refratários) 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. Itens do ativo fixo tangível também podem ser adquiridos para efetuar uma substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para efetuar uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 66 a 71).

15 — A condição de continuar a operar um item do ativo fixo tangível (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do item do ativo fixo tangível, como substituição, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é desreconhecida. Isto ocorre independentemente de o custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de uma futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual o custo do componente de inspeção existente quando o item foi adquirido ou construído.

Mensuração no reconhecimento

16 — Um item do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

Elementos do custo

17 — O custo de um item do ativo fixo tangível compreende:

a) O seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;
b) Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida; e
c) A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

18 — Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

a) Custos de benefícios dos empregados (ver subsidiariamente a NCRF 28 — Benefícios dos Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de um item do ativo fixo tangível;
b) Custos de preparação do local;

c) Custos iniciais de entrega e de manuseamento;
d) Custos de instalação e montagem;
e) Custos de testar se o ativo funciona corretamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
f) Honorários.

19 — Uma entidade aplica a NCRF 18 — Inventários aos custos das obrigações de desmantelamento, remoção e restauro do local em que um item está localizado que sejam incorridos durante um determinado período como consequência de ter usado o item para produzir inventários durante esse período. As obrigações por custos contabilizados de acordo com a NCRF 18 ou com a presente Norma são reconhecidas e mensuradas de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

20 — Exemplos de custos que não são custos de um item do ativo fixo tangível são:

a) Custos de abertura de novas instalações;
b) Custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou atividades promocionais);
c) Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
d) Custos de administração e outros custos gerais.

21 — O reconhecimento dos custos na quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível cessa quando o item está na localização e condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um item não são incluídos na quantia escriturada desse item. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível:

a) Custos incorridos enquanto um item capaz de funcionar da forma pretendida ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a ser usado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
b) Perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a exigência da produção do item; e
c) Custos de relocalização ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.

22 — Algumas operações ocorrem em ligação com a construção ou desenvolvimento de um item do ativo fixo tangível, mas não são necessárias para colocar o item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida. Estas operações ocasionais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, podem ser obtidos rendimentos através do uso de um local de construção como um parque de estacionamento até a construção ter início. Dado que não são necessárias operações inerentes para colocar um item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida, o rendimento e os respetivos gastos das operações inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas suas respetivas classificações de rendimento ou de gasto.

23 — O custo de um ativo construído pela própria entidade determina-se usando os mesmos princípios quanto a um ativo adquirido. Se uma entidade produzir ativos idênticos para venda no decurso normal das operações empresariais, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de construir um ativo para venda (ver NCRF 18). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos. De forma semelhante, o custo de quantias anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na autoconstrução de um ativo não é incluído no custo do ativo. A NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos estabelece critérios para o reconhecimento do juro como componente da quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível construído pela própria entidade.

Mensuração do custo

24 — O custo de um item do ativo fixo tangível é equivalente ao preço em dinheiro à data do reconhecimento. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço em dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do item de acordo com o tratamento previsto na NCRF 10.

25 — Um ou mais itens do ativo fixo tangível podem ser adquiridos em troca de um ativo ou ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. O seguinte exemplo refere-se simplesmente a uma troca de um ativo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de um tal item do ativo fixo tangível é mensurado pelo justo valor a não ser que *a*) a transação da troca careça de substância comercial; ou *b*) nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O item adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o ativo cedido. Se o item adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

26 — Uma entidade determina se uma transação de troca tem substância comercial considerando a extensão em que se espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transação. Uma transação de troca tem substância comercial se:

a) A configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do ativo transferido; ou
b) O valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetada pelas alterações na transação como resultado da troca; e
c) A diferença na alínea *a*) ou *b*) for significativa relativamente ao justo valor dos ativos trocados.

Para determinar se uma transação de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetada pela transação deve refletir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efetuar cálculos detalhados.

27 — Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do ativo recebido como do ativo cedido, então o justo valor do ativo cedido é usado para mensurar o custo do ativo recebido a não ser que o justo valor do ativo recebido seja mais claramente evidente.

28 — O custo de um item do ativo fixo tangível detido por um locatário segundo uma locação financeira é determinado de acordo com a NCRF 9.

Mensuração após reconhecimento

29 — Uma entidade deve escolher o modelo de custo do parágrafo 30 ou o modelo de revalorização do parágrafo 31 como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.

Modelo do custo

30 — Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização

31 — Após o reconhecimento como um ativo, um item do ativo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.

32 — O justo valor de terrenos e edifícios deve ser determinado a partir de provas com base no mercado por avaliação que deverá ser realizada por avaliadores profissionalmente qualificados e independentes. O justo valor de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação.

33 — Se não houver provas, com base no mercado, do justo valor devido à natureza especializada do item do ativo fixo tangível ou se o item for raramente vendido, exceto como parte de um negócio em continuação, uma entidade não pode utilizar o método de revalorização.

34 — A frequência das revalorizações depende das alterações nos justos valores dos ativos fixos tangíveis que estão a ser revalorizados. Quando o justo valor de um ativo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova revalorização. Alguns itens do ativo fixo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitando, por conseguinte, de revalorização anual. Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens do ativo fixo tangível apenas com alterações insignificantes no justo valor. Em vez disso, pode ser necessário revalorizar o item apenas a cada três ou cinco anos.

35 — Quando um item do ativo fixo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:

a) Reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do ativo a fim de que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes

usado quando um ativo for revalorizado por meio da aplicação de um índice para determinar o seu custo de reposição depreciado.

b) Eliminada contra a quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo. Este método é muitas vezes usado para edifícios.

A quantia do ajustamento proveniente da reexpressão ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição na quantia escriturada que seja contabilizado de acordo com os parágrafos 39 e 40.

36 — Se um item do ativo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do ativo fixo tangível à qual pertença esse ativo deve ser revalorizada.

37 — Uma classe do ativo fixo tangível é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. 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.

38 — Os itens integrados numa classe do ativo fixo tangível são revalorizados simultaneamente a fim de ser evitada a revalorização seletiva de ativos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de ativos pode ser revalorizada numa base rotativa desde que a revalorização da classe de ativos seja concluída num curto período e desde que as revalorizações sejam mantidas atualizadas.

39 — Se a quantia escriturada de um ativo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado diretamente no capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo ativo previamente reconhecido nos resultados.

40 — Se a quantia escriturada de um ativo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada diretamente ao capital próprio até ao limite da quantia de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse ativo.

41 — O excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a um item do ativo fixo tangível deve ser transferido diretamente para resultados transitados quando o ativo for desreconhecido. Isto pode implicar a transferência da totalidade do excedente quando o ativo for retirado de uso ou alienado. Uma parte do excedente deve ser transferida quando o ativo for usado por uma entidade. Nesse caso, a quantia do excedente transferida será a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do ativo e a depreciação baseada no custo original do ativo. As transferências do excedente de revalorização para resultados transitados não são feitas por via de resultados.

42 — Os efeitos dos impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do ativo fixo tangível são reconhecidos de acordo com a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento.

Depreciação

43 — Cada parte de um item do ativo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.

44 — Uma entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida com respeito a um item do ativo fixo tangível às partes significativas deste e deprecia separadamente cada parte. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura e os motores de uma aeronave, sejam eles propriedade da entidade ou sujeitos a locação financeira.

45 — Uma parte significativa de um item do ativo fixo tangível pode ter uma vida útil e um método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de uma outra parte significativa do mesmo item. Essas partes podem ser agrupadas ao determinar-se o gasto de depreciação.

46 — Na medida em que uma entidade deprecie separadamente algumas partes de um item do ativo fixo tangível, também deprecia separadamente o remanescente do item. O remanescente é composto pelas partes de um item que não são individualmente significativas. Se uma entidade tiver expectativas variadas para essas partes, podem ser necessárias técnicas de aproximação para depreciar o remanescente de uma forma que represente fielmente o padrão de consumo e/ou a vida útil dessas partes.

47 — Uma entidade pode escolher depreciar separadamente as partes de um item que não tenham um custo que seja significativo em relação ao custo total do item.

48 — O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro ativo.

49 — O gasto de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num ativo são absorvidos na produção de outros ativos. Neste caso, o gasto de depreciação constitui parte do custo do outro ativo e está incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico é incluída nos custos de conversão de inventários (ver NCRF 18). De forma semelhante, a depreciação de ativos fixos tangíveis usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível reconhecido de acordo com a NCRF 6 — Ativos Intangíveis.

Quantia depreciável e período de depreciação

50 — A quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

51 — O valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a(s) alteração(ões) deve(m) ser contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

52 — A depreciação é reconhecida mesmo se o justo valor do ativo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do ativo não exceda a sua quantia escriturada. A reparação e manutenção de um ativo não evitam a necessidade de o depreciar.

53 — A quantia depreciável de um ativo é determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo é muitas vezes insignificante e por isso imaterial no cálculo da quantia depreciável.

54 — O valor residual de um ativo pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do ativo. Se assim for, o gasto de depreciação do ativo é zero a menos que, e até que, o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do ativo.

55 — A depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso, isto é quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida. A depreciação de um ativo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o ativo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 e a data em que o ativo for desreconhecido. Porém, a depreciação não cessa quando o ativo se tornar ocioso ou for retirado do uso a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de depreciação pelo uso, o gasto de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

56 — Os futuros benefícios económicos incorporados num ativo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um ativo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do ativo. Consequentemente, todos os fatores que se seguem são considerados na determinação da vida útil de um ativo:

a) Uso esperado do ativo, o qual é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do ativo;
b) Desgaste normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
c) Obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do ativo; e
d) Limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

57 — A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode envolver a alienação de ativos após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

58 — Os terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com

algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação da quantia depreciável do edifício.

59 — Se o custo do terreno incluir os custos do desmantelamento, remoção e restauro do local, essa porção do custo do terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Nalguns casos, o próprio terreno pode ter uma vida útil limitada, caso em que é depreciado de modo a refletir os benefícios a serem dele retirados.

Método de depreciação

60 — O método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade.

61 — O método de depreciação é aplicado consistentemente a um ativo de período para período, a menos que ocorra alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos associados a esse ativo. Nesse caso, o método deve ser alterado para refletir o novo modelo, sendo tal modificação contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4.

62 — Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha reta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. A depreciação pelo método da linha reta resulta num débito constante durante a vida útil do ativo se o seu valor residual não se alterar. O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil. O método das unidades de produção resulta num débito baseado no uso ou produção esperados. A entidade seleciona o método que reflita mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.

Imparidade

63 — Para determinar se um item do ativo fixo tangível está, ou não, com imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12. Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus ativos, como determina a quantia recuperável de um ativo e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.

Compensação por imparidade

64 — A compensação de terceiros por itens do ativo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos deve ser incluída nos resultados quando a compensação se tornar recebível.

65 — As imparidades ou perdas de itens do ativo fixo tangível, reivindicações relacionadas ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:

a) As imparidades de itens do ativo fixo tangível são reconhecidas de acordo com a NCRF 12;

b) O desreconhecimento de itens do ativo fixo tangível retirados de uso ou alienados é determinado de acordo com esta Norma;

c) A compensação de terceiros por itens do ativo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos é incluída na determinação dos resultados quando a compensação se tornar recebível; e

d) O custo de itens do ativo fixo tangível restaurados, comprados ou construídos como reposições é determinado de acordo com esta Norma.

Desreconhecimento

66 — A quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível deve ser desreconhecida:

a) No momento da alienação; ou

b) Quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

67 — O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do ativo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido (a menos que a NCRF 9 exija de forma diferente no caso de uma venda e relocação). O ganho não deve ser classificado como rédito. Contudo, uma entidade que, no decurso das suas atividades normais, vende regularmente itens de ativos fixos tangíveis que deteve para locação a outras entidades, deve transferir tais ativos para inventários pela sua quantia escriturada quando deixarem de ser objeto de locação e passarem a ser detidos para venda. Os proventos da venda de tais ativos devem ser reconhecidos como rédito em conformidade com NCRF 20 — Rédito. A NCRF 8 não se aplica quando os ativos detidos para venda no decurso normal da atividade empresarial são transferidos para inventários.

68 — A alienação de um item do ativo fixo tangível pode ocorrer numa variedade de formas (por exemplo, por venda, por celebração de um contrato de locação financeira ou por doação). Aquando da alienação de um item do ativo fixo tangível, uma entidade deve aplicar os critérios referidos na NCRF 20, para reconhecimento do rédito. A NCRF 9 aplica-se à alienação por "venda seguida de locação".

69 — Se, segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível o custo de uma substituição de parte do item, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída independentemente desta ter sido depreciada ou não separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída reportada ao momento em que foi adquirida ou construída.

70 — O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do ativo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.

71 — A retribuição a receber pela alienação de um item do ativo fixo tangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do item for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço em dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço em dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a NCRF 20, refletindo o rendimento efetivo sobre a conta a receber.

Data de eficácia

72 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

73 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

74 — Esta Norma substitui a NCRF 7 Ativos Fixos Tangíveis, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 8

Ativos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever a contabilização de ativos detidos para venda e a apresentação de unidades operacionais descontinuadas. Em particular, esta Norma exige que os ativos que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda:

a) Sejam mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de alienação, devendo a sua depreciação cessar; e

b) Sejam apresentados separadamente no balanço, sendo os resultados das unidades operacionais descontinuadas apresentados separadamente na demonstração dos resultados.

Âmbito

2 — Os requisitos de classificação e de apresentação desta Norma aplicam-se a todos os ativos não correntes reconhecidos e a todos os grupos para alienação de uma entidade. Os requisitos de mensuração desta Norma aplicam-se a todos os ativos não correntes reconhecidos e aos grupos para alienação (tal como definido no parágrafo 4, com exceção dos ativos enunciados no parágrafo 5 que devem continuar a ser mensurados de acordo com as Normas aí indicadas.

3 — Os ativos classificados como não correntes de acordo com a NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras não devem ser reclassificados como ativos correntes enquanto não satisfizerem os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com a presente Norma. Os ativos de uma classe que uma entidade normalmente consideraria como não corrente, que sejam adquiridos

exclusivamente com vista a revenda, não devem ser classificados como correntes, a não ser que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com a presente Norma.

4 — Por vezes, uma entidade aliena um grupo de ativos, possivelmente com alguns passivos diretamente associados, em conjunto numa única transação. Um tal grupo para alienação pode ser um grupo de unidades geradoras de caixa, uma única unidade geradora de caixa, ou parte de uma unidade geradora de caixa ([1]). O grupo pode incluir quaisquer ativos e quaisquer passivos da entidade, incluindo ativos correntes, passivos correntes e ativos excluídos pelo parágrafo 5 dos requisitos de mensuração desta Norma. Se um ativo não corrente dentro do âmbito dos requisitos desta Norma fizer parte de um grupo para alienação, os requisitos de mensuração desta Norma aplicam-se ao grupo como um todo, de forma que o grupo seja mensurado pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de alienação. Os requisitos para mensuração de ativos e passivos individuais dentro do grupo para alienação estão definidos nos parágrafos 19, 20 e 24.

5 — As disposições de mensuração desta Norma não se aplicam aos seguintes ativos, que estão abrangidos pelas normas indicadas, seja como ativos individuais seja como parte de um grupo para alienação:

a) Ativos por impostos diferidos (NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento);
b) Ativos provenientes de benefícios de empregados (NCRF 28 — Benefícios dos Empregados);
c) Ativos financeiros NCRF 27 — Instrumentos Financeiros);
d) Ativos não correntes que sejam mensurados de acordo com o modelo do justo valor (NCRF 11 — Propriedades de Investimento);
e) Ativos não correntes que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos estimados do ponto de venda (NCRF 17 — Agricultura).

Definições

6 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Ativo corrente: é um ativo que satisfaça qualquer dos seguintes critérios:

a) Se espera que seja realizado, ou se pretende que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
c) Se espere que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou
d) Seja caixa ou equivalente de caixa a menos que lhe seja limitada a troca ou sejam usados para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Ativos não correntes: são ativos que não satisfaçam a definição de ativo corrente.

Altamente provável: é um acontecimento cuja possibilidade de ocorrência é significativamente mais do que provável.

Componente de uma entidade: são unidades operacionais e fluxos de caixa que possam ser claramente distinguidos, operacionalmente e para finalidades de relato financeiro, do resto de uma entidade.

Compromisso firme de compra: é um acordo com uma parte não relacionada, vinculando ambas as partes e normalmente legalmente imponível, que:

a) Especifique todos os termos significativos, incluindo o preço e a tempestividade das transações; e
b) Inclua um desincentivo por não desempenho que seja suficientemente grande para tornar o desempenho altamente provável.

Custos de alienação: são custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, grupo para alienação ou unidade geradora de caixa, excluindo gastos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Grupo para alienação: é um grupo de ativos a alienar, por venda ou de outra forma, em conjunto com um grupo numa só transação, e passivos diretamente associados a esses ativos que serão transferidos na transação. O grupo inclui *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais se o grupo for uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* de acordo com os requisitos constantes dos parágrafos 39 a 42 da NCRF 12 — Imparidade de Ativos.

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

Provável: um acontecimento é provável quando a possibilidade da sua ocorrência for superior à possibilidade da não ocorrência.

Quantia recuperável: é a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo ou unidade geradora de caixa menos os custos de alienação e o seu valor de uso.

Unidade geradora de caixa: é o mais pequeno grupo identificável de ativos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Unidade operacional descontinuada: é um componente de uma entidade que seja alienado ou esteja classificado como detido para venda e:

a) Represente uma importante linha de negócios separada ou uma área geográfica operacional;
b) Seja parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios separada ou área geográfica operacional; ou
c) Seja uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.

Valor de uso: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espera obter do uso continuado de um ativo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Classificação de ativos não correntes (ou grupos para alienação) como detidos para venda

7 — Uma entidade deve classificar um ativo não corrente (ou um grupo para alienação) como detido para venda se a sua quantia escriturada é recuperada principalmente através de uma transação de venda em lugar de o ser pelo uso continuado.

8 — Assim, o ativo (ou grupo para alienação) deve estar disponível para venda imediata na sua condição presente, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para a venda de tais ativos (ou grupos para alienação) e a sua venda seja altamente provável.

Para que a venda seja altamente provável, a hierarquia de gestão apropriada deve estar empenhada num plano para vender o ativo (ou grupo para alienação) e deve ter sido iniciado um programa para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo (ou grupo para alienação) deve ser amplamente publicitado para venda a um preço que seja razoável em relação ao seu justo valor corrente. Deve, ainda, esperar-se que a venda se qualifique para reconhecimento como venda concluída dentro de um ano a partir da data da classificação, exceto conforme permitido pelo parágrafo 10, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar a improbabilidade de alterações significativas no mesmo ou de o mesmo ser retirado de uso.

9 — Uma entidade que assumiu um compromisso relativamente a um plano de vendas que envolve a perda de controlo de uma subsidiária deve classificar todos os ativos e passivos dessa subsidiária como detidos para venda quando são respeitados os critérios estabelecidos nos parágrafos 7 e 8, independentemente do facto de a entidade reter um interesse que não controla na sua antiga subsidiária após a venda.

10 — Os acontecimentos ou circunstâncias podem prolongar o período para concluir a venda para lá de um ano. Um prolongamento do período durante o qual se exija que a venda seja concluída não exclui que um ativo (ou grupo para alienação) seja classificado como detido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade e se houver prova suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de vender o ativo (ou grupo para alienação). Será este o caso quando os critérios do Apêndice forem satisfeitos.

11 — As transações de venda incluem trocas de ativos não correntes por outros ativos não correntes quando uma troca tiver substância comercial de acordo com a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis.

12 — Quando uma entidade adquire um ativo não corrente (ou grupo para alienação) exclusivamente com vista à sua posterior alienação, deve classificar o ativo não corrente (ou grupo de disposição) como detido para venda à data de aquisição somente se: *i*) o requisito de um ano do parágrafo 8 for satisfeito (exceto conforme permitido pelo parágrafo 10 e *ii*) se for altamente provável que qualquer outro critério do parágrafo 8, que não esteja satisfeito nessa data, o será no curto prazo após a aquisição (normalmente no prazo de três meses).

13 — Se o critério do parágrafo 8 for satisfeito após a data do balanço, uma entidade não deve classificar um ativo não corrente (ou grupo para alienação) como detido para venda nessas demonstrações financeiras quando emitidas. Contudo, quando esses critérios forem satisfeitos após a data do balanço mas antes da autorização para emissão das demonstrações financeiras, a entidade deve divulgar essa informação.

Ativos não correntes a abandonar

14 — Uma entidade não deve classificar como detido para venda um ativo não corrente (ou grupo para alienação) a abandonar porque a sua quantia escriturada será recuperada principalmente através do uso continuado. Contudo, se o grupo para alienação a abandonar satisfizer os critérios do parágrafo 33(*a*) a 33(*c*) desta Norma, a entidade deve apresentar os resultados e fluxos de caixa do grupo para alienação como unidades operacionais descontinuadas à data em que ele deixe de ser

usado. Os ativos não correntes (ou grupos para alienação), a abandonar, incluem ativos não correntes (ou grupos para alienação) a usar até ao final da sua vida útil e ativos não correntes (ou grupos para alienação) a encerrar em vez de vender.

15 — Uma entidade não deve contabilizar como ativo não corrente um ativo que tenha sido temporariamente retirado do serviço, como se tivesse sido abandonado.

Mensuração de ativos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda

Mensuração de um ativo não corrente (ou grupo para alienação)

16 — Uma entidade deve mensurar um ativo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de alienação.

17 — Se um ativo (ou grupo para alienação) recém-adquirido satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ver parágrafo 12), a aplicação do parágrafo 16 resultará em que o ativo (ou grupo para alienação) seja mensurado no reconhecimento inicial pelo valor mais baixo entre a sua quantia escriturada se não tivesse sido assim classificado (por exemplo, o custo) e o justo valor menos os custos de alienação. Assim, se o ativo (ou grupo para alienação) for adquirido como parte de uma concentração de atividades empresariais, ele deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos de alienação.

18 — Quando se espera que a venda ocorra para além de um ano, a entidade deve mensurar os custos de alienação pelo seu valor presente. Qualquer aumento no valor presente dos custos de alienação que resulte da passagem do tempo deve ser apresentado nos resultados como gasto de financiamento.

19 — Imediatamente antes da classificação inicial do ativo (ou grupo para alienação) como detido para venda, as quantias escrituradas do ativo (ou de todos os ativos e passivos do grupo) devem ser mensuradas de acordo com as NCRF aplicáveis.

20 — Na remensuração posterior de um grupo para alienação, as quantias escrituradas de quaisquer ativos e passivos que não estejam no âmbito dos requisitos de mensuração desta Norma mas estejam incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda, devem ser remensurados de acordo com as NCRF aplicáveis antes de o justo valor menos os custos de alienação do grupo para alienação ser remensurado.

Reconhecimento de perdas por imparidade e reversões

21 — Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do ativo (ou grupo para alienação) para o justo valor menos os custos de alienação, até ao ponto em que não tenha sido reconhecida de acordo com o parágrafo 20.

22 — Uma entidade deve reconhecer um ganho ou qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de alienação de um ativo, mas não para além da perda por imparidade acumulada que tenha sido reconhecida seja de acordo com esta Norma seja anteriormente de acordo com a NCRF 12.

23 — Uma entidade deve reconhecer um ganho para qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de alienação de um grupo para alienação:

a) Até ao ponto em que não tenha sido reconhecido de acordo com o parágrafo 20; mas

b) Não para além da perda por imparidade cumulativa que tenha sido reconhecida, seja de acordo com esta Norma ou anteriormente de acordo com a NCRF 12, relativamente aos ativos não correntes que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta última Norma;

24 — A perda por imparidade (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo para alienação deve reduzir (ou aumentar) a quantia escriturada dos ativos não correntes do grupo que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta Norma, pela ordem de imputação definida nos parágrafos 50(*a*) e (*b*) e 60 da NCRF 12.

25 — Um ganho ou perda que não tenha sido anteriormente reconhecido à data da venda de um ativo não corrente (ou grupo para alienação) deve ser reconhecido à data do desreconhecimento. Os requisitos relacionados com o desreconhecimento estão definidos:

a) Nos parágrafos 66 a 72 da NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis relativamente aos ativos fixos tangíveis; e

b) Nos parágrafos 108 a 113 da NCRF 6 — Ativos Intangíveis relativamente aos ativos intangíveis.

26 — Uma entidade não deve depreciar (ou amortizar) um ativo não corrente enquanto estiver classificado como detido para venda ou enquanto fizer parte de um grupo para alienação classificado como detido para venda. Os juros e outros gastos atribuíveis aos passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem continuar a ser reconhecidos.

Alterações num plano de venda

27 — Se uma entidade classificou um ativo (ou grupo para alienação) como detido para venda, mas os critérios dos parágrafos 8 e 10 já não estiverem satisfeitos, a entidade deve cessar de classificar o ativo (ou grupo para alienação) como detido para venda.

28 — A entidade deve mensurar um ativo não corrente que deixe de ser classificado como detido para venda (ou deixe de ser incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda) pelo valor mais baixo entre:

a) A sua quantia escriturada antes de o ativo (ou grupo para alienação) ser classificado como detido para venda, ajustada por qualquer depreciação, amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o ativo (ou grupo para alienação) não estivesse classificado como detido para venda; e

b) A sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender ([2]).

29 — A entidade deve incluir qualquer ajustamento exigido na quantia escriturada de um ativo não corrente que deixe de ser classificado como detido para venda nos rendimentos ([3]) de unidades operacionais em continuação no período em que os critérios dos parágrafos 8 e 10 já não forem satisfeitos. A entidade deve apresentar esse ajustamento na secção da demonstração dos resultados usada para apresentar um ganho ou perda, reconhecido de acordo com o parágrafo 34.

30 — Se uma entidade remover um ativo ou passivo individual de um grupo para alienação classificado como detido para venda, os ativos e passivos restantes do grupo para alienação a ser vendido devem continuar a ser mensurados como um grupo apenas se o grupo satisfizer os critérios dos parágrafos 8 e 10. De outro modo, os ativos não correntes restantes do grupo que satisfaçam individualmente os critérios de classificação como detidos para venda devem ser mensurados individualmente pelo menor valor entre as suas quantias escrituradas e os justos valores menos os custos de alienação.

Apresentação e divulgações

31 — Uma entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros das unidades operacionais descontinuadas e das alienações de ativos não correntes (ou grupos para alienação).

Apresentar unidades operacionais descontinuadas

32 — Um componente de uma unidade compreende unidades operacionais e fluxos de caixa que possam ser claramente distinguidos, operacionalmente e para finalidades de relato financeiro, do resto da entidade. Por outras palavras, um componente de uma entidade terá sido uma unidade geradora de caixa ou um grupo de unidades geradoras de caixa enquanto detida para uso.

33 — Uma unidade operacional descontinuada é um componente de uma entidade que tenha sido alienado ou esteja classificado para venda; e

a) Represente uma importante linha de negócios separada ou uma área geográfica operacional;

b) Seja parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios separada ou área geográfica operacional; ou

c) Seja uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.

Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação

34 — Qualquer ganho ou perda relativo à remensuração de um ativo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda que não satisfaça a definição de unidade operacional descontinuada deve ser incluído nos resultados das unidades operacionais em continuação.

Apresentação de um ativo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda

35 — Uma entidade deve apresentar um ativo não corrente classificado como detido para venda e os ativos de um grupo para alienação

classificado como detido para venda separadamente de outros ativos no balanço. Os passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos no balanço. Esses ativos e passivos não devem ser compensados nem apresentados como uma única quantia.

Data de eficácia

36 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

37 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

38 — Esta Norma substitui a NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos Para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

([1]) Contudo, uma vez que se espera que os fluxos de caixa de tal ativo ou grupos de ativos resultem principalmente da venda e não do uso continuado, eles tornam-se menos dependentes dos fluxos de caixa resultantes de outros ativos, e um grupo para alienação que fez parte de uma unidade geradora de caixa torna-se uma unidade geradora de caixa separada.

([2]) Se um ativo não corrente fizer parte de uma unidade geradora de caixa, a sua quantia recuperável é a quantia escriturada que teria sido reconhecida após a imputação de qualquer perda por imparidade resultante dessa unidade geradora de caixa, de acordo com a NCRF 12.

([3]) A não ser que o ativo seja um ativo fixo tangível ou um ativo intangível que tenha sido revalorizado de acordo com a NCRF 7 ou a NCRF 6 antes da classificação como detido para venda, em cujo caso o ajustamento deve ser tratado como acréscimo ou decréscimo na revalorização.

Apêndice A

Extensão do período exigido para concluir uma venda

A1. Tal como indicado no parágrafo 10, uma extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não exclui que um ativo (ou grupo para alienação) seja classificado como detido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade e se houver prova suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de vender o ativo (ou grupo para alienação). Uma exceção ao requisito de um ano referido no parágrafo 8 deve portanto aplicar-se nas seguintes situações em que esses acontecimentos ou circunstâncias ocorram:

a) À data em que uma entidade se compromete a planear a venda de um ativo não corrente (ou grupo para alienação), ela espera razoavelmente que outros (não compradores) imponham condições à transferência do ativo (ou grupo para alienação) que prolonguem o período exigido para que a venda seja concluída; e

i) As ações necessárias para responder a essas condições não podem ser iniciadas antes de ser obtido um compromisso firme de compra; e
ii) Um compromisso firme de compra é altamente provável dentro de um ano.

b) Uma entidade obtém um compromisso firme de compra e, como resultado, um comprador ou outros impõem inesperadamente condições à transferência de um ativo não corrente (ou grupo para alienação), anteriormente classificado como detido por venda, que irão prolongar o período exigido para que a venda seja concluída; e

i) Foram tomadas as ações tempestivas necessárias para responder às condições; e
ii) Se espere uma resolução favorável dos factos que condicionam o atraso.

c) Durante o período inicial de um ano, ocorrem circunstâncias que foram anteriormente consideradas improváveis e, como resultado, um ativo não corrente (ou grupo para alienação) anteriormente classificado como detido para venda não é vendido até ao final desse período; e

i) Durante o período inicial de um ano, a entidade envidou as ações necessárias para responder à alteração nas circunstâncias;
ii) O ativo não corrente (ou grupo para alienação) está a ser amplamente publicitado a um preço que é razoável, dada a alteração nas circunstâncias; e
iii) Foi satisfeito o critério do parágrafo 8.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 9

Locações

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas apropriadas a aplicar em relação a locações financeiras e operacionais.

Âmbito

2 — Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que possam ser prestados serviços substanciais pelo locador em conexão com o funcionamento ou manutenção de tais ativos, devendo ser, igualmente, 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.

3 — A Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviços que não transfiram o direito de usar ativos de uma parte contratante para a outra, não devendo ser aplicada, igualmente, na mensuração de:

a) Propriedade detida por locatários que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver NCRF 11 — Propriedades de Investimento);
b) Propriedade de investimento proporcionada pelos locadores segundo locações operacionais (ver NCRF 11);
c) Ativos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras (ver NCRF 17 — Agricultura); ou
d) Ativos biológicos proporcionados por locadores segundo locações operacionais (ver NCRF 17).

Definições

4 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Início do prazo da locação: é a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o seu direito de usar o ativo locado. É a data do reconhecimento inicial da locação (isto é, o reconhecimento dos ativos, passivos, rendimentos ou gastos resultantes da locação, conforme for apropriado).

Custos diretos iniciais: são custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e aceitação de uma locação, exceto os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes.

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. Nesta data:

a) Uma locação é classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional; e
b) No caso de uma locação financeira, são determinadas as quantias a reconhecer no início do prazo da locação.

Investimento bruto na locação: é o agregado de:

a) Os pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador segundo uma locação financeira; e
b) Qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador.

Investimento líquido na locação: é o investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.

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

Locação: é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado.

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

Locação não cancelável: é uma locação que somente pode ser 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 ativo ou para um ativo equivalente com o mesmo locador; ou

d) Após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início da locação, a continuação da mesma seja razoavelmente certa.

Locação operacional: é uma locação que não seja uma locação financeira.

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 uma parte relacionada com o locatário; ou

b) No caso do locador, qualquer valor residual garantido ao locador:

i) Pelo locatário;

ii) Por uma parte relacionada com o locatário; ou

iii) Por um terceiro não relacionado com o locador, que seja financeiramente capaz de satisfazer tal garantia.

Contudo, se o locatário tiver a opção de comprar o ativo 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 para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que ela será exercida, os pagamentos mínimos da locação compreendem os pagamentos mínimos a pagar durante o prazo da locação até à data esperada do exercício desta opção de compra e o pagamento necessário para a exercer.

Prazo da locação: é o período não cancelável pelo qual o locatário contratou locar o ativo juntamente com quaisquer termos adicionais pelos quais o locatário tem a opção de continuar a locar o ativo, com ou sem pagamento adicional, quando no início da locação for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a opção.

Renda contingente: é a parte dos pagamentos da locação que não está fixada em quantia mas antes baseada na futura quantia de um fator que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentagem de futuras vendas, quantidade de futuro uso, futuros índices de preços, futuras taxas de juro do mercado).

Rendimento financeiro não obtido: é a diferença entre:

a) O investimento bruto na locação; e

b) O investimento líquido na locação.

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 à soma:

c) Do justo valor do ativo locado; e

d) De quaisquer custos diretos iniciais do locador.

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 emprestados por um prazo semelhante, e com uma segurança semelhante, os fundos necessários para comprar o ativo.

Valor residual garantido: é

a) No caso do locatário, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por uma parte relacionada 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 terceiro 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 ativo locado, cuja realização pelo locador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o locador.

Vida económica: é

a) O período durante o qual se espera que um ativo 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 ativo por um ou mais utentes.

Vida útil: é

a) O período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou

b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Aquele período é contado a partir do início do prazo da locação e não está condicionado pela duração do contrato.

5 — Um acordo ou compromisso de locação pode incluir uma disposição para ajustar os pagamentos da locação devido a alterações na construção ou no custo de aquisição da propriedade locada ou devido a alterações numa outra mensuração do custo ou valor, tal como níveis de preço gerais, ou nos custos de financiamento da locação por parte do locador, durante o período entre o início da locação e o início do prazo de locação. Se assim for, para a finalidade desta Norma, o efeito de tais alterações deve ser considerado como tendo ocorrido no início da locação.

6 — A definição de uma locação inclui contratos para o aluguer de um ativo que contenha uma cláusula que dê àquele que toma de aluguer, uma opção para adquirir o direito ao ativo após o cumprimento das condições acordadas.

Classificação de locações

7 — A classificação de locações adotada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à posse de um ativo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a inatividade, obsolescência tecnológica e variações no retorno devidas a alterações nas condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida económica do ativo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.

8 — Uma locação é classificada como locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.

9 — Uma vez que a transação 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.

10 — A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que podem normalmente conduzir a que uma locação seja classificada como uma locação financeira são:

a) A locação transfere a propriedade do ativo para o locatário no fim do prazo da locação;

b) O locatário tem a opção de comprar o ativo 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 início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

c) O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do ativo ainda que o título de propriedade não seja transferido;

d) No início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos, substancialmente, todo o justo valor do ativo locado; e

e) Os ativos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações.

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

a) Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;

b) Os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual serem do 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 segundo período com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

12 — Os exemplos e indicadores enunciados nos parágrafos 10 e 11 nem sempre são conclusivos. Se for claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse, a locação é classificada como locação operacional. Por exemplo, pode ser o caso se a propriedade do ativo se transferir no final da locação mediante um pagamento variável igual ao seu justo valor no momento, ou se existirem rendas contingentes, como resultado das quais o locatário não tem substancialmente todos os riscos e vantagens.

13 — A classificação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as cláusulas da locação, exceto a renovação da locação, de tal maneira que resultasse

numa classificação diferente da locação segundo o critério dos parágrafos 7 a 12, 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. Contudo, 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.

14 — Quando uma locação inclui tanto o elemento terrenos como o elemento edifícios, uma entidade avalia a classificação de cada elemento como uma locação financeira ou operacional separadamente em conformidade com os parágrafos 7 a 13. Ao determinar se o elemento terrenos é uma locação operacional ou financeira, uma consideração importante a ter é que o terreno tem normalmente uma vida económica indefinida.

15 — Sempre que for necessário para classificar e contabilizar uma locação de terrenos e edifícios, os pagamentos mínimos da locação (incluindo qualquer pagamento global à cabeça) são imputados entre os elementos terrenos e edifícios em proporção aos justos valores relativos dos interesses na detenção de locação no elemento terrenos e no elemento edifícios da locação no início da locação. Se os pagamentos da locação não puderem ser fiavelmente imputados entre estes dois elementos, a totalidade da locação é classificada como locação financeira, a não ser que seja claro que ambos os elementos são locações operacionais, caso em que a totalidade da locação é classificada como locação operacional.

16 — Para uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terrenos, de acordo com o parágrafo 19, seja imaterial, os terrenos e os edifícios podem ser tratados como uma única unidade para a finalidade da classificação da locação e classificados como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7 a 13. Em tal caso, a vida económica dos edifícios é considerada como a vida económica da totalidade do ativo locado.

17 — A mensuração separada dos elementos terrenos e edifícios não é exigida quando os interesses do locatário tanto nos terrenos como nos edifícios forem classificados como propriedade de investimento de acordo com a NCRF 11 e for adotado o modelo do justo valor. Apenas são necessários cálculos pormenorizados para esta avaliação se a classificação de um ou ambos os elementos for incerta.

18 — De acordo com a NCRF 11, é possível a um locatário classificar um interesse de propriedade detido mediante uma locação operacional como propriedade de investimento. Se assim fizer, o interesse da propriedade é contabilizado como se fosse uma locação financeira e, além disso, o modelo do justo valor é usado para o reconhecimento do ativo. O locatário deve continuar a contabilizar a locação como locação financeira, mesmo que um evento posterior altere a natureza do interesse de propriedade do locatário de forma que já não seja classificado como propriedade de investimento. É este o caso se, por exemplo, o locatário:

a) Ocupar a propriedade, a qual é depois transferida para propriedade ocupada pelo titular por um "custo considerado" que seja igual ao seu justo valor à data da alteração no uso; ou

b) Conceder uma sublocação que transfira substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do interesse para uma parte não relacionada. Uma tal sublocação é contabilizada pelo locatário como locação financeira a um terceiro, embora possa ser contabilizada como locação operacional pelo terceiro.

Locações nas demonstrações financeiras de locatários

Locações financeiras

Reconhecimento inicial

19 — No início do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação. A taxa de desconto a usar no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos da locação é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário. Quaisquer custos diretos iniciais do locatário são adicionados à quantia reconhecida como ativo.

20 — São frequentemente incorridos custos diretos iniciais em ligação com atividades específicas da locação, como na negociação e garantia de acordos de locação. Os custos identificados diretamente como atribuíveis a atividades executadas pelo locatário para uma locação financeira são incluídos como parte da quantia reconhecida como um ativo sob locação.

21 — Não é apropriado que os passivos por ativos locados sejam apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução dos ativos 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.

Mensuração subsequente

22 — Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram incorridas.

23 — Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo ao ativo depreciável assim como a um gasto financeiro em cada período contabilístico. A política de depreciação para os ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos ativos depreciáveis que sejam possuídos e a depreciação reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas na NCRF 6 e NCRF 7. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a propriedade no fim do prazo da locação, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

24 — A quantia depreciável de um ativo 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 ativos depreciáveis de que seja proprietário. 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 ativo; se tal não for possível o ativo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

25 — A soma do gasto de depreciação do ativo e do gasto financeiro do período raramente corresponde aos pagamentos da locação no período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da locação como um gasto. Por conseguinte, é improvável que o ativo e o passivo relacionados sejam de quantia igual após o início da locação.

26 — Para determinar se um ativo locado está em imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 — Imparidade de Ativos.

Locações operacionais

Reconhecimento

27 — Os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base linear durante o prazo da locação salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente.

Locações nas demonstrações financeiras de locadores

Locações financeiras

Reconhecimento inicial

28 — Os locadores devem reconhecer os ativos 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 propriedade 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 — Os custos diretos iniciais são muitas vezes incorridos por locadores e incluem quantias como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e diretamente atribuíveis à negociação e aceitação da locação. Excluem gastos gerais como aqueles que são incorridos por uma equipa de vendas e *marketing.* Para locações financeiras que não sejam as que envolvem locadores fabricantes ou negociantes, os custos diretos iniciais são incluídos na mensuração inicial da conta a receber de locação financeira e reduzem a quantia de rendimento reconhecida durante o prazo da locação. A taxa de juro implícita na locação é definida de tal forma que os custos diretos iniciais são automaticamente incluídos na conta a receber de locação financeira e não há necessidade de os adicionar separadamente. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação estão excluídos da definição de custos diretos iniciais. Como resultado, são excluídos do investimento líquido na locação e são reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido, o que para uma locação financeira é normalmente no início do prazo da locação.

Mensuração subsequente

31 — O reconhecimento do rendimento financeiro deve ser baseado num modelo que reflita uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira.

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 — Um ativo envolvido numa locação financeira que esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação, que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, deve ser contabilizado de acordo com essa Norma.

34 — Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucro ou perda de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade 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 do mercado fosse debitada. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação devem ser reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido.

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

36 — 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 transação ser reconhecida 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 do mercado fosse debitada.

Locações operacionais

Reconhecimento

37 — Os locadores devem apresentar os ativos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do ativo.

38 — O rendimento proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido no rendimento numa base linear durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do ativo locado seja diminuído por incentivo concedido pelo locador.

39 — 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 numa base linear durante o período da locação mesmo que os recebimentos não o sejam, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do ativo locado seja diminuído.

40 — Os custos diretos iniciais incorridos pelos locadores ao negociar e aceitar uma locação operacional devem ser adicionados à quantia escriturada do ativo locado e reconhecidos como um gasto durante o prazo da locação na mesma base do rendimento da locação.

41 — A política de depreciação para ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do locador para ativos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada da acordo com a NCRF 6 e a NCRF 7.

42 — Para determinar se um ativo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12.

43 — Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque esta não é equivalente a uma venda.

Transações de venda seguida de locação

Reconhecimento

44 — Numa transação de venda seguida de locação, o pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados num pacote. O tratamento contabilístico de uma transação de venda seguida de locação depende do tipo de locação envolvido.

45 — Se uma transação de venda seguida de locação resultar numa locação financeira, qualquer excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento pelo vendedor-locatário, mas sim diferido e amortizado durante o prazo da locação.

46 — Se a venda seguida de locação resultar numa locação financeira, a transação é um meio pelo qual o locador proporciona meios financeiros ao locatário, com o ativo 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 prazo da locação.

47 — Se uma transação de venda seguida de locação resultar numa locação operacional, e for claro que a transação é estabelecida pelo justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido.

48 — Se o preço de venda estiver abaixo do justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido, a menos que a perda esteja compensada por pagamentos futuros da locação abaixo do preço de mercado. Neste caso tal lucro ou perda deve ser diferido e amortizado na proporção dos pagamentos da locação durante o período pelo qual se espera que o ativo seja usado.

49 — 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 ativo seja usado.

50 — Se a venda seguida de locação resultar numa locação operacional, e os pagamentos da locação e o preço de venda estiverem estabelecidos pelo justo valor, houve com efeito uma operação de venda normal e qualquer lucro ou perda é imediatamente reconhecido.

51 — Para as locações operacionais, se o justo valor na altura de uma transação de venda seguida de locação for menor do que a quantia escriturada do ativo, deve ser imediatamente reconhecida uma perda igual à diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.

Data de eficácia

52 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016.

53 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

54 — Esta Norma substitui a NCRF 9 — Locações, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 10

Custos de Empréstimos Obtidos

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento dos custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica. Esta Norma exige que estes custos sejam imediatamente considerados como parte do custo do ativo que se qualifica. Outros custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como gasto.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos custos de empréstimos obtidos.

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

4 — Uma entidade não tem a obrigação de aplicar a Norma a custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de:

a) Um ativo que se qualifica mensurado pelo justo valor, por exemplo, um ativo biológico; ou

b) Inventários que sejam fabricados, ou de outro modo produzidos, em grandes quantidades de uma forma repetitiva.

Definições

5 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Ativo que se qualifica: é um ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

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

6 — Os custos de empréstimos obtidos incluem:

a) Gastos com juros calculados com base na utilização do método do juro efetivo, tal como descrito na NCRF 27 — Instrumentos Financeiros;
b) Encargos financeiros relativos a locações financeiras reconhecidas de acordo com a NCRF 9 — Locações; e
c) Diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.

7 — Dependendo das circunstâncias, qualquer dos seguintes elementos podem constituir ativos que se qualificam:

a) Inventários;
b) Instalações industriais;
c) Instalações de geração de energia;
d) Ativos intangíveis;
e) Propriedades de investimento.

Os ativos financeiros, e os inventários que sejam fabricados, ou de outro modo produzidos, durante um curto período de tempo não são ativos que se qualificam. Os ativos que estejam prontos para o seu uso pretendido ou para a sua venda quando adquiridos não são ativos que se qualificam.

Reconhecimento

8 — Uma entidade deve capitalizar os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica como parte do custo desse ativo. Uma entidade deve reconhecer outros custos de empréstimos obtidos como um gasto no período em que sejam incorridos.
9 — Os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica são capitalizados como parte do custo desse ativo, na medida em que seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados.

Custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização

10 — Os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica são os custos de empréstimos obtidos que teriam sido evitados se o dispêndio no ativo que se qualifica não tivesse sido feito. Quando uma entidade contrai empréstimos especificamente com o fim de obter um particular ativo que se qualifica, os custos dos empréstimos obtidos que estejam relacionados diretamente com esse ativo que se qualifica podem ser prontamente identificados.
11 — Pode ser difícil identificar um relacionamento direto entre certos empréstimos obtidos e um ativo que se qualifica e determinar os empréstimos obtidos que poderiam de outra maneira ser evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a atividade financeira de uma entidade 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 entidades 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 diretamente atribuíveis à aquisição de um ativo que se qualifica é difícil sendo de exigir o exercício de bom senso.
12 — Até ao ponto em que sejam pedidos fundos emprestados especificamente com o fim de obter um ativo que se qualifica, a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse ativo deve ser determinada como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento temporário desses empréstimos.
13 — Os acordos de financiamento de um ativo que se qualifica podem fazer com que uma entidade obtenha fundos pedidos de empréstimo e incorra em custos de empréstimos associados antes de alguns ou todos os fundos serem usados para dispêndios no ativo que se qualifica. Em tais circunstâncias, os fundos são muitas vezes temporariamente investidos aguardando o seu dispêndio no ativo que se qualifica. 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.
14 — Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um ativo que se qualifica, 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 ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos contraídos especificamente com o fim de obter um ativo que se qualifica. 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.
15 — 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 ativo que se qualifica sobre a quantia recuperável

16 — Quando a quantia escriturada ou o custo final esperado do ativo que se qualifica exceda a sua quantia recuperável ou o seu valor realizável líquido, a quantia escriturada é reduzida ou anulada de acordo com as exigências de outras Normas. Em certas circunstâncias, a quantia da redução ou do abate é revertida de acordo com essas outras Normas.

Início da capitalização

17 — A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um ativo que se qualifica deve começar quando:

a) Os dispêndios com o ativo estejam a ser incorridos;
b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e
c) As atividades que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

18 — Os dispêndios de um ativo que se qualifica incluem somente os dispêndios que tenham resultado em pagamentos de caixa, transferência de outros ativos ou a assunção de passivos que incorram em juros. Os dispêndios são reduzidos por quaisquer pagamentos progressivos recebidos. A quantia escriturada média do ativo durante um período, incluindo os custos de empréstimos obtidos previamente capitalizados é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.
19 — As atividades necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou para a sua venda englobam mais do que a construção física do ativo. Elas englobam o trabalho técnico e administrativo anterior ao começo da construção física tais como as atividades associadas com a obtenção de licenças antes do começo da construção física. Porém, tais atividades excluem a detenção de um ativo quando nenhuma produção ou ação que altere a condição do ativo esteja a ter lugar. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto um projeto esteja em fase de desenvolvimento são capitalizados durante o período em que as atividades relacionadas com o desenvolvimento estejam a decorrer. No entanto, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto terrenos adquiridos para fins de construção sejam detidos sem qualquer atividade associada de desenvolvimento, não são elegíveis para capitalização.

Suspensão da capitalização

20 — A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve ser suspensa durante períodos extensos em que o desenvolvimento das atividades a que se refere o parágrafo 17(*c*) seja interrompido.
21 — Os custos de empréstimos obtidos podem ser incorridos durante um período extenso em que sejam interrompidas as atividades necessárias para preparar um ativo para o seu uso pretendido ou para a sua venda. Tais custos são custos de detenção de ativos 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 ativo 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

22 — A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve cessar quando substancialmente todas as atividades necessárias para preparar o ativo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas.

23 — Um ativo está normalmente pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda quando a construção física do ativo 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 as atividades estão substancialmente concluídas.

24 — Quando a construção de um ativo que se qualifica 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 atividades necessárias para preparar essa parte para o seu pretendido uso ou venda estejam concluídas.

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

Data de eficácia

26 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016.

27 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

28 — Esta Norma substitui a NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 11

Propriedades de Investimento

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento e mensuração de propriedades de investimento.

3 — Esta Norma aplica-se, nomeadamente, à mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de interesses de propriedades de investimento detidos numa locação contabilizada como locação financeira e à mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades de investimento disponibilizadas a um locatário numa locação operacional. Esta Norma não trata de matérias cobertas pela NCRF 9 — Locações, incluindo:

a) Classificação de locações como locações financeiras ou locações operacionais;

b) Reconhecimento de rendimentos de locações resultantes de propriedades de investimento (ver também NCRF 20 — Rédito);

c) Mensuração, nas demonstrações financeiras de um locatário, de interesses de propriedade detidos segundo uma locação contabilizada como locação operacional;

d) Mensuração, nas demonstrações financeiras de um locador, do seu investimento líquido numa locação;

e) Contabilização de transações de venda seguida de locação; e

f) Divulgações acerca de locações financeiras e de locações operacionais.

4 — Esta norma não se aplica a:

a) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver NCRF 17 — Agricultura); e

b) Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes (ver a NCRF 16 — Exploração e Avaliação de Recursos Minerais).

Definições

5 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Custo: é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.

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

Propriedade de investimento: é a propriedade (terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:

a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou

b) Venda no decurso ordinário do negócio.

Propriedade ocupada pelo titular: é a propriedade detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

6 — Um interesse de propriedade que seja detido por um locatário numa locação operacional pode ser classificado e contabilizado como propriedade de investimento se, e apenas se, a propriedade satisfizer a definição de uma propriedade de investimento e o locatário usar o modelo do justo valor definido nos parágrafos 34 a 58 para o ativo reconhecido. Esta classificação alternativa está disponível numa base de propriedade a propriedade. Contudo, uma vez escolhida esta classificação alternativa para um interesse de propriedade deste género detido segundo uma locação operacional, todas as propriedades classificadas como propriedade de investimento devem ser contabilizadas usando o modelo do justo valor.

7 — As propriedades de investimento são detidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades. Por isso, uma propriedade de investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros ativos detidos por uma entidade. Isto distingue as propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelos titulares. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros ativos usados no processo de produção ou de fornecimento. A NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis aplica-se a propriedades ocupadas pelos titulares.

8 — 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 decurso ordinário de negócios;

b) Terrenos detidos para uso futuro ainda não determinado (se uma entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo titular ou para venda a curto prazo no decurso ordinário do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização do capital);

c) Um edifício que seja propriedade da entidade (ou detido pela entidade numa locação financeira) e que seja locado segundo uma ou mais locações operacionais;

d) Um edifício que esteja desocupado mas detido para ser locado segundo uma ou mais locações operacionais; ou

e) Propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento.

9 — Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades de investimento, estando, por isso, fora do âmbito desta Norma:

a) Propriedades destinadas à venda no decurso ordinário do negócio ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver NCRF 18 — Inventários), por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;

b) Propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida por conta de terceiros (ver NCRF 19 — Contratos de Construção); ou

c) Propriedade ocupada pelo titular (ver NCRF 7), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para futuro uso como propriedade

ocupada pelo titular, propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo titular, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo titular aguardando alienação.

10 — Algumas propriedades compreendem uma parcela 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 finalidades administrativas. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente segundo uma locação financeira), uma entidade contabilizará as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade só 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.

11 — Em alguns casos, uma entidade proporciona serviços de apoio aos ocupantes de uma propriedade que ela detenha. Uma entidade trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Um exemplo é quando o titular de um edifício de escritórios proporciona serviços de segurança e de manutenção aos locatários que ocupam o edifício.

12 — Noutros casos, os serviços prestados são significativos. Por exemplo, se uma entidade possui e gere um hotel, os serviços proporcionados aos hóspedes são significativos para o acordo como um todo. Por isso, um hotel gerido pelo proprietário é uma propriedade ocupada pelo titular e não uma propriedade de investimento.

13 — Pode ser difícil determinar se os serviços de apoio são ou não tão significativos que uma propriedade não se qualifique como propriedade de investimento. Por exemplo, o proprietário de um hotel por vezes transfere algumas responsabilidades a terceiros segundo um contrato de gestão. Os termos de tais contratos variam grandemente. Num extremo, a posição do proprietário pode, em substância, ser a de um investidor passivo. No outro extremo, o proprietário pode simplesmente ter externalizado funções do dia-a-dia, embora ficando com significativa exposição a riscos de variações nos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.

14 — É necessário juízo de valor para determinar se uma propriedade se qualifica como uma propriedade de investimento. Uma entidade desenvolve critérios a fim de que possa exercer esse juízo de valor de forma consistente de acordo com a definição de propriedade de investimento e com a relacionada orientação nos parágrafos 7 a 13.

15 — Em alguns casos, uma entidade possui propriedade que está locada à, e ocupada pela, sua empresa-mãe ou por uma outra subsidiária. A propriedade não se qualifica como propriedade de investimento nas demonstrações financeiras consolidadas, porque a propriedade está ocupada pelo titular na perspetiva do grupo. Porém, da perspetiva da entidade que a possui, tal propriedade é propriedade de investimento se satisfizer a definição do parágrafo 5. Por isso, o locador trata a propriedade como propriedade de investimento.

Reconhecimento

16 — A propriedade de investimento deve ser reconhecida como um ativo quando, e apenas quando:

a) For provável que os futuros benefícios económicos que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a entidade; e

b) O custo da propriedade de investimento possa ser mensurado fiavelmente.

17 — Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus custos da propriedade de investimento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir uma propriedade de investimento e custos incorridos subsequentemente para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção a uma propriedade.

18 — Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 16, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento os custos da manutenção diária à propriedade. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os custos da manutenção diária são basicamente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de peças sobressalentes menores. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para reparações e manutenção da propriedade.

19 — Parcelas de propriedades de investimento podem ter sido adquiridas por substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais. Segundo o princípio do reconhecimento, uma entidade reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento o custo da parcela de substituição de uma propriedade de investimento existente no momento em que o custo seja incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das parcelas que sejam substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma.

Mensuração no reconhecimento

20 — Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo. Os custos de transação devem ser incluídos na mensuração inicial.

21 — O custo de uma propriedade de investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio diretamente atribuível. Os dispêndios diretamente atribuíveis incluem, por exemplo, as remunerações profissionais por serviços legais, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transação.

22 — O custo de uma propriedade de investimento não é aumentado por:

a) Custos de arranque (a menos que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida);

b) Perdas operacionais incorridas antes de a propriedade de investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou

c) Quantidades anormais de material, mão-de-obra ou outros recursos consumidos incorridos na construção ou desenvolvimento da propriedade.

23 — Se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, o seu custo é o 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.

24 — O custo inicial do interesse de propriedade detido numa locação e classificado como uma propriedade de investimento deve estar de acordo com o prescrito para uma locação financeira no parágrafo 19 da NCRF 9, isto é o ativo deve ser reconhecido pelo menor entre o justo valor da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Uma quantia equivalente deve ser reconhecida como passivo de acordo com o mesmo parágrafo.

25 — Qualquer prémio pago por uma locação é tratado como parte dos pagamentos mínimos da locação para esta finalidade, e é portanto incluído no custo do ativo, mas excluído do passivo. Se um interesse de propriedade detido segundo uma locação for classificado como propriedade de investimento, o item contabilizado pelo justo valor é esse interesse e não a propriedade subjacente. A orientação para a determinação do justo valor de um interesse de propriedade está desenvolvida para o modelo do justo valor nos parágrafos 34 a 58. Essa orientação também é relevante para a determinação do justo valor quando esse valor é usado como custo no reconhecimento inicial.

26 — Uma ou mais propriedades de investimento podem ser adquiridas em troca de um ativo ou ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários. O seguinte exemplo refere-se a uma troca de um ativo não monetário por um outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal propriedade de investimento é mensurado pelo justo valor a menos que *a*) a transação de troca careça de substância comercial ou *b*) nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O ativo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

27 — Uma entidade determina se uma transação de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transação. Uma transação de troca tem substância comercial se:

a) A configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do ativo transferido; ou

b) O valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetadas pela transação se altera em resultado da troca; e

c) A diferença na alínea *a*) ou *b*) for significativa em relação ao justo valor dos ativos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transação de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetada pela transação deve refletir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efetuar cálculos detalhados.

28 — O justo valor de um ativo para o qual não existam transações de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se *a*) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse ativo ou *b*) as probabilidades de várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas ao estimar o justo valor. Se a entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo

valor tanto do ativo recebido como do ativo cedido, então o justo valor do ativo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do ativo recebido seja mais claramente evidente.

Mensuração após reconhecimento

Política contabilística

29 — Com as exceções indicadas nos parágrafos 31 a 35, uma entidade deve escolher como sua política contabilística o modelo do justo valor, referido nos parágrafos 34 a 58, ou o modelo do custo mencionado no parágrafo 59 e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.

30 — A NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros afirma que uma alteração voluntária na política contabilística deve ser feita apenas se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de transações, de outros acontecimentos ou de condições nas demonstrações financeiras da entidade. É altamente improvável que uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais apropriada.

31 — Esta Norma exige que todas as entidades determinem o justo valor de propriedades de investimento, para a finalidade de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se a entidade usar o modelo do custo). Incentiva-se uma entidade, 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 reconhecida e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que esteja a ser valorizada.

32 — Uma entidade pode:

a) Escolher o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as propriedades de investimento que suportem passivos que pagam um retorno diretamente associado ao justo valor de, ou aos retornos de, ativos especificados incluindo essa propriedade de investimento; e

b) Escolher o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as outras propriedades de investimento, independentemente da escolha feita na alínea *a*).

33 — Se uma entidade escolher diferentes modelos para as duas categorias descritas no parágrafo 32, as vendas de propriedades de investimento entre conjuntos de ativos mensurados usando modelos diferentes devem ser reconhecidas pelo justo valor e a alteração acumulada no justo valor deve ser reconhecida nos resultados. Em conformidade, se a propriedade de investimento for vendida de um conjunto em que se usa o modelo do justo valor para um conjunto em que se usa o modelo do custo, o justo valor da propriedade à data da venda torna-se o seu custo considerado.

Modelo do justo valor

34 — Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo justo valor, exceto nos casos descritos no parágrafo 54.

35 — Quando um interesse de propriedade detido por um locatário numa locação operacional for classificado como uma propriedade de investimento segundo o parágrafo 6, o parágrafo 29 deixa de ser opcional. O modelo do justo valor deve ser aplicado.

36 — Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser reconhecido nos resultados do período em que ocorra.

37 — O justo valor da propriedade de investimento é o preço pelo qual a propriedade poderia ser trocada entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transação em que não exista relacionamento entre as mesmas (ver parágrafo 5). O justo valor 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.

38 — Uma entidade determina o justo valor sem qualquer dedução para custos de transação em que possa incorrer por venda ou outra alienação.

39 — O justo valor da propriedade de investimento deve refletir as condições de mercado à data do balanço.

40 — O justo valor é um valor específico num determinado momento, por exemplo, numa determinada data. Dado que as condições de mercado podem mudar, a quantia relatada como justo valor pode ser incorreta ou não ser apropriada se estimada relativamente a outro momento. 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 transação em que não exista relacionamento entre elas se a troca e conclusão não forem simultâneas.

41 — O justo valor da propriedade de investimento reflete, entre outras coisas, rendimento de rendas provenientes de locações correntes e pressupostos razoáveis e suportáveis que representem aquilo que entidades conhecedoras e dispostas a isso assumiriam acerca de rendimentos de rendas de futuras locações à luz de condições correntes. Também reflete, numa base semelhante, quaisquer exfluxos de caixa (incluindo pagamentos de rendas e outros exfluxos) que possam ser esperados com respeito à propriedade. Alguns desses exfluxos estão refletidos no passivo enquanto outros se relacionam com exfluxos que não são reconhecidos nas demonstrações financeiras até data posterior (por exemplo, pagamentos periódicos como rendas contingentes).

42 — O parágrafo 24 especifica a base do reconhecimento inicial do custo de um interesse numa propriedade locada. O parágrafo 34 exige que o interesse numa propriedade locada seja remensurado, se necessário, pelo justo valor. Numa locação negociada às taxas de mercado, o justo valor de um interesse numa propriedade locada na aquisição, líquido de todos os pagamentos de locação esperados (incluindo os relativos a passivos reconhecidos), deve ser zero. Este justo valor não se altera independentemente de, para fins contabilísticos, um ativo e passivo locados serem reconhecidos pelo justo valor ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos da locação, de acordo com o parágrafo 19 da NCRF 9. Assim, remensurar um ativo locado do custo, de acordo com o parágrafo 24, para o justo valor, de acordo com o parágrafo 34, não deveria resultar em qualquer ganho ou perda inicial, a não ser que o justo valor seja mensurado em momentos diferentes. Isto pode ocorrer quando for feita uma escolha para aplicar o modelo do justo valor após o reconhecimento inicial.

43 — 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 das condições do mercado à data do balanço. 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. O comprador efetivo não pagaria um preço mais elevado do que o exigido por um mercado composto por compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso.

44 — Um vendedor disposto a isso não é nem um vendedor ansioso nem um vendedor forçado, preparado para vender a qualquer preço, nem um vendedor preparado para resistir a um preço não considerado razoável de acordo com as condições correntes do mercado. O vendedor disposto a isso está motivado a vender a propriedade de investimento nos termos do mercado pelo melhor preço possível. As circunstâncias factuais do proprietário efetivo da propriedade de investimento não fazem parte desta consideração porque o vendedor disposto a isso é um proprietário hipotético (por exemplo, um vendedor disposto a isso não teria em consideração as circunstâncias fiscais particulares do proprietário efetivo da propriedade de investimento).

45 — A definição de justo valor refere-se a uma transação entre partes sem relacionamento entre si. Uma transação entre partes sem relacionamento entre si é uma transação entre partes que não tenham um relacionamento particular ou especial entre elas que torne os preços das transações não característicos das condições de mercado. A transação é tida como uma transação entre entidades não relacionadas, cada uma delas atuando independentemente.

46 — A melhor evidência de justo valor é dada por preços correntes num mercado ativo de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e sujeitas a locações e outros contratos semelhantes. Uma entidade trata de identificar quaisquer diferenças de natureza, local ou condição da propriedade, ou nos termos contratuais das locações e de outros contratos relacionados com a propriedade.

47 — Na ausência de preços correntes num mercado ativo do género descrito no parágrafo 46, uma entidade considera a informação proveniente de uma variedade de fontes, incluindo:

a) Preços correntes num mercado ativo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização (ou sujeitas a diferentes locações ou outros contratos), ajustados para refletir essas diferenças;

b) Preços recentes de propriedades semelhantes em mercados menos ativos, com ajustamentos para refletir quaisquer alterações nas condições económicas desde a data das transações que ocorreram a esses preços; e

c) Projeções de fluxos de caixa descontados com base em estimativas fiáveis de futuros fluxos de caixa, suportadas 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 reflitam avaliações correntes de mercado quanto à incerteza na quantia e tempestividade dos fluxos de caixa.

48 — Em alguns casos, as várias fontes listadas no parágrafo anterior podem sugerir conclusões diferentes quanto ao justo valor de uma propriedade de investimento. Uma entidade considera as razões dessas diferenças, visando chegar à estimativa mais fiável do justo valor dentro de um intervalo de estimativas razoáveis de justo valor.

49 — Em casos excecionais, há clara evidência quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torna pela primeira vez propriedade de investimento na sequência de uma alteração de uso) de que a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis de justo valor seria tão grande, e as probabilidades dos vários efeitos 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 54).

50 — O justo valor difere do valor de uso, tal como definido na NCRF 12 — Imparidade de Ativos. O justo valor reflete o conhecimento e as estimativas de compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. Em contraste, o valor de uso reflete as estimativas da entidade, incluindo os efeitos de fatores que podem ser específicos da entidade e não aplicáveis às entidades em geral. Por exemplo, o justo valor não reflete qualquer dos seguintes fatores na medida em que não estariam geralmente disponíveis para compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso:

a) Valor adicional derivado da criação de uma carteira de propriedades em diferentes localizações;
b) Sinergias entre propriedades de investimento e outros ativos;
c) Direitos legais ou restrições legais que somente sejam específicos ao proprietário atual; e
d) Benefícios fiscais ou encargos fiscais que sejam específicos ao proprietário atual.

51 — Ao determinar o justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não conta duplamente ativos ou passivos que estejam reconhecidos como ativos 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 no justo valor da propriedade de investimento, não sendo reconhecido separadamente como ativos 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 for incluída no justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não reconhece a mobília como um ativo separado;
c) O justo valor da propriedade de investimento exclui o rendimento da locação operacional acrescido ou pré-pago, porque a entidade reconhece-o como um passivo ou ativo separado; ou
d) O justo valor da propriedade de investimento detida numa locação reflete os fluxos de caixa esperados (incluindo a renda contingente que se espera que se torne pagável). Em conformidade, se uma valorização obtida para uma propriedade for líquida de todos os pagamentos que se espera que sejam feitos, será necessário voltar a adicionar qualquer passivo de locação reconhecido, para atingir o justo valor da propriedade de investimento para finalidades contabilísticas.

52 — O justo valor da propriedade de investimento não reflete os dispêndios futuros de capital fixo que melhorem ou aumentem a propriedade e não reflete os benefícios futuros relacionados derivados destes dispêndios futuros.

53 — Em alguns casos, uma entidade espera que o valor presente dos seus pagamentos relacionados com uma propriedade de investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos reconhecidos) excederá o valor presente dos respetivos recebimentos de caixa. Uma entidade aplica a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes para determinar se reconhece um passivo e, nesse caso, como mensurá-lo.

Incapacidade de determinar fiavelmente o justo valor

54 — Há uma presunção refutável de que uma entidade pode fiavelmente determinar o justo valor de uma propriedade de investimento numa base continuada. Porém, em casos excecionais, há clara evidência quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torne pela primeira vez propriedade de investimento na sequência de uma alteração de uso) de que o justo valor da propriedade de investimento não é determinável com fiabilidade numa base continuada. Isto ocorre quando, e apenas quando, são pouco frequentes transações de mercado comparáveis e quando não estão disponíveis estimativas alternativas fiáveis de justo valor (por exemplo, com base em projeções de fluxos de caixa descontados). Se uma entidade determinar que o justo valor de uma propriedade de investimento em construção não é fiavelmente determinável, mas espera que o justo valor da propriedade seja fiavelmente determinável quando a construção estiver concluída, deve mensurar essa propriedade de investimento em construção pelo custo até o seu justo valor se tornar fiavelmente determinável ou até à conclusão da construção (aplicando-se o que ocorrer primeiro). Se uma entidade determinar que o justo valor de uma propriedade de investimento (com exceção de uma propriedade de investimento em construção) não é fiavelmente determinável numa base continuada, a entidade deve mensurar essa propriedade de investimento utilizando o modelo do custo da NCRF 7. O valor residual da propriedade de investimento deve ser presumido como sendo zero. A entidade deve aplicar a NCRF 7 até à alienação da propriedade de investimento.

55 — Quando uma entidade pode mensurar de forma fiável o justo valor de uma propriedade de investimento em construção que foi previamente mensurada pelo custo, deve mensurar essa propriedade pelo seu justo valor. Uma vez concluída a construção dessa propriedade, presume-se que o justo valor pode ser mensurado de forma fiável. Se não for esse o caso, em conformidade com o parágrafo 54, a propriedade deve ser contabilizada utilizando o modelo do custo em conformidade com a NCRF 7.

56 — A presunção de que o justo valor da propriedade de investimento em construção pode ser mensurado de forma fiável pode ser refutada apenas no reconhecimento inicial. Uma entidade que aferiu um item de propriedade de investimento em construção pelo justo valor não pode concluir que o justo valor da propriedade de investimento concluída não pode ser determinado de forma fiável.

57 — Nos casos excecionais em que uma entidade é obrigada, pela razão dada no parágrafo 54, a mensurar uma propriedade de investimento usando o modelo do custo de acordo com a NCRF 7, ela mensura todos as suas outras propriedades de investimento pelo justo valor, incluindo as propriedades de investimento em construção. Nestes casos, embora uma entidade possa usar o modelo do custo para uma propriedade de investimento, a entidade deve continuar a contabilizar cada uma das propriedades restantes usando o modelo do justo valor.

58 — Se uma entidade tiver previamente mensurado uma propriedade de investimento pelo justo valor, ela deve continuar a mensurar a propriedade pelo justo valor até à alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo titular ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no decurso ordinário do negócio) mesmo que transações de mercado comparáveis se tornem menos frequentes ou que os preços do mercado se tornem menos prontamente disponíveis.

Modelo do custo

59 — Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCRF 7 para esse modelo exceto aquelas que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8. As propriedades de investimento que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) devem ser mensuradas de acordo com a NCRF 8.

Transferências

60 — As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver uma alteração de uso, evidenciada pelo seguinte:

a) Início de ocupação pelo proprietário, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo titular;
b) Início de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;
c) Fim de ocupação pelo proprietário, com vista a uma transferência da propriedade ocupada pelo titular para propriedade de investimento; ou
d) Início de uma locação operacional a uma outra entidade, com vista a uma transferência de inventários para propriedade de investimento.

61 — O parágrafo 60(*b*) exige que uma entidade transfira uma propriedade de propriedade de investimento para inventários quando, e apenas quando, houver uma alteração no uso, evidenciada pelo começo de desenvolvimento com vista à venda. Quando uma entidade decidir alienar uma propriedade de investimento sem desenvolvimento, ela continua a tratar a propriedade como uma propriedade de investimento até que seja desreconhecida (eliminada do balanço) e deixe de a tratar como inventário. De forma semelhante, se uma entidade começar a desenvolver de novo uma propriedade de investimento existente para futuro uso continuado como propriedade de investimento, a propriedade permanece uma

propriedade de investimento não sendo reclassificada como propriedade ocupada pelo titular durante o novo desenvolvimento.

62 — Os parágrafos 63 a 68 aplicam-se aos aspetos de reconhecimento e mensuração que surgem quando uma entidade usa o modelo do justo valor para propriedades de investimento. Quando uma entidade usar o modelo do custo, as transferências entre propriedades de investimento, propriedades ocupadas pelo titular e inventários não alteram a quantia escriturada da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.

63 — Para uma transferência de propriedade de investimento escriturada pelo justo valor para propriedade ocupada pelo titular ou para inventários, o custo considerado da propriedade para subsequente contabilização de acordo com a NCRF 7 ou a NCRF 18 deve ser o seu justo valor à data da alteração de uso.

64 — Se uma propriedade ocupada pelo titular se tornar uma propriedade de investimento que seja escriturada pelo justo valor, uma entidade deve aplicar a NCRF 7 até à data da alteração de uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada de propriedade de acordo com a NCRF 7 e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a NCRF 7.

65 — Até à data em que uma propriedade ocupada pelo titular se torne uma propriedade de investimento escriturada pelo justo valor, uma entidade deprecia a propriedade e reconhece quaisquer perdas por imparidade que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada da propriedade de acordo com a NCRF 7 e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a NCRF 7. Por outras palavras:

a) Qualquer diminuição resultante na quantia escriturada da propriedade é reconhecida nos resultados. Porém, até ao ponto em que uma quantia seja incluída no excedente de revalorização dessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de revalorização; e

b) Qualquer aumento resultante na quantia escriturada é tratado como se segue:

i) Até ao ponto em que o aumento reverta uma anterior perda por imparidade dessa propriedade, o aumento é reconhecido nos resultados. A quantia reconhecida nos resultados 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 por imparidade tivesse sido reconhecida; e

ii) Qualquer parte remanescente do aumento é creditada diretamente no capital próprio no excedente de revalorização. Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização incluído no capital próprio deve ser transferido para resultados transitados. A transferência do excedente de revalorização para resultados transitados não é feita através dos resultados.

66 — 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 nos resultados.

67 — 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.

68 — Quando uma entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de uma propriedade de investimento de construção própria que será escriturada pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos resultados.

Alienações

69 — Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço) na alienação ou quando a propriedade de investimento for permanentemente retirada de uso e nenhuns benefícios económicos forem esperados da sua alienação.

70 — A alienação de uma propriedade de investimento pode ser alcançada pela venda ou pela celebração de uma locação financeira. Ao determinar a data de alienação da propriedade de investimento, uma entidade aplica os critérios enunciados na NCRF 20 — Rédito para reconhecimento do rédito da venda de bens. A NCRF 9 aplica-se a uma alienação efetuada pela celebração de uma locação financeira e a uma venda seguida de locação.

71 — Se, de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 16, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um ativo o custo de uma substituição de parte de uma propriedade de investimento, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Relativamente à propriedade de investimento contabilizada usando o modelo do custo, uma parte substituída pode não ser uma parte que tenha sido depreciada separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que era no momento em que foi adquirida ou construída. Segundo o modelo do justo valor, o justo valor da propriedade de investimento pode já refletir o facto de que a parte a ser substituída perdeu o seu valor. Noutros casos, pode ser difícil discernir quanto do justo valor deve ser reduzido para a parte a ser substituída. Uma alternativa à redução do justo valor para a parte substituída, quando não for prático realizar essa redução, é incluir o custo da substituição na quantia escriturada do ativo e reavaliar o justo valor, como seria exigido para adições não envolvendo substituição.

72 — Os ganhos ou perdas provenientes da retirada de uso ou alienação de propriedades de investimento devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do ativo e devem ser reconhecidos nos resultados (a menos que a NCRF 9 — Locações exija doutra maneira no caso de uma venda e relocação) no período da retirada de uso ou da alienação.

73 — A retribuição a receber com a 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 ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a NCRF 20 usando o método do juro efetivo.

74 — Uma entidade aplica a NCRF 21, ou outras Normas, conforme apropriado, a quaisquer passivos que retenha após a alienação de uma propriedade de investimento.

75 — A compensação de terceiros para propriedades de investimento que tenham sofrido imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidas deve ser reconhecida nos resultados quando a compensação se tornar recebível.

76 — Imparidades ou perdas de propriedades de investimento, reivindicações relacionadas ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:

a) As imparidades da propriedade de investimento são reconhecidas de acordo com a NCRF 12;

b) As retiradas de uso ou alienações da propriedade de investimento são reconhecidas de acordo com os parágrafos 69 a 74 desta Norma;

c) A compensação de terceiros por propriedades de investimento que tenham sofrido imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidas é reconhecida nos resultados quando se tornar recebível; e

d) O custo dos ativos restaurados, comprados ou construídos como substituições é determinado de acordo com os parágrafos 20 a 28 desta Norma.

Data de eficácia

77 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016.

78 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

79 — Esta Norma substitui a NCRF 11 — Propriedades de Investimento, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 12

Imparidade de Ativos

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus ativos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Um ativo 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 venda do ativo. Se este for o caso, o ativo é descrito como estando com imparidade e a Norma exige que a entidade reconheça uma perda por imparidade. A Norma também especifica as circunstâncias em que uma entidade deve reverter uma perda por imparidade.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os ativos, que não sejam:

a) Inventários (ver a NCRF 18 — Inventários);

b) Ativos provenientes de contratos de construção (ver a NCRF 19 — Contratos de Construção);
c) Ativos por impostos diferidos (ver a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento);
d) Ativos por benefícios de empregados (ver a NCRF 28 — Benefícios dos Empregados);
e) Ativos financeiros que estejam no âmbito da NCRF 27 — Instrumentos Financeiros;
f) Propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor (ver a NCRF 11 — Propriedades de Investimento);
g) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos de alienação (ver a NCRF 17 — Agricultura); ou
h) Ativos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 — Ativos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

3 — Esta Norma aplica-se a ativos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (isto é, justo valor) de acordo com outras Normas, tais como o modelo de revalorização da NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis. Identificar se um ativo revalorizado pode estar com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:

a) Se o justo valor do ativo for o seu valor de mercado, a única diferença entre o justo valor do ativo e o seu justo valor menos os custos de alienação são os custos diretos incrementais para alienar o ativo:

i) Se os custos com a alienação forem negligenciáveis, a quantia recuperável do ativo revalorizado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada (isto é, justo valor) ou é superior à mesma. Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, é improvável que o ativo revalorizado esteja com imparidade e a quantia recuperável não necessita de ser estimada;
ii) Se os custos com a alienação não foram negligenciáveis, o justo valor menos os custos de alienação do ativo revalorizado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o ativo revalorizado estará com imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada (isto é justo valor). Neste caso, após os requisitos de valorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o ativo pode estar com imparidade;

b) Se o justo valor do ativo for determinado numa base que não seja o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada (isto é, justo valor) pode ser superior ou inferior à sua quantia recuperável. Deste modo, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o ativo pode estar com imparidade.

Definições

4 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Ativos "*corporate*": são ativos, exceto *goodwill,* que contribuam para os fluxos de caixa futuros de várias unidades geradoras de caixa.
Custos de alienação: são custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, grupo para alienação ou unidade geradora de caixa, excluindo gastos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.
Depreciação (Amortização): é a imputação sistemática da quantia depreciável (amortizável) de um ativo durante a sua vida útil.
Justo valor menos os custos de alienação: é a quantia a obter da venda de um ativo ou unidade geradora de caixa numa transação entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos de alienação.
Mercado ativo: é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

a) Os itens negociados no mercado são homogéneos;
b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e
c) Os preços estão disponíveis ao público.

Perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.
Quantia depreciável: é o custo de um ativo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
Quantia escriturada: é a quantia pela qual um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.
Quantia recuperável: é a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo, ou unidade geradora de caixa, menos os custos de alienação e o seu valor de uso.

Segmento operacional: é uma componente de uma entidade:

a) Que desenvolve atividades de negócio de que pode obter réditos e incorrer em gastos (incluindo réditos e gastos relacionados com transações com outros componentes da mesma entidade);
b) Cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais da entidade para efeitos da tomada de decisões sobre a imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho; e
c) Relativamente à qual esteja disponível informação financeira distinta.

Unidade geradora de caixa: é o mais pequeno grupo identificável de ativos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros ativos ou grupo de ativos.
Valor de uso: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um ativo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.
Vida útil: é

a) O período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou
b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Identificação de um ativo que possa estar com imparidade

5 — Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um ativo possa estar com imparidade. Se existir qualquer indicação, a entidade deve estimar a quantia recuperável do ativo.
6 — Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também testar anualmente a imparidade de um ativo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efetuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efetuado no mesmo momento de cada ano. Ativos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se um desses ativos intangíveis for inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse ativo deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período corrente.
7 — Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um ativo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação:

a) Durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.
b) Ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o ativo está dedicado.
c) As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um ativo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do ativo.
d) A quantia escriturada dos ativos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.

Fontes internas de informação:

e) Está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um ativo.
f) Alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um ativo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um ativo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o ativo pertence e planos para alienar um ativo antes da data anteriormente esperada.
g) Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um ativo é, ou será, pior do que o esperado.

Dividendo de uma subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada:

h) Para um investimento numa subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada, o investidor reconhece um dividendo do investimento se estão disponíveis provas de que:

i) A quantia escriturada do investimento constante das demonstrações financeiras individuais excede as quantias escrituradas dos ativos

líquidos da subsidiária constantes das demonstrações financeiras consolidadas, incluindo o *goodwill* associado; ou

ii) O dividendo excede o resultado integral da subsidiária, entidade conjuntamente controlada ou associada no período em que o dividendo é declarado.

8 — Se houver uma indicação de que um ativo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo precisa de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao ativo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a esse ativo.

Mensuração da quantia recuperável

9 — Esta Norma define quantia recuperável como a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, menos os custos de alienação e o seu valor de uso.

Justo valor menos custos de alienação

10 — A melhor evidência do justo valor menos os custos de alienação de um ativo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transação entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado para custos incrementais que seriam diretamente atribuíveis à alienação do ativo.

11 — Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um ativo for negociado num mercado ativo, o justo valor menos os custos de alienação é o preço de mercado do ativo menos os custos com a alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Quando os preços de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço da transação mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se estime o justo valor menos os custos de alienação, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transação e a data em que a estimativa seja feita.

12 — Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado ativo para um ativo, o justo valor menos os custos de alienação é baseado na melhor informação disponível para refletir a quantia que uma entidade poderá obter, à data do balanço, da alienação do ativo numa transação entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com a alienação. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transações recentes de ativos semelhantes feitas no mesmo setor. O justo valor menos os custos de alienação não reflete uma venda forçada, a não ser que a gerência seja compelida a vender imediatamente.

13 — Os custos com a alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de alienação. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transações semelhantes, custos de remoção do ativo e custos incrementais diretos para colocar um ativo em condições para a sua venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (tal como definidos na NCRF 28 — Benefícios de Empregados) e custos associados à redução ou reorganização de uma empresa a seguir à alienação de um ativo não são custos incrementais diretos de alienar o ativo.

14 — Por vezes, a alienação de um ativo exige que o comprador assuma um passivo e apenas existe um único justo valor menos os custos de alienação tanto para o ativo como para o passivo. O parágrafo 38 explica como tratar tais casos.

Valor de uso

15 — Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor de uso de um ativo:

a) Uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo;

b) Expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;

c) O valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco de mercado;

d) O preço de suportar a incerteza inerente ao ativo; e

e) Outros fatores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado refletissem na determinação dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do ativo.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros

16 — Ao mensurar o valor de uso, uma entidade deve:

a) Basear as projeções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;

b) Basear as projeções de fluxos de caixa nos orçamentos/previsões financeiros mais recentes aprovados pela gerência, mas excluindo quaisquer influxos ou exfluxos de caixa futuros estimados que se espera venham a resultar de reestruturações futuras ou de aumentos ou melhorias no desempenho do ativo. As projeções baseadas nestes orçamentos/previsões devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado.

c) Estimar projeções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes extrapolando as projeções baseadas nos orçamentos/previsões pelo uso de uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada.

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros

17 — As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

a) Projeções de influxos de caixa derivados do uso continuado do ativo;

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

c) Fluxos de caixa líquidos, se os houver, a receber (ou a pagar) pela alienação do ativo no fim da sua vida útil.

18 — Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para o ativo na condição corrente. Estimativas de futuros fluxos de caixa não devem incluir futuros influxos ou exfluxos de caixa que se esperem como resultado de:

a) Uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou

b) Aumentos ou melhorias no desempenho do ativo.

19 — Quando uma entidade ficar comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns ativos sejam afetados por essa reestruturação. Logo que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

a) As suas estimativas de influxos e exfluxos de caixa futuros para a finalidade de determinar o valor de uso refletirão as poupanças de custos e outros benefícios da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pelo órgão de gestão); e

b) As suas estimativas de exfluxos de caixa futuros para a reestruturação serão incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

20 — Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa que aumentem ou melhorem o desempenho do ativo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem do aumento de benefícios económicos associados ao exfluxo de caixa.

21 — As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

a) Influxos ou exfluxos de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou

b) Recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.

22 — A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um ativo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma entidade espera obter da alienação do ativo numa transação entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos estimados com a alienação.

Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira

23 — 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 entidade transpõe o valor presente usando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor de uso.

Taxa de desconto

24 — A(s) taxa(s) de desconto deve(m) ser a(s) taxa(s) antes de impostos que reflita(m) as avaliações correntes de mercado sobre:

a) O valor temporal do dinheiro; e

b) Os riscos específicos para o ativo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

25 — Uma taxa que reflita as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o ativo 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 às que a entidade espera obter do ativo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transações correntes de mercado para ativos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado do capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único ativo (ou uma carteira de ativos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o ativo em causa. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um ativo não deve(m) refletir os riscos em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.

26 — Quando uma taxa de um ativo específico não estiver diretamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto.

Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade

27 — Se, e apenas se, a quantia recuperável de um ativo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada do ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.

28 — Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o ativo seja escriturado pela quantia revalorizada de acordo com uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da NCRF 7). Qualquer perda por imparidade de um ativo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

29 — Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do ativo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo, se, e apenas se, tal for exigido por outra Norma.

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

31 — Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer ativos ou passivos por impostos diferidos relacionados serão determinados de acordo com a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento, ao comparar a quantia escriturada revista do ativo com a sua base fiscal.

Unidades geradoras de caixa e *goodwill*

Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um ativo

32 — Se houver qualquer indicação de que um ativo possa estar com imparidade, a quantia recuperável do ativo individual deve ser estimada. Se não for possível estimar a quantia recuperável do ativo individual, uma entidade deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence.

33 — A quantia recuperável de um ativo individual não pode ser determinada se:

a) O valor de uso do ativo não puder ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos os custos de alienação (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do ativo não puderem ser estimados como sendo insignificantes); e

b) O ativo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros ativos.

Em tais casos, o valor de uso e, por isso, a quantia recuperável, só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do ativo

Exemplo

Uma entidade mineira possui uma linha férrea privada para suportar as suas atividades mineiras. A linha férrea privada só pode ser vendida pelo valor da sucata e não gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos da mina.

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

34 — Tal como definido no parágrafo 4, a unidade geradora de caixa de um ativo é o grupo mais pequeno de ativos que inclui o ativo e que gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos. A identificação da unidade geradora de caixa de um ativo envolve juízo de valor. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um ativo individual, uma entidade identifica o menor agregado de ativos que geram influxos de caixa em larga medida independentes.

Exemplo

Uma empresa de autocarros presta serviços sob contrato com um município que exige serviço mínimo em cada uma das cinco carreiras separadas. Os ativos afetos 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 entidade não tem a opção de encerrar qualquer carreira de autocarros, o nível mais baixo dos influxos de caixa identificáveis que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa provenientes de outros ativos, ou grupos de ativos, são os que correspondem aos influxos de caixa gerados pelas cinco carreiras conjuntamente. A unidade geradora de caixa, para cada carreira, é a empresa de autocarros no seu todo.

35 — Se existir um mercado ativo para o output produzido por um ativo ou grupos de ativos, esse ativo ou grupo de ativos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se uma parte ou todo o output for usado internamente. Se os influxos de caixa gerados por qualquer ativo ou unidade geradora de caixa forem afetados pelo preço de transferência interno, uma entidade deve usar a melhor estimativa relativa ao(s) futuro(s) preço(s) que possa(m) ser alcançado(s) em transações em que não exista relacionamento entre as partes ao estimar:

a) Os influxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e

b) Os exfluxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso de quaisquer outros ativos ou unidades geradoras de caixa que sejam afetados pelo preço de transferência interno.

36 — As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas consistentemente de período para período relativamente ao mesmo ativo ou tipo de ativos, a menos que se justifique uma alteração.

Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa

37 — A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa deve ser determinada numa base consistente com a forma como a quantia recuperável da unidade geradora de caixa é determinada.

38 — Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para 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 assuma o passivo. Neste caso, o justo valor menos os custos de alienação (ou o fluxo de caixa estimado com base na última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os ativos da unidade geradora de caixa juntamente com o passivo menos os custos com a alienação. Para 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 ao determinar tanto o valor de uso da unidade geradora de caixa como a sua quantia escriturada.

Exemplo

Uma empresa explora uma mina num país onde a legislação exige que o proprietário restaure o local quando concluir a sua exploração da mina. O custo da 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 logo 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 para os custos de restauração corresponde a 500 UM.

A entidade está a testar a imparidade da mina. A unidade geradora de caixa da mina é a mina na sua totalidade. A entidade recebeu várias ofertas de compra da mina a um preço aproximado de 800 UM.

Este preço reflete o facto de que o comprador assumirá a obrigação de restaurar a camada de terra. Os custos de alienação da mina são insignificantes. O valor de uso da mina é aproximadamente 1.200 UM, excluindo os custos de restauração. A quantia escriturada da mina é 1.000 UM.

O justo valor da unidade geradora de caixa é 800 UM. Esta quantia considera os custos de restauração que já foram providenciados. Como consequência, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauração e é estimado em 700 UM (1.200 UM menos 500 UM). A quantia escriturada da unidade geradora é 500 UM, que é a quantia escriturada da mina (1.000 UM) menos a

quantia escriturada da provisão para custos de restauração (500 UM). Portanto, a quantia recuperável da unidade geradora de caixa excede a sua quantia escriturada.

Goodwill

Imputação de *goodwill* a unidades geradoras de caixa

39 — Para efeitos de testar a imparidade, o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais deve, a partir da data de aquisição, ser imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupo de unidades geradoras de caixa, do adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração de atividades empresariais, independentemente de outros ativos ou passivos da adquirida serem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o *goodwill* seja assim imputado:

a) Deve representar o nível mais baixo no seio da entidade ao qual o *goodwill* é monitorizado para finalidades de gestão interna; e
b) Não deve ser maior do que um segmento operacional.

40 — Se a imputação inicial do *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais não puder ser concluída antes do final do período anual em que tiver sido efetuada a concentração de atividades empresariais, essa imputação inicial deve ser concluída antes do final do primeiro período anual com início após a data da aquisição.
41 — Se o *goodwill* tiver sido imputado a uma unidade geradora de caixa e a entidade alienar uma unidade operacional dessa unidade geradora de caixa, o *goodwill* associado à unidade operacional alienada deve ser:

a) Incluído na quantia escriturada da unidade operacional aquando da determinação de ganhos ou perdas no momento da alienação; e
b) Mensurado na base dos valores relativos de uma unidade operacional alienada e da porção da unidade geradora de caixa retida, a não ser que a entidade possa demonstrar que algum outro método reflita melhor o *goodwill* associado à unidade operacional alienada.

Exemplo

Uma entidade vende por 100 UM uma unidade operacional que fazia parte de uma unidade geradora de caixa a que foi imputado *goodwill*. O *goodwill* imputado à unidade não pode ser identificado ou associado a um grupo de ativos a um nível inferior ao dessa unidade, exceto arbitrariamente. A quantia recuperável da porção da unidade geradora de caixa retida é de 300 UM.
Porque o *goodwill* imputado à unidade geradora de caixa não pode ser identificado ou associado a um grupo de ativos de forma não arbitrária a um nível inferior ao dessa unidade, o *goodwill* associado à unidade operacional alienada é mensurado na base dos valores relativos da unidade geradora de caixa alienada e da porção da unidade geradora de caixa retida. Assim, 25 % do *goodwill* imputado à unidade geradora de caixa é incluído na quantia escriturada da unidade operacional que é vendida.

42 — Se uma entidade reorganizar a sua estrutura de relato de forma que altera a composição de uma ou mais unidades geradoras de caixa às quais tenha sido imputado *goodwill*, o *goodwill* deve ser reimputado às unidades afetadas. Esta nova imputação deve ser efetuada usando uma abordagem pelo valor relativo semelhante à utilizada quando uma entidade aliena uma unidade operacional no seio de uma unidade geradora de caixa, a não ser que a entidade possa demonstrar que outro método reflete melhor o *goodwill* associado às unidades reorganizadas. A nova imputação deve ser efetuada com base na quantia escriturada do *goodwill* líquida de amortizações acumuladas e imparidade.

Exemplo

O *goodwill* tinha sido anteriormente imputado à unidade geradora de caixa A. O *goodwill* imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de ativos inferior ao de A, exceto arbitrariamente. A vai ser dividida e integrada em três outras unidades geradoras de caixa B, C e D.
Dado que o *goodwill* imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de ativos de uma forma não arbitrária a um nível inferior ao de A, ele é reimputado às unidades B, C e D na base dos valores relativos das três porções de A antes de essas porções de A serem integradas em B, C e D.

Testar a imparidade de unidades geradoras de caixa com *goodwill*

43 — Quando o *goodwill* se relaciona com uma unidade geradora de caixa mas não tenha sido imputado a essa unidade, a unidade deve ser testada quanto a imparidade, sempre que exista uma indicação de que essa unidade possa estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, excluindo qualquer *goodwill*, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 50.
44 — Uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* deve ser testada quanto a imparidade sempre que exista uma indicação de que essa unidade possa estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, incluindo o *goodwill*, com a quantia recuperável da unidade. Se a quantia recuperável da unidade exceder a quantia escriturada da unidade, a unidade e o *goodwill* imputado a essa unidade devem ser considerados como não estando com imparidade. Se a quantia escriturada da unidade exceder a quantidade recuperável da unidade, a entidade deve reconhecer a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 50.

Interesses que não controlam

45 — De acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais, o *goodwill* reconhecido numa concentração de atividades empresariais representa o *goodwill* adquirido por uma empresa mãe com base no interesse de propriedade da empresa mãe, em vez da quantia do *goodwill* controlada pela empresa mãe como resultado da concentração de atividades empresariais. Assim, o *goodwill* atribuível a um interesse que não controla não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa mãe. Em conformidade, se existir um interesse que não controla numa unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill*, a quantia dessa unidade compreende:

a) Tanto o interesse da empresa mãe como o interesse que não controla nos ativos líquidos da unidade; e
b) O interesse da empresa mãe no *goodwill*.

Contudo, parte da quantia recuperável da unidade geradora de caixa determinada de acordo com esta Norma é atribuível ao interesse que não controla no *goodwill*.
46 — Dado que o *goodwill* é reconhecido apenas na medida do interesse de propriedade da empresa mãe, qualquer perda por imparidade relacionada com o *goodwill* é repartida entre a parte atribuível à empresa mãe e a parte atribuível ao interesse que não controla, apenas com a primeira a ser reconhecida como perda de *goodwill* por imparidade.

Tempestividade dos testes de imparidade

47 — Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas quanto a imparidade em momentos diferentes.
48 — Se os ativos que constituem a unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado *goodwill* forem testados quanto a imparidade ao mesmo tempo que a unidade que contém o *goodwill*, eles devem ser testados quanto a imparidade antes da unidade que contém o *goodwill*. Do mesmo modo, se as unidades geradoras de caixa que constituem um grupo de unidades geradoras de caixa a que tenha sido imputado *goodwill* forem testadas quanto a imparidade ao mesmo tempo que o grupo de unidades que contém o *goodwill*, as unidades individuais devem ser testadas quanto a imparidade antes do grupo de unidades que contém o *goodwill*.

Ativos "*corporate*"

49 — Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma entidade deve identificar todos os ativos "*corporate*" que se relacionem com a unidade geradora de caixa em análise. Se uma parte da quantia escriturada de um ativo "*corporate*":

a) Puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve comparar a quantia escriturada da unidade, incluindo a parte da quantia escriturada do ativo "*corporate*" imputada à unidade, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 50;
b) Não puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve:

i) Comparar a quantia escriturada da unidade, excluindo o ativo "*corporate*", com a sua quantia recuperável e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 50;
ii) Identificar o mais pequeno grupo de unidades geradoras de caixa que inclua a unidade geradora de caixa em questão e a que uma parte da quantia escriturada do ativo "*corporate*" possa ser imputada numa base razoável e consistente; e
iii) Comparar a quantia escriturada desse grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parte da quantia escriturada do ativo "*corporate*" imputada a esse grupo de unidades, com a quantia recuperável do grupo de unidades. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 50.

Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

50 — Uma perda por imparidade deve ser reconhecida para uma unidade geradora de caixa (o grupo mais pequeno de unidades geradoras de caixa ao qual tenha sido imputado *goodwill* ou um ativo "*corporate*") se, e apenas se, a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for inferior à quantia escriturada da unidade (grupos de unidades). A perda por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos ativos da unidade (grupo de unidades) pela ordem que se segue:

a) Primeiro, para reduzir a quantia escriturada de qualquer *goodwill* imputado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades); e
b) Depois, aos outros ativos da unidade (grupos de unidades), numa base *pro rata* relativamente à quantia escriturada de cada ativo da unidade (grupo de unidades).

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos ativos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 28.

51 — Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 50, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um ativo abaixo do mais alto de entre:

a) O seu justo valor menos os custos de alienação (caso seja determinável);
b) O seu valor de uso (caso seja determinável);e
c) Zero.

A quantia da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao ativo deve ser imputada numa base *pro rata* aos outros ativos da unidade (grupo de unidades).

52 — Se a quantia recuperável de um ativo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 33):

a) É reconhecida uma perda por imparidade do ativo se a sua quantia escriturada for maior que o mais alto do seu justo valor menos os custos de alienação e os resultados da imputação descritos nos parágrafos 50 e 51; e
b) Não é reconhecida qualquer perda por imparidade do ativo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos os custos de alienação do ativo for inferior à sua quantia escriturada.

Exemplo

Uma máquina sofreu danos físicos mas ainda está a trabalhar, se bem que não tão bem como antes de ficar danificada. O justo valor da máquina menos os custos de alienação é inferior à sua quantia escriturada. A máquina não gera influxos de caixa independentes. O mais pequeno grupo de ativos identificável que inclua a máquina e que crie influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos 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 pelo órgão de gestão não refletem qualquer compromisso da mesma para substituir a máquina.

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

a) Pode diferir do seu justo valor menos os custos de alienação; e
b) Somente pode ser determinada para a unidade geradora de caixa a que a máquina pertence (linha de produção).

A linha de produção não está com imparidade. Portanto, não é reconhecida qualquer perda por imparidade em relação à máquina. Contudo, a entidade pode necessitar de 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 refletir a vida útil remanescente esperada da máquina ou o modelo em que se espera que os benefícios económicos sejam consumidos pela unidade.

Pressuposto 2: orçamentos/previsões aprovados pelo órgão de gestão refletem um compromisso da mesma 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 sejam insignificantes.

O valor de uso da máquina pode ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos os custos de alienação. Por isso, a quantia recuperável da máquina pode ser determinada e não é atribuída qualquer consideração à unidade geradora de caixa a que pertence a máquina (isto é, a linha de produção). Dado que o justo valor menos os custos de alienação a máquina é inferior à sua quantia escriturada, é reconhecida uma perda por imparidade na máquina.

53 — Após os requisitos dos parágrafos 50 e 51 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 apenas se, isso for exigido por outra Norma.

Reverter uma perda por imparidade

54 — Uma entidade deve avaliar à data de cada relato se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo, que não o *goodwill*, possa já não existir ou possa ter diminuído. Se tal indicação existir, uma entidade deve estimar a quantia recuperável desse ativo.

55 — Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um ativo, que não o *goodwill*, possa já não existir ou possa ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

a) O valor de mercado do ativo tenha aumentado significativamente durante o período;
b) Tenham ocorrido durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na entidade, referentes ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado a que se destina o ativo;
c) As taxas de juro do mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos tenham diminuído durante o período, e essas diminuições poderão afetar a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso do ativo e aumentar materialmente a sua quantia recuperável.

Fontes internas de informação

d) Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o ativo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do ativo ou reestruturar a unidade operacional à qual o ativo pertence;
e) Exista evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

56 — Uma perda por imparidade de um ativo, que não o *goodwill*, reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do ativo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do ativo deve, exceto como descrito no parágrafo 57, ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

Reverter uma perda por imparidade de um ativo individual

57 — Um aumento da quantia escriturada de um ativo, que não o *goodwill*, atribuível 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 ativo em anos anteriores.

58 — Uma reversão de uma perda por imparidade de um ativo, que não o *goodwill*, deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, a não ser que o ativo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, o modelo de revalorização da NCRF 7). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um ativo revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

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

Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

60 — Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos ativos da unidade, exceto para o *goodwill*, numa base *pro rata* em relação às quantias escrituradas desses ativos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de ativos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 58.

61 — Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 60, a quantia escriturada de um ativo não deve ser aumentada acima do mais baixo de entre:

a) A sua quantia recuperável (se determinável); e

b) A quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse reconhecida no ativo em períodos anteriores.

A quantia da reversão da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao ativo deve ser imputada numa base *pro rata* em relação aos outros ativos da unidade (grupo de unidades), exceto para o *goodwill*.

Reverter uma perda por imparidade de *goodwill*

62 — Uma perda por imparidade reconhecida para o *goodwill* não deve ser revertida num período posterior.

Data de eficácia

63 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016.

64 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

65 — Esta Norma substitui a NCRF 12 — Imparidade de Ativos, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 13

Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento para os interesses em empreendimentos conjuntos, independentemente da forma jurídica que possam revestir (como, por exemplo: agrupamentos complementares de empresas, consórcios, agrupamentos europeus de interesse económico e associações em participação) e para os investimentos em associadas. Esta Norma proporciona orientação prática para o reconhecimento e mensuração dos interesses em empreendimentos conjuntos e dos investimentos em associadas. Também proporciona orientação no que concerne às formas que podem assumir os empreendimentos conjuntos e à determinação da existência de influência significativa.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de:

a) Interesses em empreendimentos conjuntos e no relato dos ativos, passivos, rendimentos e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as atividades do empreendimento conjunto se realizam, e

b) Investimentos em associadas.

3 — Contudo, esta Norma não se aplica a:

a) Interesses de empreendedores em entidades conjuntamente controladas, nem a investimentos em associadas, detidos por organizações de capital de risco;

b) Interesses de empreendedores em entidades conjuntamente controladas nem a investimentos em associadas que estejam classificados como detidos para venda, os quais devem ser contabilizados de acordo com a NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

Definições

4 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Associada: é uma entidade (aqui se incluindo as entidades que não sejam constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um empreendimento conjunto.

Consolidação proporcional: é um método de contabilização em que a parte de um empreendedor em cada um dos ativos, passivos, rendimentos e gastos de uma entidade conjuntamente controlada é combinada linha a linha com itens semelhantes das demonstrações financeiras do empreendedor ou relatada como linhas de itens separadas nas demonstrações financeiras do empreendedor.

Controlo: é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma.

Controlo conjunto: é a partilha de controlo, acordada contratualmente, de uma atividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a atividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

Demonstrações financeiras consolidadas: são as demonstrações financeiras de um grupo de entidades apresentadas como as de uma única entidade económica.

Empreendedor: é um parceiro de um empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento.

Empreendimento conjunto: é uma atividade económica empreendida por dois ou mais parceiros, sujeita a controlo conjunto destes mediante um acordo contratual.

Influência significativa: é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ou de uma atividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de ações, estatuto ou acordo.

Investidor num empreendimento conjunto: é um participante de um empreendimento conjunto, que não tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.

Método da equivalência patrimonial: é um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo (sendo o *goodwill* respetivo apresentado separadamente) e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos ativos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do investidor ou empreendedor incluem a parte que lhe corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada.

Quantia escriturada de um investimento (contabilizado pelo método da equivalência patrimonial): é a quantia reconhecida no balanço no âmbito da contabilização desse investimento, incluindo *goodwill* associado ainda que apresentado separadamente.

Subsidiária: é uma entidade, ainda que não constituída sob a forma de sociedade, que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa-mãe.

Caracterização de empreendimentos conjuntos e associadas

Acordo contratual

5 — A existência de um acordo contratual é um elemento essencial para distinguir os interesses em empreendimentos conjuntos dos investimentos em associadas. As atividades que não tenham acordo contratual para estabelecer o controlo conjunto não são empreendimentos conjuntos para as finalidades desta Norma.

6 — Os empreendimentos conjuntos assumem formas e estruturas muito diferentes. Esta Norma identifica três grandes tipos — operações conjuntamente controladas, ativos conjuntamente controlados e entidades conjuntamente controladas — que são geralmente descritos 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.

7 — O acordo contratual pode ser evidenciado de várias maneiras como, por exemplo, por um contrato entre os empreendedores ou por atas 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 atividade, duração e obrigações de relato do empreendimento conjunto;

b) A nomeação do órgão de direção ou órgão de gestão equivalente do empreendimento conjunto e os direitos de voto dos empreendedores;

c) Contribuições de capital pelos empreendedores;

d) A partilha dos empreendedores na produção, nos rendimentos, nos gastos ou nos resultados do empreendimento conjunto.

8 — 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 atividade do empreendimento conjunto.

9 — O acordo contratual pode identificar um empreendedor como o operador ou o gestor do empreendimento conjunto. O operador não controla o empreendimento conjunto, mas age de acordo com as 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 atividade económica, ele controla o empreendimento e o empreendimento é uma subsidiária do operador e não um empreendimento conjunto.

Operações conjuntamente controladas

10 — Quando se está perante operações conjuntamente controladas, não há lugar à constituição de uma entidade separada. Em vez disso, os empreendedores participantes coordenam as suas atividades e trabalham no projeto comum, aí envolvendo os seus próprios recursos e incorrendo nos seus próprios gastos e passivos. O acordo de empreendimento conjunto proporciona geralmente meios pelos quais os réditos da venda da produção conjunta e quaisquer gastos incorridos em comum são partilhados entre os empreendedores.

11 — Um exemplo de uma operação conjuntamente controlada dá-se quando dois ou mais empreendedores combinam as suas operações, recursos e perícia para fabricar e comercializar 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.

Ativos conjuntamente controlados

12 — Alguns empreendimentos conjuntos envolvem o controlo conjunto, e muitas vezes a propriedade conjunta, por parte dos empreendedores, de um ou mais ativos que tenham sido contribuídos ou adquiridos para a finalidade do empreendimento conjunto. Os ativos são usados para a obtenção de benefícios para os empreendedores. Cada empreendedor pode ficar com uma parte da produção obtida a partir dos ativos e cada um suporta uma parte acordada dos gastos incorridos.

13 — Estes empreendimentos conjuntos não envolvem a constituição de uma sociedade organizada ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor tem controlo sobre a sua parte nos futuros benefícios económicos através da sua parte nos ativos conjuntamente controlados.

14 — Muitas atividades nas indústrias do petróleo, gás e extração de minérios envolvem ativos conjuntamente controlados. Por exemplo, duas ou mais empresas de produção de petróleo podem conjuntamente controlar e explorar um *pipeline*. Cada um dos empreendedores utiliza o *pipeline* para o transporte do seu próprio produto em retorno do qual suporta uma proporção acordada dos gastos de exploração. Um outro exemplo de um ativo conjuntamente controlado é quando duas entidades controlam conjuntamente um imóvel de rendimento, cada uma tomando uma parte das rendas recebidas e suportando uma parte dos gastos.

Entidades conjuntamente controladas

15 — Uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve a constituição de uma sociedade ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse. A entidade opera da mesma forma que outras entidades, exceto que um acordo contratual entre os empreendedores estabelece o controlo conjunto sobre a atividade económica da entidade.

16 — Uma entidade conjuntamente controlada controla os seus ativos, incorre em passivos e gastos e obtém rendimentos. Pode fazer contratos em seu próprio nome e obter fundos para os fins da atividade do empreendimento conjunto. Cada empreendedor tem direito a uma parte dos lucros da entidade conjuntamente controlada, sem prejuízo de algumas dessas entidades também terem direito a partilhar da produção obtida pelo empreendimento conjunto.

17 — Um exemplo usual de uma entidade conjuntamente controlada é quando duas entidades combinam as suas atividades numa linha particular de negócios através da transferência dos ativos e passivos relevantes para uma entidade conjuntamente controlada. Um outro exemplo é quando uma entidade 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 entidade e pelo governo ou departamento.

18 — Muitas entidades conjuntamente controladas são em substância semelhantes aos empreendimentos conjuntos referidos como operações ou como ativos conjuntamente controlados. Por exemplo, os empreendedores podem transferir um ativo 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 ativos que serão operados conjuntamente. Algumas operações conjuntamente controladas também envolvem a criação de uma entidade conjuntamente controlada para tratar de aspetos particulares da atividade, como por exemplo, a conceção, a comercialização, distribuição ou serviço pós-venda da produção.

Influência significativa

19 — Se o investidor detiver, direta ou indiretamente (por exemplo, através de subsidiárias), 20 % ou mais do poder de voto na investida, presume-se que tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. Se o investidor detiver, direta, ou indiretamente (por exemplo, através de subsidiárias), menos de 20 % do poder de voto na investida, presume-se que não tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. A existência de outro investidor, que detenha uma participação maioritária ou substancial, não impede necessariamente que se exerça influência significativa.

20 — A existência de influência significativa por parte de um investidor é geralmente evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

a) Representação no órgão de direção ou órgão de gestão equivalente da investida;
b) Participação em processos de decisão de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
c) Transações materiais entre o investidor e a investida;
d) Intercâmbio de pessoal de gestão; ou
e) Fornecimento de informação técnica essencial.

21 — Ao avaliar se uma entidade tem influência significativa, deverá ser tida em conta a existência e o efeito de potenciais direitos de voto.

22 — Uma entidade perde influência significativa sobre uma investida quando perde o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional da investida. A perda de influência significativa pode ocorrer com ou sem alteração nos níveis absolutos ou relativos de propriedade. Pode ocorrer, por exemplo, quando uma associada passa a estar sujeita ao controlo de uma entidade pública, tribunal, administrador ou regulador. Pode também ocorrer como resultado de um acordo contratual.

Reconhecimento e mensuração

Operações conjuntamente controladas

23 — Quando o empreendimento conjunto assumir a forma de operação conjuntamente controlada, os ativos, passivos, rendimentos e gastos são reconhecidos nas demonstrações financeiras do empreendedor, pelo que nenhum ajustamento será necessário com respeito a estes itens quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras.

24 — Podem ser preparados registos contabilísticos e demonstrações financeiras específicas para efeitos de avaliação do desempenho do empreendimento conjunto.

Ativos conjuntamente controlados

25 — Quando o empreendimento conjunto assumir a forma de ativos conjuntamente controlados cada empreendedor inclui nos seus registos contabilísticos e reconhece nas suas demonstrações financeiras:

a) A sua parte nos ativos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos mesmos e não como um investimento, como, por exemplo, uma parte de um pipeline conjuntamente controlado é classificado como ativo fixo tangível;
b) Quaisquer passivos em que tenha incorrido como, por exemplo, os incorridos no financiamento da sua parte nos ativos;
c) A sua parte em quaisquer passivos conjuntamente incorridos com outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;
d) Quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte da produção obtida do empreendimento conjunto, juntamente com a sua parte em quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto; e
e) Quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto como, por exemplo, os relacionados com o financiamento do interesse do empreendedor nos ativos e com a venda da sua parte da produção.

Uma vez que os ativos, passivos, rendimentos e gastos são reconhecidos nas demonstrações financeiras do empreendedor, nenhum ajustamento será necessário com respeito a estes itens quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras.

26 — O tratamento de ativos conjuntamente controlados reflete a substância e a realidade económica e, geralmente, a forma legal do empreendimento conjunto. Registos contabilísticos separados do próprio

empreendimento conjunto podem ser limitados aos gastos incorridos em comum pelos empreendedores e em última instância suportados pelos empreendedores conforme as participações acordadas entre si. Podem, ainda, ser preparadas demonstrações financeiras específicas para efeitos de avaliação do desempenho do empreendimento conjunto.

Entidades conjuntamente controladas

27 — Quando o empreendimento conjunto assumir a forma de entidade conjuntamente controlada, esta entidade tem os seus próprios registos contabilísticos, prepara e apresenta demonstrações financeiras da mesma forma que outras entidades.

28 — Cada empreendedor contribui geralmente com dinheiro ou com outros recursos para a entidade conjuntamente controlada. Estas contribuições são incluídas nos registos contabilísticos do empreendedor como um investimento na entidade conjuntamente controlada.

29 — Um empreendedor reconhece o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando:

a) Um dos dois formatos de relato para a consolidação proporcional descritos no parágrafo 60, ou

b) O método da equivalência patrimonial descrito no parágrafo 62.

30 — Quando o empreendedor estiver sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, deverá reconhecer nestas demonstrações o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando o método indicado no parágrafo 29(*a*) e nas demonstrações financeiras individuais que prepare deverá usar o método indicado no parágrafo 29(*b*).

31 — Quando o empreendedor não estiver sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, deverá reconhecer nas suas demonstrações financeiras individuais o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando, como método recomendado, o indicado no parágrafo 29(*a*), ou, como método alternativo, o indicado no parágrafo 29(*b*).

32 — Um empreendedor deve descontinuar o uso dos métodos referidos no parágrafo 29 a partir da data em que cesse de ter controlo conjunto e influência significativa sobre a entidade.

33 — Quando um interesse numa entidade conjuntamente controlada anteriormente classificado como detido para venda, e contabilizado nos termos da NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando, consoante os casos aplicáveis, a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. Para efeitos comparativos as demonstrações financeiras relativas aos períodos desde a classificação do interesse como detido para venda devem ser reexpressas em conformidade.

34 — Quando um empreendedor deixa de ter o controlo conjunto de uma entidade, ele deve contabilizar o interesse retido de acordo com a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros a partir dessa data, desde que a anterior entidade conjuntamente controlada não se torne uma subsidiária ou uma associada. A partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torna uma subsidiária de uma investidora, esta deve contabilizar o seu interesse de acordo com a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação e a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais. A partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torna uma associada de uma investidora, esta deve contabilizar o seu interesse de acordo com o parágrafo 44 da presente norma. Perante a perda de controlo conjunto, a investidora deve mensurar pelo justo valor qualquer investimento retido na ex-entidade conjuntamente controlada. A investidora deve reconhecer nos resultados qualquer diferença entre:

a) O justo valor de qualquer investimento retido e quaisquer proventos resultantes da alienação da parte de interesse na entidade conjuntamente controlada; e

b) A quantia escriturada do investimento (incluindo a quantia escriturada do *goodwill* respetivo) à data em que ocorreu a perda do controlo conjunto.

35 — Quando o investimento retido numa entidade que deixa de ser conjuntamente controlada é contabilizado de acordo com a NCRF 27, o justo valor do investimento retido deve ser considerado como o seu justo valor no reconhecimento inicial de um ativo financeiro de acordo com a NCRF 27.

36 — Se uma investidora perder o controlo conjunto de uma entidade, a investidora deve contabilizar todas as quantias reconhecidas diretamente no capital próprio em relação a essa entidade na mesma base em que seria exigido se a entidade conjuntamente controlada tivesse alienado diretamente os ativos ou passivos relacionados. Portanto, se um ganho ou perda anteriormente reconhecido diretamente no capital próprio fosse reclassificado como resultado na alienação dos ativos ou passivos relacionados, a investidora reclassifica o ganho ou perda do capital próprio para os resultados (como ajustamento de reclassificação) quando a investidora perder o controlo conjunto da entidade.

37 — Um investidor numa entidade conjuntamente controlada que não disponha de controlo conjunto, mas nele possa exercer influência significativa, deve contabilizar esse investimento de acordo com o parágrafo 44.

38 — Um investidor numa entidade conjuntamente controlada que não disponha de controlo conjunto, nem nele possa exercer influência significativa, deve contabilizar esse investimento de acordo com a NCRF 27.

Transações entre um empreendedor e um empreendimento conjunto

39 — Quando um empreendedor contribuir ou vender ativos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer parte de um ganho ou de uma perda resultante da transação deve refletir a substância da transação. Enquanto os ativos estiverem retidos pelo empreendimento conjunto, e desde que o empreendedor tenha transferido os riscos significativos e as recompensas de propriedade, o empreendedor deve reconhecer apenas aquela parte do ganho ou perda que é atribuível aos interesses dos outros empreendedores. O empreendedor deve reconhecer a totalidade da quantia de qualquer perda quando a contribuição ou venda proporcione provas de uma redução no valor realizável líquido dos ativos correntes ou de uma perda por imparidade.

40 — Quando um empreendedor comprar ativos de um empreendimento conjunto, o empreendedor não deve reconhecer a sua parte nos lucros do empreendimento conjunto derivados da transação até que revenda os ativos a um terceiro independente. Um empreendedor deve reconhecer a sua parte nas perdas resultantes destas transações da mesma forma que os lucros, exceto que as perdas devem ser reconhecidas imediatamente quando representem uma redução no valor realizável líquido de ativos correntes ou uma perda por imparidade.

41 — Para avaliar se uma transação entre um empreendedor e um empreendimento conjunto proporciona prova de imparidade de um ativo, o empreendedor determina a quantia recuperável do ativo de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos. Ao determinar o valor de uso, o empreendedor estima os fluxos de caixa futuros provenientes do ativo com base no uso continuado do ativo e na sua alienação final por parte do empreendimento conjunto.

Operadores de empreendimentos conjuntos

42 — Os operadores ou gestores de um empreendimento conjunto devem contabilizar quaisquer remunerações de acordo com a NCRF 20 — Rédito.

43 — Um ou mais empreendedores podem agir 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.

Investimentos em associadas

44 — Um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, exceto se:

a) Existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem substancialmente o exercício pela investidora dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa entidade;

b) As participações no capital da empresa associada não forem materialmente relevantes para a realização do objetivo de as demonstrações financeiras darem uma imagem verdadeira e apropriada. Quando duas ou mais entidades estejam nestas circunstâncias, mas sejam, no seu conjunto, materialmente relevantes para o mesmo objetivo, o investimento nessas associadas deve ser contabilizado usando o método de equivalência patrimonial; ou

c) Se trate de um caso, extremamente raro, em que as informações necessárias não podem ser obtidas sem custos desproporcionados ou sem demora injustificada,

casos em que deverá ser aplicado o disposto no parágrafo 47.

45 — A verificação das circunstâncias referidas nas alíneas *a*) e *c*) do parágrafo 42 constitui indicação de que o ativo pode estar com imparidade.

46 — Quando um investimento numa associada anteriormente classificado como detido para venda, e contabilizado nos termos da NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. Para efeitos comparativos, as demonstrações financeiras relativas aos períodos

desde a classificação da associada como detida para venda devem ser reexpressas em conformidade.

47 — Uma investidora deve descontinuar o uso do método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixar de ter influência significativa sobre uma associada. O investimento retido deve ser contabilizado de acordo com a NCRF 27 a partir dessa data, desde que a associada não se torne uma subsidiária ou um empreendimento conjunto. A partir da data em que uma associada se torna uma subsidiária de uma investidora, esta deve contabilizar o seu interesse de acordo com a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação e a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais. A partir da data em que uma entidade associada se torna uma entidade conjuntamente controlada de uma investidora, esta deve contabilizar o seu interesse de acordo com os parágrafos 29 a 31 da presente norma. Perante a perda de influência significativa, a investidora deve mensurar pelo justo valor qualquer investimento retido na ex-associada. A investidora deve reconhecer nos resultados qualquer diferença entre:

a) O justo valor de qualquer investimento retido e quaisquer proventos resultantes da alienação da parte de interesse na associada; e

b) A quantia escriturada do investimento (incluindo a quantia escriturada do *goodwill* respetivo) à data em que ocorreu a perda de influência significativa.

48 — Quando o investimento retido numa entidade que deixa de ser uma associada é contabilizado de acordo com a NCRF 27, o justo valor do investimento retido deve ser considerado como o seu justo valor no reconhecimento inicial de um ativo financeiro de acordo com a NCRF 27.

49 — Se uma investidora perder influência significativa sobre uma associada, a investidora deve contabilizar todas as quantias reconhecidas diretamente em capital próprio em relação a essa associada na mesma base em que seria exigido se essa associada tivesse alienado diretamente os ativos ou passivos relacionados. Portanto, se um ganho ou perda anteriormente reconhecido diretamente no capital próprio por uma associada fosse reclassificado como resultados na alienação dos ativos ou passivos relacionados, a investidora reclassifica o ganho ou perda do capital próprio para os resultados (como ajustamento de reclassificação) quando perder influência significativa sobre a associada.

50 — A parte de um grupo numa associada é o agregado das partes detidas nessa associada pela empresa-mãe e suas subsidiárias. As partes detidas por associadas ou por empreendimentos conjuntos do grupo são ignoradas para esta finalidade. Quando uma associada tiver subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos, os resultados e ativos líquidos tidos em consideração na aplicação do método de equivalência patrimonial são os reconhecidos nas demonstrações financeiras (consolidadas ou individuais, consoante exista, ou não, a obrigação de preparar contas consolidadas) da associada (incluindo a parte da associada nos resultados e ativos líquidos das suas associadas e empreendimentos conjuntos), depois dos ajustamentos necessários para garantir a uniformidade das políticas contabilísticas (ver parágrafos 67 e 68).

51 — Os resultados provenientes de transações «ascendentes» e «descendentes» entre um investidor (incluindo as suas subsidiárias consolidadas) e uma associada são reconhecidos nas demonstrações financeiras do investidor somente na medida em que correspondam aos interesses de outros investidores na associada, não relacionados com o investidor. Transações «ascendentes» são, por exemplo, vendas de ativos de uma associada ao investidor. Transações «descendentes» são, por exemplo, vendas de ativos do investidor a uma associada. Assim, a parte do investidor nos resultados da associada resultantes destas transações é eliminada.

52 — Um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que a entidade participada se torne uma associada. Nesta data, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais, tendo em atenção o seguinte:

a) O *goodwill* relacionado com uma associada é apresentado separadamente da quantia escriturada do investimento. Esse *goodwill* deve ser amortizado, nos mesmos termos do referido no parágrafo 46 da NCRF 14;

b) Qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada acima do custo do investimento é excluído da quantia escriturada do investimento e é incluído como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados da associada, nos termos do referido no parágrafo 48 da NCRF 14.

Serão feitos ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada, após a aquisição, para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos ativos depreciáveis baseada nos seus justos valores à data da aquisição. De forma semelhante, serão feitos ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada, após a aquisição, para ter em conta perdas por imparidade reconhecidas pela associada em itens tais como o *goodwill* ou ativos fixos tangíveis.

53 — Se uma associada tiver ações preferenciais cumulativas em circulação, classificadas como capital próprio, que sejam detidas por outros que não o investidor, este calcula a sua parte nos resultados depois de os ajustar face aos dividendos de tais ações, independentemente de terem sido ou não declarados.

54 — Se a parte de um investidor nas perdas de uma associada igualar ou exceder o seu interesse na associada, o investidor descontinua o reconhecimento da sua parte de perdas adicionais. O interesse numa associada é a quantia escriturada do investimento na associada de acordo com o método da equivalência patrimonial juntamente com quaisquer interesses de longo prazo que, em substância, façam parte do investimento líquido do investidor na associada. Por exemplo, um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra no futuro previsível é, em substância, uma extensão do investimento da entidade nessa associada. Tais itens podem incluir ações preferenciais e contas a receber ou empréstimos a longo prazo, mas não incluem contas a receber comerciais, contas a pagar comerciais ou quaisquer contas a receber de longo prazo para as quais existam garantias adequadas. As perdas reconhecidas segundo o método da equivalência patrimonial que excedam o investimento do investidor em ações ordinárias são aplicadas a outros componentes do interesse do investidor numa associada pela ordem inversa da sua antiguidade (i. e. prioridade na liquidação).

55 — Depois de o interesse do investidor ser reduzido a zero, as perdas adicionais são tidas em conta mediante o reconhecimento de um passivo, só na medida em que o investidor tenha incorrido em obrigações legais ou construtivas ou tenha feito pagamentos a favor da associada. Se posteriormente a associada relatar lucros, o investidor retoma o reconhecimento da sua parte nesses lucros somente após a sua parte nos lucros igualar a parte das perdas não reconhecidas.

Perdas por imparidade

56 — Tendo aplicado o método da equivalência patrimonial e reconhecido as perdas da associada de acordo com o parágrafo 54, o investidor deve determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao conjunto de interesses na associada.

57 — A totalidade da quantia escriturada do investimento numa associada deve ser testada quanto a imparidade segundo a NCRF 12 — Imparidade de Ativos como se de um único ativo se tratasse, comparando a sua quantia recuperável (o mais elevado entre valor de uso e justo valor menos os custos de vender) com a sua quantia escriturada. Uma perda por imparidade reconhecida nessas circunstâncias deve ser imputada primeiramente ao *goodwill*. Deste modo, qualquer inversão dessa perda por imparidade é reconhecida em conformidade com a NCRF 12, na medida em que a quantia recuperável do investimento aumente subsequentemente. Uma perda por imparidade reconhecida para o *goodwill* não deve ser revertida num período posterior. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma entidade estima:

a) A sua parte no valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que venham a ser gerados pela associada, incluindo os fluxos de caixa das operações da associada e os proventos 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.

58 — A quantia recuperável de um investimento numa associada é avaliada para cada associada, a menos que a associada não gere influxos de caixa largamente independentes dos de outros ativos da entidade.

Consolidação proporcional

59 — A aplicação da consolidação proporcional significa que o balanço do empreendedor inclui a sua parte nos ativos que controla conjuntamente e a sua parte nos passivos pelos quais é conjuntamente responsável. A demonstração dos resultados do empreendedor inclui a sua parte 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 NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação.

60 — Podem ser usados formatos diferentes de relato para levar a efeito a consolidação proporcional.

O empreendedor pode combinar a sua parte em cada um dos ativos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada com os itens semelhantes, linha a linha, nas suas demonstrações financeiras. Por exemplo, pode combinar a sua parte nos inventários da entidade conjuntamente controlada com os seus inventários e a sua parte nos ativos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada com os seus ativos fixos tangíveis.

Como alternativa, o empreendedor pode incluir nas suas demonstrações financeiras linhas de itens separadas relativas à sua parte nos ativos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Por exemplo, pode mostrar a sua parte de um ativo corrente da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus ativos correntes; pode mostrar a sua parte nos ativos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus ativos fixos tangíveis.

Ambos os formatos de relato mostrariam quantias idênticas, quer do resultado do período, quer de cada uma das principais classificações de ativos, passivos, rendimentos e gastos, motivo pelo qual ambos os formatos são aceitáveis para as finalidades desta Norma.

61 — Qualquer que seja o formato usado para levar a efeito a consolidação proporcional, é desapropriado compensar quaisquer ativos ou passivos com a dedução de outros passivos ou ativos 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 ativo ou à liquidação do passivo.

Método da equivalência patrimonial

62 — Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação descritos na NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação. Além disso, os conceitos subjacentes aos procedimentos usados na contabilização da aquisição de uma subsidiária são também adotados na contabilização da aquisição de um investimento numa associada.

63 — Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento numa entidade é inicialmente reconhecido pelo custo (sendo o *goodwill* respetivo apresentado separadamente) e a quantia escriturada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida depois da data da aquisição. A parte do investidor nos resultados da investida é reconhecida nos resultados do investidor. As distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento. Podem também ser necessários ajustamentos na quantia escriturada, para alterações no interesse proporcional do investidor na investida resultantes de alterações no capital próprio da investida que não tenham sido reconhecidas nos resultados da investida. Tais alterações incluem as resultantes da revalorização de ativos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte do investidor nessas alterações é reconhecida diretamente no seu capital próprio.

64 — Quando existirem potenciais direitos de voto, a parte do investidor nos resultados da investida e nas alterações no capital próprio da investida é determinada na base dos interesses de propriedade então existentes e não reflete o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.

65 — As demonstrações financeiras disponíveis mais recentes da investida são usadas pelo investidor na aplicação do método da equivalência patrimonial. Quando as datas de relato do investidor e da investida forem diferentes, esta prepara, para uso do investidor, demonstrações financeiras na mesma data das demonstrações financeiras do investidor a não ser que isso se torne impraticável.

66 — Quando, de acordo com o parágrafo 65, as demonstrações financeiras de uma investida usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial forem preparadas a partir de uma data de relato diferente da data de relato do investidor, devem ser feitos ajustamentos para os efeitos de transações ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras do investidor. Em qualquer caso, a diferença entre a data de relato da investida e a do investidor não deve exceder os três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de relato devem ser as mesmas de período para período.

67 — As demonstrações financeiras do investidor devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transações e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.

68 — Se uma investida usar políticas contabilísticas diferentes das do investidor para transações e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustamentos para conformar as políticas contabilísticas da investida às do investidor quando as demonstrações financeiras da investida forem usadas pelo investidor na aplicação do método da equivalência patrimonial.

Data de eficácia

69 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

70 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

71 — Esta Norma substitui a NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 14

Concentrações de Atividades Empresariais

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento, por parte de uma entidade, quando esta empreende uma concentração de atividades empresariais. Em particular, a norma estabelece que todas as concentrações de atividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra. Por isso, a adquirente reconhece os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data de aquisição, e reconhece também o *goodwill*, que é amortizado no período da sua vida útil (ou em 10 anos, caso a vida útil não possa ser estimada com fiabilidade).

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de concentrações de atividades empresariais.

3 — Contudo, esta Norma não se aplica a:

a) Concentrações de atividades empresariais em que entidades ou atividades empresariais separadas se reúnem para formar um empreendimento conjunto;

b) Concentrações de atividades empresariais que envolvam entidades ou atividades empresariais sob controlo comum;

c) Concentrações de atividades empresariais que envolvam duas ou mais entidades mútuas.

Identificar uma concentração de atividades empresariais

4 — O resultado de quase todas as concentrações de atividades empresariais é que uma entidade, a adquirente, obtém o controlo de uma ou mais atividades empresariais diferentes, as adquiridas. Se uma entidade obtiver o controlo de uma ou mais entidades que não sejam atividades empresariais, a junção dessas entidades não é uma concentração de atividades empresariais. Quando uma entidade adquire um grupo de ativos ou de ativos líquidos que não constitua uma atividade empresarial, ela deve imputar o custo do grupo entre os ativos e passivos individuais identificáveis do grupo com base nos seus justos valores à data da aquisição.

5 — Uma concentração de atividades empresariais pode ser estruturada numa variedade de formas por razões legais, fiscais ou outras. Pode envolver a compra por parte de uma entidade do capital próprio de outra entidade, a compra de todos os ativos líquidos de outra entidade, o assumir dos passivos de outra entidade, ou a compra de alguns dos ativos líquidos de outra entidade que em conjunto formem uma ou mais atividades empresariais. A concentração de atividades empresariais pode concretizar-se pela emissão de instrumentos de capital próprio, pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros ativos, ou por uma combinação dos mesmos. A transação pode ser entre os acionistas das entidades concentradas ou entre uma entidade e os acionistas de outra entidade. Pode envolver o estabelecimento de uma nova entidade para controlar as entidades concentradas ou os ativos líquidos transferidos, ou a reestruturação de uma ou mais das entidades concentradas.

6 — Uma concentração de atividades empresariais pode resultar numa relação entre empresa-mãe e subsidiária, na qual a adquirente é a empresa-mãe e a adquirida a subsidiária da adquirente. Nessas circunstâncias, a adquirente aplica esta Norma nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Ela inclui o seu interesse na adquirida como um investimento numa subsidiária nas demonstrações financeiras individuais (ver NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação).

7 — Uma concentração de atividades empresariais pode envolver a aquisição dos ativos líquidos, incluindo qualquer *goodwill,* de ou-

tra entidade em vez da compra do capital próprio da outra entidade. Uma tal concentração não resulta numa relação entre empresa-mãe e subsidiária.

8 — Incluídas na definição de uma concentração de atividades empresariais, e portanto no âmbito desta Norma, estão as concentrações de atividades empresariais em que uma entidade obtém o controlo de outra entidade mas cuja data de obtenção de controlo (i. e. a data de aquisição) não coincide com a data ou datas de aquisição de um interesse de propriedade. Esta situação pode acontecer, por exemplo, quando uma investida celebra acordos de recompra de ações com alguns dos seus investidores e, como resultado, muda o controlo da investida.

Definições

9 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Atividade empresarial: é um conjunto integrado de atividades e de ativos conduzidos e geridos com a finalidade de proporcionar:

a) Um retorno aos investidores; ou
b) Custos mais baixos ou outros benefícios económicos direta e proporcionalmente aos participantes.

Uma atividade empresarial geralmente consiste em *inputs*, processos aplicados a esses *inputs* e produções resultantes, que são, ou serão, usadas para gerar réditos. Se existir *goodwill* num conjunto transferido de atividades e ativos, deve presumir-se que o conjunto transferido é uma atividade empresarial.

Ativo intangível: é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Concentração de atividades empresariais: é a junção de entidades ou atividades empresariais separadas numa única entidade que relata.

Concentração de atividades empresariais envolvendo entidades ou atividades empresariais sob controlo comum: é uma concentração de atividades empresariais em que todas as entidades ou atividades empresariais concentradas são em última análise controladas pela mesma parte ou partes antes e após a concentração, sendo que o controlo não é transitório.

Controlo: é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma.

Deve presumir-se que uma entidade concentrada obteve o controlo de outra entidade concentrada quando adquire mais de metade dos direitos de voto da outra entidade, a menos que seja possível demonstrar que essa propriedade não constitui controlo. Mesmo que uma das entidades concentradas não adquira mais de metade dos direitos de voto de outra entidade concentrada, ela pode ter obtido o controlo da outra entidade se, como resultado da concentração, ela obtiver:

a) Poder sobre mais de metade dos direitos de voto da outra entidade em virtude de um acordo com outros investidores; ou
b) Poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo; ou
c) Poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do órgão de gestão da outra entidade; ou
d) Poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do órgão de gestão da outra entidade.

Data de aquisição: é a data em que a adquirente obtém efetivamente o controlo sobre a adquirida.

Empreendimento conjunto: é uma atividade económica empreendida por dois ou mais parceiros, sujeita a controlo conjunto destes mediante um acordo contratual.

Empresa-mãe: é uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias.

Entidade mútua: é uma entidade que não seja uma entidade detida pelo investidor, tal como uma companhia de seguros mútuos ou uma entidade cooperativa mútua, que proporciona custos mais baixos ou outros benefícios económicos direta e proporcionalmente aos seus segurados ou participantes.

Entidade que relata: é uma entidade para a qual existem utentes que dependem das demonstrações financeiras de âmbito geral da entidade para terem informação que lhes será útil na tomada de decisões acerca da imputação de recursos. Uma entidade que relata pode ser uma única entidade ou um grupo compreendendo uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Interesse que não controla: é a parte dos resultados e dos ativos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, direta ou indiretamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe.

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

Passivo contingente: é

e) 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 entidade; ou
f) Uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:

i) Não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Subsidiária: é uma entidade, ainda que não constituída sob a forma de sociedade, que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa-mãe.

Goodwill: corresponde a benefícios económicos futuros resultantes de ativos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

Método de contabilização

10 — Todas as concentrações de atividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra.

11 — O método de compra considera a concentração de atividades empresariais na perspetiva da entidade concentrada que é identificada como a adquirente. A adquirente compra ativos líquidos e reconhece os ativos adquiridos e os passivos e passivos contingentes assumidos, incluindo aqueles que não tenham sido anteriormente reconhecidos pela adquirida. A mensuração dos ativos e passivos da adquirente não é afetada pela transação, nem quaisquer ativos ou passivos adicionais da adquirente são reconhecidos como consequência da transação, porque não são o objeto da transação.

Aplicação do método de compra

12 — A aplicação do método de compra envolve os seguintes passos:

a) Identificar uma adquirente;
b) Mensurar o custo da concentração de atividades empresariais; e
c) Imputar, à data da aquisição, o custo da concentração de atividades empresariais aos ativos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos.

Identificar a adquirente

13 — Deve ser identificada uma adquirente para todas as concentrações de atividades empresariais. A adquirente é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades ou atividades empresariais concentradas.

14 — Apesar de, por vezes, ser difícil identificar uma adquirente, há normalmente indícios da sua existência. Por exemplo:

a) Se o justo valor de uma das entidades concentradas for significativamente superior ao da outra entidade concentrada, a entidade com o justo valor mais elevado é provavelmente a adquirente;
b) Se a concentração de atividades empresariais for efetuada através de trocas de instrumentos de capital próprio com voto ordinário por caixa ou outros ativos, a entidade que cede caixa ou outros ativos é provavelmente a adquirente; e
c) Se numa concentração de atividades empresariais existir uma entidade, de entre as entidades concentradas, cuja capacidade de gestão permita dominar a seleção da equipa de direção da entidade concentrada resultante, essa é provavelmente a adquirente.

15 — Numa concentração de atividades empresariais efetuada através da troca de interesses de capital próprio, a entidade que emite os interesses de capital próprio é normalmente a adquirente. Contudo, todos os factos e circunstâncias pertinentes devem ser considerados para determinar qual das entidades concentradas tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade (ou entidades) de forma a obter benefícios das suas atividades. Em algumas concentrações de atividades empresariais, geralmente referidas como aquisições inversas, a adquirente é a entidade cujos interesses de capital próprio foram adquiridos e a entidade emitente é a adquirida. Pode ser este o caso quando, por exemplo, uma entidade, que não seja sociedade aberta, consegue ser "adquirida" por uma sociedade aberta mais pequena como forma de obter uma cotação na bolsa de valores. Embora legalmente a sociedade aberta emitente seja vista como a empresa-mãe e a entidade "adquirida" seja considerada a subsidiária, a subsidiária legal é a adquirente se tiver o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da empresa-mãe legal por forma a obter benefícios das suas atividades. Normalmente, a adquirente é a entidade de maiores dimensões; contudo, os factos e as circunstâncias que rodeiam uma concentração indicam

por vezes que uma entidade mais pequena adquire uma entidade de maiores dimensões.

16 — Quando uma nova entidade é constituída para emitir instrumentos de capital próprio para efetuar uma concentração de atividades empresariais, uma das entidades concentradas que existiam antes da concentração deve ser identificada como adquirente com base nas provas disponíveis.

17 — De forma semelhante, quando uma concentração de atividades empresariais envolve mais de duas entidades concentradas, uma das entidades concentradas que existiam antes da concentração deve ser identificada como adquirente com base nas provas disponíveis. A determinação da adquirente nestes casos deve considerar, entre outras coisas, qual das entidades concentradas iniciou a concentração e se os ativos ou réditos de uma das entidades concentradas excedem significativamente os das outras.

Custo de uma concentração de atividades empresariais

18 — A adquirente deve mensurar o custo de uma concentração de atividades empresariais como o agregado dos justos valores, à data de aquisição, dos ativos cedidos, dos passivos incorridos ou assumidos e dos instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente em troca do controlo sobre a adquirida.

Custos relacionados com a aquisição

19 — Os custos relacionados com a aquisição são custos em que a adquirente incorre para tornar efetiva uma concentração de atividades empresariais. Esses custos incluem honorários do intermediário; honorários de consultoria, legais, contabilísticos, de valorização e outros honorários profissionais ou de consultoria; custos administrativos gerais, incluindo os custos de manter um departamento de aquisições internas; e custos do registo e emissão de valores mobiliários representativos de dívida e de capital próprio. A adquirente deve contabilizar os custos relacionados com a aquisição como gastos nos períodos em que os custos são incorridos e os serviços são recebidos, com uma exceção. Os custos da emissão de valores mobiliários representativos de dívida ou de capital próprio devem ser reconhecidos em conformidade com a NCRF 27.

20 — Os ativos cedidos e os passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida devem ser mensurados pelos justos valores à data de aquisição, de acordo com o exigido pelo parágrafo 18. Portanto, quando a liquidação de todo ou qualquer parte do custo de uma concentração de atividades empresariais for diferido, o justo valor desse componente diferido deve ser determinado ao descontar as quantias a pagar do seu valor presente à data de aquisição, tendo em conta qualquer prémio ou desconto que provavelmente será incorrido na liquidação.

21 — A retribuição transferida poderá incluir ativos ou passivos da adquirente que tenham quantias escrituradas que diferem dos seus justos valores à data de aquisição (por exemplo, ativos não monetários ou uma atividade empresarial da adquirente). Se assim for, a adquirente deve remensurar os ativos ou passivos transferidos pelos seus justos valores à data de aquisição e reconhecer os ganhos ou perdas resultantes, se os houver, nos resultados. Porém, por vezes, os ativos ou passivos transferidos permanecem na entidade concentrada após a concentração de atividades empresariais (por exemplo, porque os ativos ou passivos foram transferidos para a adquirida em vez de para os seus ex-proprietários), pelo que a adquirente retém o controlo sobre eles. Nessa situação, a adquirente deve mensurar esses ativos e passivos pelas suas quantias escrituradas imediatamente antes da data de aquisição e não deve reconhecer, nos resultados, um ganho ou perda com ativos ou passivos que ela controla tanto antes como após a concentração de atividades empresariais.

Ajustamentos no custo de uma concentração de atividades empresariais dependentes de futuros acontecimentos

22 — A retribuição que a adquirente transfere em troca da adquirida inclui qualquer ativo ou passivo resultante de um acordo de retribuição contingente. A adquirente deve reconhecer o justo valor à data de aquisição da retribuição contingente como parte da retribuição transferida em troca da adquirida.

23 — A adquirente deve classificar uma obrigação de pagar uma retribuição contingente como um passivo ou como capital próprio com base nas definições de um instrumento de capital próprio e de um passivo financeiro contidas no parágrafo 5 da NCRF 27 Instrumentos Financeiros ou noutras NCRF aplicáveis. A adquirente deve classificar como um ativo o direito ao retorno de uma retribuição previamente transferida se se verificarem as condições especificadas.

24 — Algumas alterações no justo valor da retribuição contingente que a adquirente reconheça após a data de aquisição podem ser o resultado de informações adicionais que a adquirente obteve após essa data sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição. Essas alterações devem ser contabilizadas em conformidade com o parágrafo 53. Porém, as alterações resultantes de acontecimentos após a data de aquisição, tais como atingir a meta prevista para os resultados, alcançar um preço por ação especificado ou chegar a uma determinada etapa num projeto de pesquisa e desenvolvimento, não são ajustamentos à contabilização inicial determinada provisoriamente nos termos do parágrafo 53. Estas alterações devem ser contabilizadas pela adquirente do seguinte modo:

a) A retribuição contingente classificada como capital próprio não deve ser remensurada e a sua liquidação subsequente deve ser contabilizada no capital próprio.

b) A retribuição contingente classificada como um ativo ou passivo que:

i) Seja um instrumento financeiro e esteja no âmbito da NCRF 27 deve ser mensurada pelo justo valor, sendo que qualquer ganho ou perda resultante é reconhecido em conformidade com essa norma.

ii) Não esteja no âmbito da NCRF 27 deve ser contabilizada em conformidade com a NCRF 21 ou outras NCRF conforme apropriado.

Imputar o custo de uma concentração de atividades empresariais aos ativos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos

25 — A adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma concentração de atividades empresariais ao reconhecer os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 26 pelos seus justos valores nessa data, sem prejuízo das exceções referidas nos parágrafos 35 a 42. Qualquer diferença entre o custo da concentração de atividades empresariais e o interesse da adquirente no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis assim reconhecidos deve ser contabilizada de acordo com os parágrafos 43 a 50.

26 — A adquirente deve reconhecer separadamente os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida à data de aquisição apenas se satisfizerem os seguintes critérios nessa data:

a) No caso de um ativo que não seja um ativo intangível, se for provável que qualquer benefício económico futuro associado flua para a adquirente e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;

b) No caso de um passivo que não seja um passivo contingente, se for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;

c) No caso de um ativo intangível ou de um passivo contingente, se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

Nesta conformidade, qualquer interesse que não controla na adquirida é expresso na proporção que lhe corresponde no justo valor líquido desses itens.

27 — A demonstração dos resultados da adquirente deve incorporar os resultados da adquirida após a data de aquisição ao incluir os rendimentos e os gastos da adquirida com base no custo da concentração de atividades empresariais para a adquirente. Por exemplo, o gasto por depreciação incluído após a data de aquisição na demonstração dos resultados da adquirente que se relaciona com os ativos depreciáveis da adquirida deve basear-se nos justos valores desses ativos depreciáveis à data da aquisição, i. e. o seu custo para a adquirente.

Ativos e passivos identificáveis da adquirida

28 — De acordo com o parágrafo 25, a adquirente reconhece separadamente como parte da imputação do custo da concentração apenas os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que existiam à data da aquisição e que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 26. Portanto:

a) A adquirente deve reconhecer os passivos por encerramento ou redução das atividades da adquirida como parte da imputação do custo da concentração apenas quando a adquirida tiver, à data da aquisição, um passivo por reestruturação existente reconhecido de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; e

b) A adquirente, quando imputar o custo da concentração, não deve reconhecer passivos por perdas futuras ou outros custos em que se espera incorrer como resultado da concentração de atividades empresariais.

29 — Para se qualificarem para reconhecimento como parte da aplicação do método de compra, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos têm de cumprir as definições de ativos e passivos contidas na Estrutura conceptual à data de aquisição. Por exemplo, os custos que a adquirente espera, mas nos quais não é obrigada a incorrer no futuro para efetivar o seu plano de abandonar uma atividade de uma adquirida ou de terminar o emprego de ou transferir empregados de uma

adquirida não são passivos à data de aquisição. Portanto, a adquirente não reconhece esses custos como parte da aplicação do método de compra. Em vez disso, a adquirente reconhece esses custos nas suas demonstrações financeiras pós-concentração em conformidade com outras NCRF.

Ativos intangíveis da adquirida

30 — De acordo com o parágrafo 26, a adquirente reconhece separadamente um ativo intangível da adquirida à data da aquisição apenas se esse ativo satisfizer a definição de ativo intangível da NCRF 6 — Ativos Intangíveis e se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Isto significa que a adquirente reconhece como um ativo separadamente do *goodwill* um projeto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projeto corresponda à definição de ativo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. A NCRF 6 proporciona orientação para determinar se o justo valor de um ativo intangível adquirido numa concentração de atividades empresariais pode ser mensurado com fiabilidade.

Passivos contingentes da adquirida

31 — O parágrafo 26 especifica que a adquirente reconhece separadamente um passivo contingente da adquirida como parte da imputação do custo de uma concentração de atividades empresariais apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Se o seu justo valor não puder ser mensurado com fiabilidade:

a) Há um efeito resultante da quantia reconhecida como *goodwill* ou contabilizada de acordo com o parágrafo 48; e

b) A adquirente deve divulgar informação acerca do passivo contingente.

32 — Após o seu reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar os passivos contingentes que são reconhecidos separadamente pelo valor mais elevado entre:

a) A quantia que seria reconhecida de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, e

b) A quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a NCRF 20 — Rédito.

33 — O requisito do parágrafo 32 não se aplica a contratos que tenham sido contabilizados de acordo com a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros.

Os compromissos para fornecer empréstimos a taxas de juro abaixo do mercado que não possam ser liquidados, ainda que por compensação, em dinheiro ou outro instrumento financeiro, devem ser reconhecidos inicialmente pelo seu justo valor e subsequentemente mensurados de acordo com o parágrafo 32. Outros compromissos de empréstimos, que não possam ser liquidados, ainda que por compensação, em dinheiro ou outro instrumento financeiro, são contabilizados como passivos contingentes da adquirida se, à data da aquisição, não for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação ou se a quantia da obrigação não puder ser mensurada com suficiente fiabilidade. Tais compromissos de empréstimo são, de acordo com o parágrafo 26, reconhecidos separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

34 — Os passivos contingentes reconhecidos separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração de atividades empresariais são excluídos do âmbito da NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Exceções aos princípios do reconhecimento e da mensuração

Impostos sobre o rendimento

35 — A adquirente deve reconhecer e mensurar um ativo ou passivo por impostos diferidos resultante dos ativos adquiridos e passivos assumidos numa concentração de atividades empresariais em conformidade com a NCRF 25 Impostos sobre o Rendimento.

36 — A adquirente deve contabilizar os potenciais efeitos fiscais de diferenças temporárias e de reportes de perdas fiscais não usados ou créditos fiscais não usados de uma adquirida que existam à data de aquisição ou que surjam como resultado da aquisição em conformidade com a NCRF 25.

Benefícios dos empregados

37 — A adquirente deve reconhecer e mensurar um passivo (ou ativo, se houver) relacionado com os acordos de benefícios dos empregados da adquirida em conformidade com a NCRF 28 Benefícios dos Empregados.

Ativos de indemnização

38 — O vendedor numa concentração de atividades empresariais pode indemnizar contratualmente a adquirente pelo desfecho de uma contingência ou incerteza relacionada com todo ou parte de um ativo ou passivo específico. Por exemplo, o vendedor pode indemnizar a adquirente por perdas acima de uma quantia especificada sobre um passivo resultante de uma contingência particular; por outras palavras, o vendedor vai garantir que o passivo da adquirente não excede uma quantia especificada. Como resultado, a adquirente obtém um ativo de indemnização.

A adquirente deve reconhecer ao mesmo tempo e mensurar na mesma base um ativo de indemnização e o item indemnizado, sujeito à necessidade de uma dedução de valorização por quantias incobráveis. Portanto, se a indemnização se relacionar com um ativo ou passivo que seja reconhecido à data de aquisição e mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição, a adquirente deve reconhecer o ativo de indemnização à data de aquisição mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição. Para um ativo de indemnização mensurado pelo justo valor, os efeitos da incerteza quanto a fluxos de caixa futuros devido a considerações de cobrabilidade são incluídos na mensuração pelo justo valor, não sendo necessária uma dedução de valorização por quantias incobráveis.

39 — Nalgumas circunstâncias, a indemnização poderá relacionar-se com um ativo ou passivo que seja uma exceção aos princípios de reconhecimento ou de mensuração. Por exemplo, uma indemnização poderá relacionar-se com um passivo contingente que não seja reconhecido à data de aquisição porque o seu justo valor não é fiavelmente mensurável nessa data. Como alternativa, uma indemnização poderá relacionar-se com um ativo ou um passivo, por exemplo, que resulte de um benefício de empregado, que seja mensurado numa base que não seja o justo valor à data de aquisição. Nessas circunstâncias, o ativo de indemnização deve ser reconhecido e mensurado usando pressupostos consistentes com os usados para mensurar o item indemnizado, sujeito à avaliação pela gerência da cobrabilidade do ativo de indemnização e a quaisquer limitações contratuais sobre a quantia indemnizada.

40 — No final de cada período de relato subsequente, a adquirente deve mensurar um ativo de indemnização que tenha sido reconhecido à data de aquisição na mesma base que o passivo ou ativo indemnizado, sujeito a quaisquer limitações contratuais à sua quantia e, no caso de um ativo de indemnização que não seja subsequentemente mensurado pelo seu justo valor, sujeito à avaliação por parte da gerência da cobrabilidade do ativo de indemnização. A adquirente deve desreconhecer o ativo de indemnização apenas quando cobrar o ativo, o vender ou de outro modo perder o direito ao mesmo.

Exceções ao princípio da mensuração

Direitos readquiridos

41 — A adquirente deve mensurar o valor de um direito readquirido reconhecido como ativo intangível na base do restante termo contratual do contrato relacionado independentemente da possibilidade de os participantes do mercado considerarem ou não potenciais renovações contratuais ao determinar o seu justo valor.

Ativos não correntes detidos para venda

42 — A adquirente deve mensurar um ativo não corrente adquirido (ou grupo para alienação) que seja classificado como detido para venda à data de aquisição em conformidade com a NCRF 8 Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas pelo justo valor menos os custos de alienação em conformidade com os parágrafos 16 a 20 dessa norma.

Goodwill

43 — A adquirente deve, à data da aquisição:

a) Reconhecer o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais como um ativo; e

b) Inicialmente mensurar esse *goodwill* pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração de atividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecido de acordo com o parágrafo 25.

44 — O *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de ativos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

45 — Após o reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais

pelo custo menos amortizações acumuladas, menos qualquer perda por imparidade acumulada.

46 — O *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais deve ser amortizado, nos termos da NCRF 6, no período da sua vida útil (ou em 10 anos, caso a sua vida útil não possa ser estimada com fiabilidade). Além disso, a adquirente deve testá-lo quanto a imparidade se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade, de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos.

47 — A vida útil do *goodwill* gerado numa concentração de atividades empresariais pode ser diferente conforme a unidade geradora de caixa à qual é imputado. Por exemplo, numa concentração de atividades empresariais é gerado *goodwill* relativo a duas unidades geradoras de caixa distintas, sendo que uma dessas unidades geradoras de caixa tem uma vida máxima de cinco anos e a outra unidade geradora de caixa não tem maturidade definida e estima-se que o *goodwill* gere benefícios ao longo de dez anos. Neste caso a vida útil das duas porções de *goodwill* deverá ser distinta, apesar de ter sido gerado numa mesma concentração de atividades empresariais.

Compra a preço baixo

48 — Ocasionalmente, uma adquirente fará uma compra a preço baixo, que é uma concentração de atividades empresariais em que o custo da concentração de atividades empresariais é inferior ao interesse da adquirente no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis. Se essa diferença permanecer após a aplicação dos requisitos contidos no parágrafo 50, a adquirente deve reconhecer o ganho nos resultados à data da sua realização. O ganho deve ser atribuído à adquirente.

49 — Uma compra a preço baixo poderá ocorrer, por exemplo, numa concentração de atividades empresariais que seja uma venda forçada em que o vendedor está a agir por compulsão. Contudo, as exceções ao reconhecimento ou à mensuração de itens específicos referidos nos parágrafos 35 a 42 também poderão resultar no reconhecimento de um ganho (ou alterar a quantia de um ganho reconhecido) com uma compra a preço baixo.

50 — Antes de reconhecer um ganho numa compra a preço baixo, a adquirente deve reavaliar se identificou corretamente todos os ativos adquiridos e todos os passivos assumidos e deve reconhecer quaisquer ativos ou passivos adicionais que estejam identificados nessa revisão. A adquirente deve então rever os procedimentos usados para mensurar as quantias que esta norma exige que sejam reconhecidas à data de aquisição para todos os seguintes elementos:

a) Os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos;

b) No caso de uma concentração de atividades empresariais alcançada por fases, o interesse de capital próprio na adquirida anteriormente detido pela adquirente; e

c) A mensuração do custo da concentração.

O objetivo da revisão é assegurar que as mensurações refletem adequadamente a consideração de todas as informações disponíveis à data de aquisição.

Concentração de atividades empresariais alcançada por fases

51 — Por vezes, uma adquirente obtém o controlo de uma adquirida na qual detinha um interesse de capital próprio imediatamente antes da data de aquisição. Por exemplo, a 31 de dezembro de 20X1, a Entidade A detém um interesse de capital próprio que não controla de 35 % na Entidade B. Nessa data, a Entidade A compra outros 40 % de interesse na Entidade B, o que lhe confere o controlo sobre a Entidade B. Esta NCRF refere-se a este tipo de transação como uma concentração de atividades empresariais alcançada por fases.

52 — Numa concentração de atividades empresariais alcançada por fases, a adquirente deve mensurar o seu interesse de capital próprio previamente detido na adquirida pelo seu justo valor à data de aquisição e deve reconhecer o ganho ou perda, se houver, nos resultados. Em períodos de relato anteriores, a adquirente pode ter reconhecido alterações no valor do seu interesse de capital próprio na adquirida diretamente em capital próprio (por exemplo, porque o investimento foi classificado como disponível para venda). Se o fez, a quantia que foi reconhecida diretamente em capital próprio deve ser reconhecida na mesma base que teria sido exigido se a adquirente tivesse alienado diretamente o interesse de capital próprio previamente detido.

Contabilização inicial determinada provisoriamente

53 — Se a contabilização inicial de uma concentração de atividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração for efetuada porque os justos valores a atribuir aos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida ou o custo da concentração apenas podem ser determinados provisoriamente, a adquirente deve contabilizar a concentração usando esses valores provisórios. A adquirente deve reconhecer quaisquer ajustamentos nesses valores provisórios como resultado da conclusão da contabilização inicial:

a) Num período que termina assim que a adquirente receber as informações que procurava sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição ou vier a saber que não é possível obter mais informações, não podendo esse período exceder doze meses após a data de aquisição; e

b) Desde a data da aquisição. Portanto:

i) A adquirente deve reconhecer ativos ou passivos adicionais se novas informações forem obtidas sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição e que, se fossem conhecidas, teriam resultado no reconhecimento desses ativos e passivos nessa data;

ii) A quantia escriturada de um ativo, passivo e passivo contingente identificável que seja reconhecida ou ajustada como resultado da conclusão da contabilização inicial deve ser calculada como se o seu justo valor à data de aquisição tivesse sido reconhecido a partir dessa data;

iii) O *goodwill* ou qualquer outro ganho reconhecido de acordo com o parágrafo 48 deve ser ajustado desde a data da aquisição por uma quantia igual ao ajustamento no justo valor à data de aquisição do ativo, passivo e passivo contingente identificável a ser reconhecido ou ajustado. Ao ajustar o valor do *goodwill* deve também ajustar-se a quantia escriturada das amortizações retrospetivamente;

iv) A informação comparativa apresentada para os períodos anteriores à conclusão da contabilização inicial da concentração deve ser apresentada como se a contabilização inicial tivesse sido concluída na data de aquisição. Isto inclui quaisquer efeitos adicionais de depreciação, amortização ou lucro ou perda reconhecidos como resultado de concluir a contabilização inicial.

Ajustamentos após a conclusão da contabilização inicial

54 — Os ajustamentos na contabilização inicial de uma concentração de atividades empresariais depois de concluída a contabilização inicial devem ser reconhecidos apenas para corrigir um erro de acordo com a NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros. Os ajustamentos na contabilização inicial de uma concentração de atividades empresariais depois de concluída essa contabilização não devem ser reconhecidos para o efeito de alterações nas estimativas. De acordo com a NCRF 4, o efeito de uma alteração nas estimativas deve ser reconhecido no período corrente e nos períodos futuros.

Data de eficácia

55 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

56 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

57 — Esta Norma substitui a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 15

Investimentos em Subsidiárias e Consolidação

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento para os investimentos em subsidiárias e proporcionar orientação prática quanto aos procedimentos de consolidação.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma empresa-mãe, desde que a empresa-mãe não esteja dispensada de apresentar demonstrações financeiras consolidadas nos termos legalmente previstos. Esta norma estabelece, igualmente, as

regras de mensuração dos investimentos financeiros em subsidiárias nas Demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe.

3 — Esta Norma não trata de métodos de contabilização de concentrações de atividades empresariais e dos seus efeitos na consolidação, incluindo *goodwill* proveniente de uma concentração de atividades empresariais (ver NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais).

Definições

4 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Controlo: é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma.

Deve presumir-se que existe controlo sobre outra entidade quando a empresa-mãe detém mais de metade dos direitos de voto da outra entidade, a menos que seja possível demonstrar que essa propriedade não constitui controlo. Mesmo que a empresa-mãe não detenha mais de metade dos direitos de voto da outra entidade, ela pode ter o controlo se tiver:

a) Poder sobre mais de metade dos direitos de voto da outra entidade em virtude de um acordo com outros investidores; ou

b) Poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo; ou

c) Poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do órgão de gestão da outra entidade; ou

d) Poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do órgão de gestão da outra entidade.

Demonstrações financeiras consolidadas: são as demonstrações financeiras de um grupo de entidades apresentadas como as de uma única entidade económica.

Empresa-mãe: é uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias.

Grupo: é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Interesse que não controla: é a parte dos resultados e dos ativos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, direta ou indiretamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe.

Método da equivalência patrimonial é um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos ativos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do investidor ou empreendedor incluem a parte que lhe corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada.

Subsidiária: é uma entidade, ainda que não constituída sob a forma de sociedade, que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa-mãe.

5 — Uma empresa-mãe ou a sua subsidiária pode ser um investidor numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada. Em tais casos, as demonstrações financeiras consolidadas preparadas e apresentadas de acordo com esta Norma também são preparadas de modo a cumprir os requisitos da NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas.

6 — Para avaliar se uma entidade tem o controlo, é necessário avaliar se a entidade tem potenciais direitos de voto. Estes potenciais direitos de voto existem se uma entidade for proprietária de warrants de ações, opções call de ações, instrumentos de dívida ou de capital próprio que sejam convertíveis em ações ordinárias, ou de outros instrumentos semelhantes que tenham a capacidade, se exercidos ou convertidos, de conceder à entidade o poder de voto ou de reduzir o poder de voto de uma terceira entidade relativamente às políticas financeiras e operacionais da entidade relativamente à qual podem ser exercidos ou convertidos os potenciais direitos de voto. A existência e o efeito de potenciais direitos de voto que sejam correntemente exercíveis ou convertíveis, incluindo potenciais direitos de voto detidos por terceira entidade, são tidos em consideração quando se avaliar se uma entidade tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade. Os potenciais direitos de voto não são correntemente exercíveis ou convertíveis quando, por exemplo, não puderem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até à ocorrência de um acontecimento futuro.

7 — Ao avaliar se os potenciais direitos de voto contribuem para o controlo, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo os termos de exercer os potenciais direitos de voto e quaisquer outros acordos contratuais quer sejam considerados individualmente ou em combinação) que afetem os potenciais direitos de voto, independentemente da intenção do órgão de gestão e da capacidade financeira de exercer ou converter.

Apresentação de demonstrações financeiras individuais

8 — Nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe, a mensuração dos investimentos em subsidiárias deve ser efetuada de acordo com o previsto para os investimentos em associadas, nos termos da NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas, aplicando-se, ainda, o disposto nos parágrafos 14 e 15 da presente norma.

9 — A mensuração dos interesses em entidades conjuntamente controladas e dos investimentos em associadas nas demonstrações financeiras individuais é efetuada nos termos da NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas.

Âmbito das demonstrações financeiras consolidadas

10 — As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe ([1]).

11 — A obrigatoriedade de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas ocorre para a empresa-mãe que detenha o controlo sobre uma ou mais subsidiárias, nos termos definidos legalmente.

Procedimentos de consolidação

12 — Ao preparar demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade combina as demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias linha a linha adicionando itens idênticos de ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos. A fim de que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem informação financeira acerca do grupo como se fosse uma entidade económica única, são dados os seguintes passos:

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 NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais, que descreve o tratamento de qualquer *goodwill* resultante);

b) São identificados os interesses que não controlam nos resultados das subsidiárias consolidadas para o período de relato; e

c) Os interesses que não controlam nos ativos líquidos das subsidiárias consolidadas são identificados separadamente dos interesses de propriedade da empresa-mãe. Os interesses que não controlam nos ativos líquidos consistem:

i) Na quantia desses interesses que não controlam à data da concentração original, calculada de acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais; e

ii) Na parte minoritária das alterações no capital próprio desde a data da concentração.

13 — Quando existirem potenciais direitos de voto, as proporções de resultados e alterações no capital próprio imputadas à empresa-mãe e aos interesses que não controlam são determinadas na base dos interesses de propriedade presentes e não refletem o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.

14 — Os saldos, transações, rendimentos e gastos que resultam de operações intragrupo devem ser eliminados por inteiro.

15 — Os resultados provenientes de transações intragrupo que sejam reconhecidos nos ativos, tais como inventários e ativos fixos tangíveis, são eliminados por inteiro. As perdas intragrupo podem indicar uma imparidade que exija reconhecimento nas demonstrações financeiras consolidadas. A NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento, aplica-se às diferenças temporárias que surgem da eliminação dos resultados provenientes de transações intragrupo.

16 — As demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas a partir da mesma data. Quando o final do período de relato da empresa-mãe for diferente do final do período de relato de uma subsidiária, a subsidiária prepara, para finalidades de consolidação, demonstrações financeiras adicionais a partir da mesma data que a das demonstrações financeiras da empresa-mãe a não ser que isso se torne impraticável.

17 — Quando, de acordo com o parágrafo 16, as demonstrações financeiras de uma subsidiária usadas na preparação de demonstrações financeiras consolidadas forem preparadas a partir de uma data diferente da data das demonstrações financeiras da empresa-mãe, devem ser feitos ajustamentos que tenham em consideração os efeitos de transações ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras da empresa-mãe. Em qualquer caso, a diferença entre o fim do período de relato da subsidiária e o fim do período de relato da empresa-mãe não deve exceder os três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença entre os fins do período de relato devem ser as mesmas de período para período.

18 — As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transações e outros acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.

19 — Se um membro do grupo usar políticas contabilísticas que não sejam as adotadas nas demonstrações financeiras consolidadas para transações e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, serão feitos ajustamentos apropriados às suas demonstrações financeiras ao preparar as demonstrações financeiras consolidadas.

20 — Os rendimentos e os gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data de aquisição, tal como definido na NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais e até à data em que a empresa-mãe deixar de controlar a subsidiária. Os rendimentos e os gastos da subsidiária devem basear-se nos valores dos ativos adquiridos e passivos e passivos contingentes reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe à data da aquisição. Por exemplo, o gasto por depreciação reconhecido na demonstração dos resultados consolidada após a data de aquisição deve basear-se nos justos valores dos respetivos ativos depreciáveis reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas à data da aquisição.

21 — Os interesses que não controlam devem ser apresentados no balanço consolidado dentro do capital próprio, separadamente do capital próprio dos proprietários da empresa-mãe.

22 — Os resultados são atribuídos aos detentores de capital da empresa-mãe e aos interesses que não controlam.

23 — Se uma subsidiária tiver ações preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por interesses que não controlam e classificadas como capital próprio, a empresa-mãe calcula a sua parte dos resultados depois de fazer ajustamentos para os dividendos de tais ações, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

24 — As alterações no interesse de propriedade de uma empresa-mãe numa subsidiária que não resultem numa perda de controlo são contabilizadas como transações de capital próprio (i. e., transações com proprietários na sua qualidade de proprietários).

25 — Nessas circunstâncias, as quantias escrituradas dos interesses que controlam e de interesses que não controlam devem ser ajustadas para refletir as alterações nos seus interesses relativos na subsidiária. Qualquer diferença entre a quantia pela qual os interesses que não controlam são ajustados e o justo valor da retribuição paga ou recebida deve ser reconhecida diretamente no capital próprio e atribuída aos proprietários da empresa-mãe.

Perda de controlo

26 — Uma empresa-mãe pode perder o controlo de uma subsidiária com ou sem alterações nos níveis de propriedade absolutos ou relativos. Isto pode ocorrer, por exemplo, quando uma subsidiária passa a estar sujeita ao controlo de uma entidade pública, tribunal, administrador ou regulador. Pode também ocorrer como resultado de um acordo contratual.

27 — Uma empresa-mãe pode perder o controlo de uma subsidiária em dois ou mais acordos (transações). Contudo, por vezes as circunstâncias indicam que os acordos múltiplos devem ser contabilizados como uma única transação. Ao determinar se deve contabilizar os acordos como uma única transação, uma empresa-mãe deve considerar todos os termos e condições dos acordos e os seus efeitos económicos. Um ou mais dos seguintes aspetos pode indicar que a empresa-mãe deve contabilizar acordos múltiplos como uma única transação:

a) São celebrados ao mesmo tempo ou existe uma interdependência entre eles.

b) Formam uma única transação concebida para alcançar um efeito comercial global.

c) A ocorrência de um acordo está dependente da ocorrência de pelo menos outro acordo.

d) Um acordo considerado por si próprio não tem justificação económica, mas é economicamente justificado quando considerado em conjunto com outros acordos. Um exemplo é quando uma alienação de ações tem um preço inferior ao do mercado e é compensada por uma alienação subsequente com um preço superior ao do mercado.

28 — Se uma empresa-mãe perder o controlo de uma subsidiária, ela:

a) Desreconhece os ativos (incluindo qualquer *goodwill*) e passivos da subsidiária pelas suas quantias escrituradas à data em que perde o controlo;

b) Desreconhece a quantia escriturada de quaisquer interesses que não controlam na ex-subsidiária à data em que perde o controlo (incluindo quaisquer componentes que tenham sido reconhecidos diretamente em capital próprio atribuível aos mesmos);

c) Reconhece:

i) O justo valor da retribuição recebida, se for o caso, com a transação, acontecimento ou circunstâncias que resultaram na perda de controlo; e

ii) A distribuição de ações da subsidiária a proprietários na sua qualidade de proprietários, se a transação que resultou na perda de controlo envolver essa distribuição;

d) Reconhece qualquer investimento retido na ex-subsidiária pelo seu justo valor à data em que perdeu o controlo;

e) Reclassifica como resultados, ou transfere diretamente para resultados transitados, se exigido de acordo com outras NCRF, as quantias identificadas no parágrafo 29; e

f) Reconhece qualquer diferença resultante como ganho ou perda nos resultados atribuíveis à empresa-mãe.

29 — Se uma empresa-mãe perder o controlo de uma subsidiária, a empresa-mãe deve contabilizar todas as quantias reconhecidas diretamente em capital próprio em relação com essa subsidiária na mesma base em que seria exigido se essa empresa-mãe tivesse alienado diretamente os ativos ou passivos relacionados. Portanto, se um ganho ou perda anteriormente reconhecido diretamente em capital próprio fosse reclassificado como resultado do período na alienação dos ativos ou passivos relacionados, a empresa-mãe reclassifica o ganho ou perda do capital próprio como resultado do período (como um ajustamento de reclassificação) quando perder o controlo da subsidiária. Por exemplo, se um excedente de revalorização anteriormente reconhecido diretamente em capital próprio fosse transferido diretamente para os resultados transitados na alienação do ativo, a empresa-mãe transfere o excedente de revalorização diretamente para os resultados transitados quando perder o controlo da subsidiária.

Data de eficácia

30 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

31 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

32 — Esta Norma substitui a NCRF — 15 Investimentos em Subsidiárias e Consolidação, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

([1]) Se, no momento da aquisição, uma subsidiária satisfizer os critérios para ser classificada como unidade operacional descontinuada (subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda) ela deve ser contabilizada em conformidade com a NCRF 8 Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 16

Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento da exploração e avaliação de recursos minerais tal como definido na presente Norma.

2 — Em particular, a Norma exige:

a) Melhorias limitadas a práticas contabilísticas existentes relacionadas com dispêndios de exploração e avaliação;

b) Que as entidades que reconheçam ativos de exploração e avaliação apreciem esses ativos quanto a imparidade de acordo com esta Norma e mensurem qualquer imparidade de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos;

Âmbito

3 — Uma entidade deve aplicar esta Norma aos dispêndios de exploração e avaliação em que incorra.

4 — A Norma não se aplica ao tratamento de outros aspetos contabilísticos de entidades que desenvolvam operações de exploração e avaliação de recursos minerais.

Uma entidade não deve aplicar esta Norma a dispêndios incorridos:

a) Antes da exploração e avaliação de recursos minerais, tais como dispêndios incorridos antes de a entidade ter obtido os direitos legais de explorar uma área específica; e

b) Depois de serem demonstráveis a exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extração de um recurso mineral.

Definições

5 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Ativos de exploração e avaliação: são dispêndios de exploração e avaliação reconhecidos como ativos de acordo com a política contabilística da entidade.

Dispêndios de exploração e avaliação: são dispêndios incorridos por uma entidade em ligação com a exploração e avaliação de recursos minerais antes que a exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extração de um recurso mineral seja demonstrável.

Exploração e avaliação de recursos minerais: são a pesquisa de recursos minerais, incluindo minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes depois de a entidade ter obtido os direitos legais de explorar numa área específica, bem como a determinação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial de extrair o recurso mineral.

Segmento operacional: é uma componente de uma entidade:

a) Que desenvolve atividades de negócio de que pode obter réditos e incorrer em gastos (incluindo réditos e gastos relacionados com transações com outros componentes da mesma entidade);

b) Cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais da entidade para efeitos da tomada de decisões sobre a imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho; e

c) Relativamente à qual esteja disponível informação financeira distinta.

Reconhecimento de ativos de exploração e avaliação

Dispensa temporária do parágrafo 10 da NCRF 4

6 — Quando desenvolver as suas políticas contabilísticas, uma entidade ao reconhecer ativos de exploração e avaliação deve aplicar o parágrafo 9 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

7 — É exigido que o órgão de gestão considere o parágrafo 10 da NCRF 4 que especifica fontes de requisitos e orientação autorizados, ao desenvolver uma política contabilística para um item se nenhuma NCRF se aplicar especificamente a esse item. Sujeito aos parágrafos 9 e 10 adiante, esta Norma dispensa uma entidade de aplicar esse parágrafo às suas políticas contabilísticas para o reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação.

Mensuração de ativos de exploração e avaliação

Mensuração no reconhecimento

8 — Os ativos de exploração e avaliação devem ser mensurados pelo custo.

Elementos do custo de ativos de exploração e avaliação

9 — Uma entidade deve determinar uma política que especifique que dispêndios são reconhecidos como ativos de exploração e avaliação e aplicar essa política consistentemente. Em consequência, uma entidade considera até que ponto o dispêndio pode ser associado à descoberta de recursos minerais específicos. O que se segue são exemplos de dispêndios que podem ser incluídos na mensuração inicial de ativos de exploração e avaliação (a lista não é exaustiva):

a) Aquisição de direitos de exploração;
b) Estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;
c) Perfuração exploratória;
d) Valas;
e) Amostragem; e
f) Atividades relacionadas com a avaliação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extração de um recurso mineral.

10 — Os dispêndios relacionados com o desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como ativos de exploração e avaliação. A Estrutura conceptual e a NCRF 6 — Ativos Intangíveis proporcionam orientação sobre o reconhecimento de ativos resultantes de desenvolvimento.

11 — De acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, uma entidade reconhece quaisquer obrigações de remoção e restauro que sejam incorridas durante um determinado período como consequência de ter levado a cabo a exploração e avaliação de recursos minerais.

Mensuração após reconhecimento

12 — Após o reconhecimento, uma entidade deve aplicar o modelo de custo ou o modelo de revalorização aos ativos de exploração e avaliação. Se o modelo de revalorização for aplicado (ou o modelo da NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis ou o modelo da NCRF 6), ele deve ser consistente com a classificação dos ativos (ver parágrafo 15).

Alterações nas políticas contabilísticas

13 — Uma entidade pode alterar as suas políticas contabilísticas para dispêndios de exploração e avaliação se a alteração tornar as demonstrações financeiras mais relevantes para as necessidades de tomada de decisões económicas dos utentes e não menos fiáveis, ou mais fiáveis e não menos relevantes para essas necessidades. Uma entidade deve ajuizar a relevância e a fiabilidade usando os critérios da NCRF 4.

14 — Para justificar a alteração das suas políticas contabilísticas para dispêndios de exploração e avaliação, uma entidade deve demonstrar que a alteração leva as suas demonstrações financeiras a satisfazerem mais aproximadamente os critérios da NCRF 4, mas a alteração não precisa de alcançar total conformidade com esses critérios.

Apresentação

Classificação de ativos de exploração e avaliação

15 — Uma entidade deve classificar os ativos de exploração e avaliação como tangíveis ou intangíveis de acordo com a natureza dos ativos adquiridos e aplicar a classificação consistentemente.

16 — Alguns ativos de exploração e avaliação são tratados como intangíveis (por exemplo, direitos de perfuração), enquanto outros são tangíveis (por exemplo, veículos e plataformas de perfuração). Até ao ponto em que um ativo tangível seja consumido no desenvolvimento de um ativo intangível, a quantia que reflete esse consumo faz parte do custo do ativo intangível. Contudo, o uso de um ativo tangível para desenvolver um ativo intangível não transforma um ativo tangível num ativo intangível.

Reclassificação de ativos de exploração e avaliação

17 — Um ativo de exploração e avaliação deve deixar de ser classificado como tal quando a exequibilidade técnica e viabilidade comercial de extração de um recurso mineral for demonstrável. Os ativos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade, e reconhecida qualquer perda por imparidade, antes da reclassificação.

Imparidade

Reconhecimento e mensuração

18 — Os ativos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada de um ativo de exploração e avaliação pode exceder a sua quantia recuperável. Quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada excede a quantia recuperável, uma entidade deve mensurar e apresentar imparidade de ativos, de acordo com a NCRF 12, exceto quanto ao estabelecido no parágrafo 21.

19 — Apenas para as finalidades dos ativos de exploração e avaliação, quando for identificado um ativo de exploração e avaliação que possa estar com imparidade deve ser aplicado o parágrafo 20 desta Norma em vez dos parágrafos 5 a 8 da NCRF 12. O parágrafo 20 usa o termo "ativos" mas aplica-se igualmente a ativos de exploração e avaliação separados ou a uma unidade geradora de caixa.

20 — Um ou mais dos seguintes factos e circunstâncias indica que uma entidade deve testar os ativos de exploração e avaliação quanto a imparidade (a lista não é exaustiva):

a) O período em que a entidade tem o direito de explorar na área específica expirou durante o período ou vai expirar no futuro próximo, e não se espera que seja renovado;

b) Não estão orçamentados nem planeados dispêndios substanciais relativos a posterior exploração e avaliação de recursos minerais na área específica;

c) A exploração e avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à descoberta de quantidades comercialmente viáveis de recursos minerais e a entidade decidiu descontinuar essas atividades na área específica; ou

d) Existem suficientes dados para indicar que, embora um desenvolvimento na área específica seja provável que resulte, é improvável que a quantia escriturada do ativo de exploração e avaliação seja recuperada

na totalidade como consequência de um desenvolvimento bem-sucedido ou por venda.

Em qualquer caso, ou em casos semelhantes, a entidade deve efetuar um teste de imparidade de acordo com a NCRF 12. Qualquer perda por imparidade é reconhecida como um gasto de acordo com a NCRF 12.

Especificar o nível em que os ativos de exploração e avaliação são avaliados quanto a imparidade

21 — Uma entidade deve determinar uma política contabilística para a imputação de ativos de exploração e avaliação a unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa com a finalidade de avaliar esses ativos quanto a imparidade. Cada unidade geradora de caixa ou grupo de unidades a que um ativo de exploração e avaliação seja imputado não deve ser maior do que um segmento operacional.

22 — O nível identificado pela entidade para a finalidade de testar ativos de exploração e avaliação quanto a imparidade pode compreender uma ou mais unidades geradoras de caixa.

Data de eficácia

23 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

24 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

25 — Esta Norma substitui a NCRF 16 — Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17

Agricultura

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico e a apresentação de demonstrações financeiras relativas à atividade agrícola.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a atividade agrícola:

a) Ativos biológicos;
b) Produto agrícola no ponto da colheita; e
c) Subsídios de entidades públicas incluídos nos parágrafos 34 e 35.

3 — Esta Norma não se aplica a:

a) Terrenos relacionados com a atividade agrícola (ver a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis e a NCRF 11 — Propriedades de Investimento); e
b) Ativos intangíveis relacionados com a atividade agrícola (ver a NCRF 6 — Ativos Intangíveis).

4 — Esta Norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos ativos biológicos da entidade, somente no momento da colheita. Após isso, é aplicada a NCRF 18 — Inventários, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro 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 atividade agrícola e os acontecimentos que tenham tido lugar possam ter alguma similitude com a transformação biológica, tal processamento não é incluído na definição de atividade agrícola nesta Norma.

5 — O quadro abaixo apresentado proporciona exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos que são o resultado de processamento após colheita:

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes de processamento após colheita
Carneiros	Lã	Fio de lã, carpetes
Árvores numa plantação florestal	Árvores abatidas	Troncos, madeira serrada
Plantas	Algodão, Cana Colhida	Fio de algodão, roupas Açúcar
Gado produtor de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaças	Salsichas, presuntos curados
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco curado
Vinhas	Uvas	Vinho
Árvores de fruto	Frutos colhidos	Frutos processados

Definições

Definições relacionadas com a agricultura

6 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Atividade agrícola: é a gestão por uma entidade da transformação biológica e a colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão, em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais.

Ativo biológico: é um animal ou planta vivos.

Colheita: é a separação de um produto de um ativo biológico ou a cessação dos processos de vida de um ativo biológico.

Custos de alienação: são os custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, excluindo os gastos de financiamento e os gastos de impostos sobre o rendimento.

Grupo de ativos biológicos: é uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes.

Produto agrícola: é o produto colhido dos ativos biológicos da entidade.

Transformação biológica: compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num ativo biológico.

7 — A atividade agrícola cobre uma escala diversa de atividades. 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 dentro 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 atividade agrícola de outras atividades. Por exemplo, colher de fontes não geridas (tais como pesca oceânica e de florestação) não é uma atividade 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 ou colheita é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotinada.

8 — A transformação biológica origina as consequências seguintes:

a) Alterações de ativos 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

9 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

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

Mercado ativo: é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

a) Os itens negociados no mercado são homogéneos;
b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e
c) Os preços estão disponíveis ao público.

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Subsídios de entidades públicas: são os definidos na NCRF 22 — Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas.

10 — O justo valor de um ativo 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

11 — Uma entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

a) A entidade controle o ativo como consequência de acontecimentos passados;
b) Seja provável que benefícios económicos associados ao ativo fluirão para a entidade; e
c) O justo valor ou custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

12 — Na atividade agrícola, o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado e pela marcação a quente ou de outro modo, aquando da aquisição, nascimento ou desmama. Os benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

13 — Um ativo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos os custos de alienação, exceto no caso descrito no parágrafo 30 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado.

14 — O produto agrícola colhido dos ativos biológicos de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos os custos de vender no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da NCRF 18, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável.

15 — A mensuração pelo justo valor de um ativo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de ativos biológicos ou de produtos agrícolas de acordo com atributos relevantes, por exemplo, por idade ou qualidade. Uma entidade seleciona os atributos que correspondam aos atributos usados no mercado como base de determinação do preço.

16 — As entidades celebram muitas vezes contratos para vender os seus ativos biológicos ou produtos agrícolas numa data futura. Os preços de contrato não são necessariamente relevantes na mensuração pelo justo valor porque o justo valor reflete o mercado corrente em que um comprador e um vendedor dispostos a uma transação nela incorrerão. Consequentemente, o justo valor de um ativo biológico ou produto agrícola não é ajustado por força da existência de um contrato. Nalguns casos, um contrato para a venda de um ativo biológico ou produto agrícola pode ser um contrato oneroso, como definido na NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

17 — Se existir um mercado ativo para um ativo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse ativo. Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados ativos, a entidade usará a mais relevante. Por exemplo, se uma entidade tiver acesso a dois mercados ativos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado. As cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas, são exemplo deste conceito.

18 — Se não existir um mercado ativo, uma entidade usará um ou mais dos indicadores que se seguem, quando disponíveis, na determinação do justo valor:

a) O preço mais recente de transação no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transação e a do balanço;
b) Os preços de mercado de ativos semelhantes com ajustamento para refletir diferenças; e
c) Referências do setor tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, hectare ou outra unidade de medida do setor e o valor do gado expresso em quilo de carne.

19 — Em certos casos, as fontes de informação listadas no parágrafo 18 podem sugerir diferentes conclusões quanto ao justo valor de um ativo biológico ou produto agrícola. Uma entidade considerará as razões dessas diferenças, a fim de chegar à estimativa mais fiável de justo valor dentro de uma série relativamente estreita de estimativas razoáveis.

20 — Em certas circunstâncias, os preços ou valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um ativo biológico na sua condição atual. Nestas circunstâncias, na determinação do justo valor, uma entidade usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um ativo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente.

21 — O objetivo de um cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o justo valor de um ativo biológico no seu local e condição atuais. Uma entidade considerará isto na determinação de uma taxa de desconto apropriada a ser usada e ao estimar os fluxos de caixa líquidos esperados. A condição atual de um ativo biológico exclui quaisquer aumentos de valor derivados de transformação biológica adicional e de atividades futuras da entidade, tais como os relacionados com o aumento por transformação biológica, colheita e venda futura.

22 — Uma entidade não inclui quaisquer fluxos de caixa para financiar os ativos, impostos, ou repor ativos biológicos após colheita (por exemplo, o custo de replantar árvores numa plantação após o corte).

23 — Ao acordar no preço de uma transação entre partes não relacionadas entre si, compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso considerarão a possibilidade de variações nos fluxos de caixa. Assim, esse justo valor reflete a possibilidade de tais variações. Concordantemente, uma entidade 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 entidade 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 que ocorreu o 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 ativos biológicos estão muitas vezes fisicamente implantados nos terrenos (por exemplo, árvores numa floresta plantada). Pode não haver mercado separado para ativos biológicos que estejam implantados no terreno mas pode existir um mercado ativo para os ativos combinados, isto é, para os ativos biológicos, terrenos em bruto e melhoramentos de terrenos, como um conjunto. Uma entidade pode usar informação relativa a ativos combinados para mensurar o justo valor de ativos biológicos. Por exemplo, o justo valor de terrenos em bruto e melhoramento de terrenos pode ser deduzido do justo valor dos ativos combinados para chegar ao justo valor de ativos biológicos.

Ganhos e perdas

26 — Um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um ativo biológico pelo justo valor menos os custos de alienação e de uma alteração de justo valor menos os custos de alienação de um ativo biológico devem ser incluídos no resultado líquido do período em que surja.

27 — Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um ativo biológico, porque os custos de vender são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de alienação de um ativo biológico. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um ativo biológico, tal como quando nasce um bezerro.

28 — Um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos os custos de alienação deve ser incluído no resultado líquido do período em que surja.

29 — Pode surgir um ganho ou uma perda no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas.

Incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor

30 — Há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um ativo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um ativo biológico, relativamente ao qual não estão disponíveis preços cotados de mercado e cujas mensurações alternativas do justo valor estão determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse ativo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Quando o justo valor desse ativo biológico se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda. Quando um ativo biológico não corrente satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.

31 — A presunção do parágrafo 30 somente pode ser refutada no reconhecimento inicial. Uma entidade que tenha previamente mensurado um ativo biológico pelo seu justo valor menos custos de alienação continuará a mensurar o ativo biológico pelo seu justo valor menos os custos de alienação até à sua alienação.

32 — Em todos os casos, uma entidade mensura o produto agrícola no ponto de colheita pelo seu justo valor menos os custos de alienação. Esta Norma reflete o ponto de vista de que o justo valor do produto agrícola no ponto de colheita pode ser sempre fiavelmente mensurado.

33 — Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração a NCRF 18, a NCRF 7 e a NCRF 12 — Imparidade de Ativos.

Subsídios das entidades públicas

34 — Um subsídio das entidades públicas incondicional relacionado com um ativo biológico deve ser reconhecido nos resultados quando, e apenas quando, o subsídio das entidades públicas se tornar recebível.

35 — Se um subsídio das entidades públicas relacionado com um ativo biológico for condicional, incluindo quando um subsídio das entidades públicas exige que uma entidade não realize uma atividade agrícola especificada, uma entidade deve reconhecer o subsídio das entidades públicas nos resultados quando, e apenas quando, as condições associadas ao subsídio das entidades públicas forem cumpridas.

36 — Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio pode exigir que uma entidade cultive num dado local durante cinco anos e exigir que a entidade devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio não é reconhecido nos resultados até que os cinco anos passem. Contudo, se os termos do subsídio permitirem que parte dele seja retida de acordo com o tempo que decorreu, a entidade reconhece essa parte nos resultados à medida que o tempo passar.

Considerações finais

37 — Os ativos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos. Exemplos de ativos 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 ativos biológicos de produção são os que não sejam ativos 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 ativos biológicos de produção não são produto agrícola mas, antes, de regeneração própria.

38 — Os ativos biológicos podem ser classificados como ativos biológicos maduros (ou adultos) ou ativos biológicos imaturos (ou juvenis). Os ativos biológicos maduros (ou adultos) são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos ativos biológicos consumíveis) ou sejam suscetíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos ativos biológicos de produção).

39 — O justo valor menos os custos de alienação de um ativo 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 perspetivas futuras, particularmente quando haja um ciclo de produção maior do que um ano. Em tais casos, uma entidade é encorajada a divulgar, por grupo ou de qualquer outra maneira, a quantia de alterações no justo valor menos custos de alienação 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).

40 — 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 direto com benefícios económicos futuros. Uma alteração de justo valor de um ativo biológico devido a colheita é também uma alteração física.

Data de eficácia

41 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

42 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

43 — Esta Norma substitui a NCRF 17 — Agricultura, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 18

Inventários

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento para os inventários. Um aspeto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um ativo e a ser escriturada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação prática na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

Âmbito

2 — Esta Norma aplica-se a todos os inventários que não sejam:

a) Produção em curso proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados (ver a NCRF 19 — Contratos de Construção);

b) Instrumentos financeiros; e

c) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e produto agrícola no ponto da colheita (ver a NCRF 17 — Agricultura).

3 — Esta Norma não se aplica à mensuração dos inventários detidos por:

a) Produtores de produtos agrícolas e florestais, do produto agrícola após a colheita, até ao ponto em que sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com práticas já bem estabelecidas nesse setor. Quando tais inventários sejam mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração;

b) Corretores/negociantes de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor menos os custos de vender. Quando tais inventários sejam mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, as alterações no justo valor menos os custos de vender são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração.

4 — Os inventários referidos no parágrafo 3(*a*) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isto ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas e a venda esteja assegurada sob um contrato de futuros ou de uma garantia governamental ou quando exista um mercado ativo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários são excluídos desta Norma apenas quanto aos requisitos de mensuração.

5 — Os corretores/negociantes são aqueles que compram ou vendem mercadorias para outros ou por sua própria conta. Os inventários referidos no parágrafo 3(*b*) são essencialmente adquiridos com a finalidade de serem vendidos no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos corretores/negociantes. Quando

estes inventários forem mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, eles são excluídos desta Norma apenas quanto aos requisitos de mensuração.

Definições

6 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Inventários: são ativos:

a) Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial;
b) No processo de produção para tal venda; ou
c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

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

Valor realizável líquido: é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

7 — O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da atividade empresarial. O justo valor reflete a quantia pela qual o mesmo inventário poderia ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico de uma entidade, ao passo que o segundo já não é. O valor realizável líquido dos inventários pode não ser equivalente ao justo valor menos os custos de vender.

8 — Os inventários englobam bens comprados e 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 produtos acabados, ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade e incluem materiais e consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção. Consequentemente, as classificações comuns de inventários são: mercadorias, matérias-primas, consumíveis de produção, materiais, trabalhos em curso e produtos acabados No caso de um prestador de serviços, os inventários, que podem ser descritos como trabalhos em curso, incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 19, relativamente ao qual a entidade ainda não tenha reconhecido o referido rédito (ver a NCRF 20 — Rédito).

Mensuração de inventários

9 — Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Custo dos inventários

10 — 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 atuais.

Custos de compra

11 — 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 entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens, de materiais e de serviços. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação dos custos de compra.

Custos de conversão

12 — Os custos de conversão de inventários incluem os custos diretamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra direta. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em produtos acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indiretos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento fabris e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção tais como materiais indiretos.

13 — A imputação de gastos gerais 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 gerais de produção 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 gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção.

14 — Um processo de produção pode resultar na produção simultânea de mais de um produto. 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, no valor relativo das vendas de cada produto, seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja na fase de acabamento da produção. A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Quando seja este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido ao custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

Outros custos

15 — Nos custos dos inventários, outros custos são incluídos até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de conceção de produtos para clientes específicos.

16 — 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 ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;
c) Gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais; e
d) Custos de vender.

17 — Em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Estas circunstâncias estão identificadas na NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos.

18 — Uma entidade pode comprar inventários com condições de liquidação diferida. Quando o acordo contenha efetivamente um elemento de financiamento, a diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga é reconhecida como gasto de juros durante o período do financiamento.

Custos de inventários de um prestador de serviços

19 — Nos casos em que os prestadores de serviços tenham inventários, estes são mensurados pelos custos da respetiva produção. Esses custos consistem sobretudo nos custos de mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação do serviço, incluindo pessoal de supervisão, e os gastos gerais atribuíveis. A mão-de-obra e outros custos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos, mas são reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos. O custo dos inventários de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que muitas vezes são incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos

20 — Segundo a NCRF 17, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus ativos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma. Considera-se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

Técnicas para a mensuração do custo

21 — As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo padrão ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. Os custos padrão

tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes devem ser regularmente revistos e, se necessário, devem sê-lo à luz das condições correntes.

22 — O método de retalho é muitas vezes usado no setor de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada toma em consideração o inventário que tenha sido marcado abaixo do seu preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de retalho.

Fórmulas de custeio

23 — O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser apurado através da identificação específica dos seus custos individuais.

24 — A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificados de inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projeto 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 de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de seleção dos itens que permanecem nos inventários poderia ser usado para obter efeitos predeterminados nos resultados.

25 — O custo dos inventários, que não sejam os referidos no parágrafo 23, deve ser apurado pelo uso da fórmula "primeira entrada, primeira saída" (FIFO) ou da fórmula do custo médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham natureza ou uso diferentes, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

26 — Por exemplo, os inventários usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de inventários usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos inventários (ou nas respetivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes fórmulas de custeio.

27 — A fórmula FIFO pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos. Pela fórmula do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no início 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 entidade.

Valor realizável líquido

28 — 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 realizar 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 ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.

29 — Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de inventário relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os inventários de um determinado setor ou segmento geográfico. Normalmente, os prestadores de serviços acumulam custos com respeito a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda individual. Por isso, cada um destes serviços é tratado como um item separado.

30 — As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar. Estas estimativas tomam em consideração as variações nos preços ou custos diretamente relacionados com acontecimentos que ocorram após o fim do período, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.

31 — As estimativas do valor realizável líquido também tomam 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 ou de prestações de serviços firmes é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda disserem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso basear-se-á em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos de venda firmes com quantidades superiores às quantidades de inventários detidas ou resultantes de contratos de compra firmes. Tais provisões são tratadas de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

32 — Os materiais e outros consumíveis detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, o valor dos materiais é reduzido (*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.

33 — Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultaram em ajustamento ao valor dos inventários deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia do ajustamento é revertida (a reversão é limitada à quantia do ajustamento original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventários que é escriturado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda desceu, está ainda detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.

Reconhecimento como gasto

34 — Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra. A quantia de qualquer reversão do ajustamento 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.

35 — A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo de venda, consiste nos custos previamente incluídos na mensuração do inventário agora vendido, nos gastos gerais de produção não imputados e nas quantias anormais de custos de produção de inventários. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outras quantias, tais como custos de distribuição.

36 — Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do ativo, como por exemplo, inventários usados como um componente de ativos fixos tangíveis construídos para a própria entidade. Os inventários imputados desta forma a um outro ativo são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse ativo.

Data de eficácia

37 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

38 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

39 — Esta Norma substitui a NCRF 18 — Inventários, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19

Contratos de Construção

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados

a contratos de construção. Por força da natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a atividade do contrato é iniciada e a data em que a atividade 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 determinar quando os réditos do contrato e os custos do contrato devam ser reconhecidos como réditos e gastos na demonstração dos resultados. Também proporciona indicação prática sobre a aplicação destes critérios.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das entidades contratadas.

Definições

3 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Adiantamentos: são quantias recebidas pela entidade contratada antes que o respetivo trabalho seja executado.

Contrato de construção: é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Contrato de "*cost plus*": é um contrato de construção em que a entidade contratada é reembolsada por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou uma remuneração fixada.

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

Faturas progressivas por autos de medição são quantias faturadas do trabalho executado de um contrato quer tenham ou não sido pagas pelo cliente.

Retenções são quantias de faturas 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 retificados.

4 — Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um ativo 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 ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos incluem-se 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 diretamente relacionados com a construção do ativo, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projeto e arquitetos; e

b) Contratos para a destruição ou restauro de ativos e o restauro do ambiente após a demolição de ativos.

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, uma entidade contratada 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 refletir a substância de um contrato ou de um grupo de contratos.

8 — Quando um contrato cobrir vários ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

a) Propostas separadas tenham sido submetidas para cada ativo;

b) Cada ativo tenha sido sujeito a negociação separada e a entidade contratada e o cliente tenham estado em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada ativo; e

c) Os custos e réditos de cada ativo possam ser identificados.

9 — Um grupo de contratos, quer com um único cliente quer 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 inter-relacionados que sejam, com efeito, parte de um projeto único com uma margem de lucro global; e

c) Os contratos sejam executados simultaneamente ou numa sequência contínua.

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

a) O ativo difira significativamente na conceção, tecnologia ou função do ativo ou ativos cobertos pelo contrato original; ou

b) O preço do ativo 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 mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A mensuração do rédito do contrato é afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas na medida em que os acontecimentos ocorram 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) Uma entidade contratada 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 pela entidade contratada 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 conceção do ativo 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 a entidade contratada procura cobrar do cliente ou de outra parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reivindicação pode resultar, por exemplo, de demoras causadas por clientes, de erros nas especificações ou de alterações 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 à entidade contratada se os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contrato pode permitir um pagamento de incentivos à entidade contratada pela conclusão do con-

trato 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 diretamente com o contrato específico;
b) Os custos que sejam atribuíveis à atividade 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 diretamente se relacionem com um contrato específico incluem:

a) Custos de mão-de-obra, incluindo supervisão;
b) Custos de materiais usados na construção;
c) Depreciação de ativos fixos tangíveis utilizados no na construção;
d) Custos de movimentar os ativos fixos tangíveis e os materiais para e do local da construção;
e) Custos de alugar instalações e equipamentos;
f) Custos de conceção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
g) Custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
h) Reivindicações de terceiros.

Estes custos devem ser reduzidos por qualquer rendimento inerente que não esteja incluído no rédito do contrato como, por exemplo, o 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 atividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:

a) Seguros;
b) Os custos de conceção e assistência técnica que não estejam diretamente relacionados com um contrato específico; e
c) Gastos gerais de construção.

Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e que sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de atividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e processamento de salários do pessoal de construção. Os custos que possam ser atribuíveis à atividade do contrato em geral e possam ser imputados a contratos específicos também incluem os custos de empréstimos obtidos nos termos previstos na NCRF 10 — 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 para os quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.

20 — Os custos que não possam ser atribuídos à atividade do contrato ou que não lhe possam ser imputados são excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais custos incluem:

a) Custos administrativos gerais cujo reembolso não esteja especificado no contrato;
b) Custos de alienação;
c) Custos de pesquisa e desenvolvimento cujo reembolso não esteja especificado no contrato; e
d) Depreciação de ativos fixos tangíveis ociosos que não sejam usados num contrato particular.

21 — Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a esse contrato no período que vai desde a data em que o mesmo é assegurado até à sua conclusão final. Porém, os custos que se relacionem diretamente 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 respetivamente com referência à fase de acabamento da atividade 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 entidade;
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 entidade; 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 atividade 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 — Uma entidade contratada pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a atividade futura do contrato. Tais custos são reconhecidos como um ativo 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 entidade. 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 entidade 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 ativo a ser construído;
b) A retribuição a ser trocada; e
c) A forma e o prazo de liquidação.

É também normalmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A entidade 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 entidade usa o método que permita mensurar 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 refletem 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 reflitam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data. São exemplos de custos excluídos dos custos do contrato incorridos até à data:

a) Custos do contrato que se relacionem com a atividade 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 entidades subcontratadas adiantadamente relativos a trabalho a executar segundo o subcontrato.

32 — Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente:

a) O rédito somente 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 entidade recupere os custos incorridos do contrato. Por isso, o rédito do contrato somente é reconhecido até ao ponto dos custos incorridos que se espera serem recuperáveis. Se o desfecho do contrato não puder ser fiavelmente estimado, nenhum lucro é reconhecido. Porém, mesmo quando o desfecho do contrato não possa ser fiavelmente estimado, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato. Em tais casos, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre o rédito total do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

34 — Os custos do contrato cuja recuperação não seja provável 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 esteja seriamente em questão;
b) Cuja conclusão esteja sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;
c) Relacionados com propriedades que seja provável estarem em risco de perda ou expropriação;
d) Em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações;
e) Em que a entidade contratada 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:

a) De ter ou não começado o trabalho do contrato;
b) Da fase de acabamento da atividade do contrato; ou
c) Da quantia de lucros que se espere surjam noutros contratos que não sejam 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 NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros). 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.

Data de eficácia

39 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

40 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

41 — Esta Norma substitui a NCRF 19 — Contratos de Construção, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 20

Rédito

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos, entendidos como os rendimentos que surgem no decurso das atividades ordinárias de uma entidade, como, por exemplo, vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties*. A questão fundamental 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 entidade 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

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do rédito proveniente das transações e acontecimentos seguintes:

a) Venda de bens;
b) Prestação de serviços; e
c) Uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos.

3 — O termo bens inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de serem vendidos e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas por um retalhista ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda.

4 — A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho por uma entidade 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 diretamente relacionados com contratos de construção, como por exemplo, os contratos para os serviços de gestão de projetos e de arquitetura. O rédito proveniente destes contratos não é abordado nesta Norma mas é tratado de acordo com os requisitos para os contratos de construção como especificado na NCRF 19 — Contratos de Construção.

5 — O uso, por terceiros, de ativos da entidade dá origem a rédito na forma de:

a) Juros: encargos pelo uso de dinheiro ou seus equivalentes ou de quantias devidas à entidade;
b) *Royalties*: encargos pelo uso de ativos a longo prazo da entidade, 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 NCRF 9 — Locações);
b) Dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver a NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas);

c) Alterações no justo valor de ativos financeiros e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros);
d) Alterações no valor de outros ativos correntes;
e) Reconhecimento inicial e de alterações no justo valor de ativos biológicos, relacionados com a atividade agrícola (ver a NCRF 17 — Agricultura);
f) Reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver a NCRF 17 — Agricultura); e
g) Extração de minérios.

Definições

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

Justo valor: é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.
Método do juro efetivo: é um método de calcular o custo amortizado de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de ativos financeiros ou de passivos financeiros) e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto dos juros durante o período relevante. A taxa de juro efetiva é a taxa que desconta os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto, na quantia escriturada líquida do ativo financeiro ou do passivo financeiro.
Rédito: é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do decurso das atividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.

8 — O rédito inclui somente os influxos brutos de benefícios económicos recebidos e a receber pela entidade 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 entidade e não resultam em aumentos de capital próprio. Por isso, são excluídos do rédito. De forma semelhante, num relacionamento de agência, os influxos brutos de benefícios económicos que não resultem em aumentos de capital próprio para o agente, são excluídos do rédito. 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.
10 — A quantia de rédito proveniente de uma transação é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do ativo. 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 entidade.
11 — Na maior parte dos casos, a retribuição é sob a 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 entidade 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 efetivamente uma transação 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 entre:

a) A taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação (*rating*) de crédito similar; ou
b) A 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.
12 — Quando os bens ou serviços sejam trocados ou objeto de *swap* por bens ou serviços que sejam de natureza e valor semelhante, a troca não é vista como uma transação que gera réditos. 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 num 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 transação que gera rédito. O rédito é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos ajustado pela quantia transferida de 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 dinheiro ou seus equivalentes.

Reconhecimento do rédito

13 — Os critérios de reconhecimento nesta Norma são geralmente aplicados separadamente a cada transação. Contudo, em certas circunstâncias, é necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma transação única a fim de refletir a substância da transação. 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 transações conjuntas, quando elas estejam ligadas de tal maneira que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência às séries de transações como um todo. Por exemplo, uma entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, celebrar um acordo separado para recomprar os bens numa data posterior, negando assim o efeito substantivo da transação. Em tal caso, as duas transações 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 entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
b) A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efetivo dos bens vendidos;
c) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
d) Seja provável que os benefícios económicos associados com a transação fluam para a entidade; e
e) Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transação possam ser fiavelmente mensurados.

15 — A avaliação de quando uma entidade transferiu os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador exige um exame das circunstâncias da transação. 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 entidade retiver significativos riscos de propriedade, a transação não é uma venda e o rédito não é reconhecido. Uma entidade pode reter um risco significativo de propriedade de muitas maneiras. São exemplos de situações em que a entidade pode reter os riscos significativos e vantagens de propriedade:

a) Quando a entidade retenha uma obrigação por execução não satisfatória, não coberta por cláusulas normais de garantia;
b) Quando o recebimento do rédito de uma dada venda esteja dependente da obtenção de rédito pela venda dos bens pelo comprador;
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 entidade; e
d) Quando o comprador tenha o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade não esteja segura acerca da probabilidade de devolução.

17 — Se uma entidade retiver somente um risco insignificante de propriedade, a transação 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 entidade tiver transferido os riscos e vantagens significativos da propriedade, a transação é uma venda e o rédito é reconhecido. Um outro exemplo de uma entidade que retém apenas um risco insignificante de propriedade pode ser a de uma venda a retalho quando for oferecido um reembolso se o cliente não ficar satisfeito. O rédito em tais casos é reconhecido no momento da venda desde que o vendedor possa fiavelmente estimar as devoluções futuras e reconheça um passivo por devoluções com base em experiência anterior e noutros fatores relevantes.
18 — O rédito só é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados com a transação fluam para a entidade. Nestes casos, tal só é verificável depois de a 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 for concedida, a incerteza é retirada e o rédito é reconhecido.

Porém, quando surgir 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 transação 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 transação que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do balanço. O desfecho de uma transação 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 transação fluam para a entidade;
c) A fase de acabamento da transação à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
d) Os custos incorridos com a transação e os custos para concluir a transação possam ser fiavelmente mensurados.

21 — O reconhecimento do rédito com referência à fase de acabamento de uma transação 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 atividade de serviço e desempenho durante um período. A NCRF 19 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 transação que envolva a prestação de serviços.

22 — O rédito somente é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados à transação fluam para a entidade. 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 entidade é geralmente capaz de fazer estimativas fiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transação o seguinte:

a) Os direitos que cada uma das partes está obrigada a cumprir quanto ao serviço a ser prestado é recebido pelas partes;
b) A retribuição a ser trocada; e
c) O modo e os termos da liquidação.

É também usualmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação financeira interna e de relato financeiro. A entidade 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 transação não possa ser estimado com fiabilidade.

24 — A fase de acabamento de uma transação pode ser determinada por diversos métodos. Uma entidade usa o método que mensure fiavelmente os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, 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 transação. Apenas os custos que reflitam serviços executados até à data são incluídos nos custos incorridos até à data. Apenas os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados são incluídos nos custos totais estimados da transação.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos de clientes não refletem muitas vezes os serviços executados.

25 — Em termos práticos, quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de atos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha reta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um ato específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros atos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o ato significativo seja executado.

26 — Quando o desfecho da transação 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 transação, é frequente que o desfecho da transação não possa ser fiavelmente estimado. Contudo, pode ser provável que a entidade 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, não sendo reconhecido qualquer lucro.

28 — Quando o desfecho de uma transação 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 que o desfecho do contrato pudesse ser fiavelmente estimado, o rédito é reconhecido de acordo com o parágrafo 20 (com referência à fase de acabamento) e não de acordo com o parágrafo 26 (critério de recuperação dos custos incorridos).

Juros, *royalties* e dividendos

29 — O rédito proveniente do uso por outros de ativos da entidade 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 transação fluam para a entidade; e
b) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.

30 — O rédito deve ser reconhecido nas seguintes bases:

a) Os juros devem ser reconhecidos utilizando o método do juro efetivo;
b) Os *royalties* devem ser reconhecidos segundo o regime do acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e
c) Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do acionista receber o pagamento.

31 — Quando juros não pagos tenham sido acrescidos antes da aquisição de um investimento que produza juros, o recebimento subsequente de juros é repartido entre os períodos de pré e pós-aquisição. Somente a parte de pós aquisição é reconhecida como rédito.

32 — Os *royalties* são acrescidos atendendo aos termos do acordo relevante e são gradualmente reconhecidos nessa base a menos que, tendo em atenção a substância do acordo, seja mais apropriado reconhecer o rédito numa outra base sistemática e racional.

33 — O rédito apenas é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transação fluam para a entidade. 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.

Data de eficácia

34 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

35 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

36 — Esta Norma substitui a NCRF — 20 Rédito, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 21

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto:

a) Os que resultam de contratos executórios, exceto quando o contrato seja oneroso; ou
b) Os cobertos por uma outra Norma.

3 — Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros, incluindo garantias, que estejam no âmbito da NCRF 27 — Instrumentos Financeiros.
4 — Não são objeto de tratamento por esta Norma os tipos específicos de provisões, passivos contingentes ou ativos contingentes que sejam tratados em normas específicas, como, a título de exemplo, é o caso:

a) Dos passivos contingentes assumidos numa concentração de atividades empresariais, que são objeto de tratamento na NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais;
b) De certos tipos de provisões relativas a contratos de construção, tratadas na NCRF 19 — Contratos de Construção;
c) De certos tipos de provisões relativas a impostos sobre o rendimento, tratados na NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento; e
d) De certos tipos de provisões relativas a locações, tratados na NCRF 9 — Locações. Porém, como a NCRF 9 não contém requisitos específicos para tratar locações operacionais que se tenham tornado onerosas, a presente Norma aplica-se a tais casos.

5 — Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rédito, por exemplo quando uma entidade dê garantias em troca de uma remuneração. A NCRF 20 — Rédito identifica as circunstâncias em que o rédito é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Consequentemente, a presente Norma não altera os requisitos da NCRF 20.
6 — Outras NCRF especificam se os dispêndios são tratados como ativos ou como gastos. Dado que esta problemática não é tratada nesta Norma, não consta desta qualquer proibição ou exigência de capitalização dos custos reconhecidos quando é constituída uma provisão.
7 — Esta Norma aplica-se também a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação satisfizer a definição de uma unidade operacional descontinuada, podem ser exigidas divulgações adicionais.

Definições

8 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Acontecimento que cria obrigações: é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva, que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.
Ativo contingente: é um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.
Contrato executório: é um contrato segundo o qual nenhuma das partes tenha cumprido qualquer das suas obrigações ou ambas as partes apenas tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão.
Contrato oneroso: é um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera sejam recebidos ao abrigo do mesmo.
Obrigação construtiva: é uma obrigação que decorre das ações de uma entidade quando:

a) Por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
b) Em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Obrigação legal: é uma obrigação que deriva de:

a) Um contrato (através dos seus termos explícitos ou implícitos);
b) Legislação; ou
c) Outras disposições legais.

Passivo: é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos.
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 entidade; ou
b) Uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

i) Não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incertos.
Reestruturação: é um programa planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente:

a) O âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
b) A maneira como o negócio é conduzido.

9 — A interpretação de "provável" nesta Norma, como "mais provável do que não", não se aplica necessariamente a outras Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Provisões e outros itens

Provisões e outros passivos

10 — As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e acréscimos. As primeiras caracterizam-se pela existência de incerteza acerca da tempestividade ou da quantia dos dispêndios futuros necessários para a sua liquidação enquanto:

a) As contas a pagar são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido faturados 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, faturados 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 dos acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Provisões e passivos contingentes

11 — Em 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 ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. Além disso, nesta Norma, a expressão "passivo contingente" é usada para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.
12 — Esta Norma distingue entre:

a) Provisões que, desde que possa ser efetuada uma estimativa fiável, são reconhecidas como passivos 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 são reconhecidos como passivos porque são:

i) Obrigações possíveis, uma vez que carecem de confirmação sobre se a entidade 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, seja porque não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, seja porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

Reconhecimento

Provisões

13 — Uma provisão só deve ser reconhecida quando, cumulativamente:

a) Uma entidade tenha uma obrigação presente, legal ou construtiva, como resultado de um acontecimento passado;
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.

Obrigação presente

14 — 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, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço.

15 — 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 discutível se certos eventos ocorreram, ou não, ou se esses eventos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma entidade determina se existe uma obrigação presente à data do balanço tendo em conta toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência a considerar inclui qualquer prova adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço. Com base em tal evidência a entidade:

a) Reconhece uma provisão, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos, quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço; e

b) Divulga um passivo contingente, quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (vide o Apêndice).

Acontecimento passado

16 — Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser assim chamado é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação por ele criada, o que apenas ocorre:

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 ação da própria entidade) crie expectativas válidas em terceiros de que ela cumprirá a obrigação.

17 — As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de relato e não da sua possível posição financeira no futuro. Consequentemente, nenhuma provisão é reconhecida para os gastos que necessitam de ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são os que existam à data daquela demonstração.

18 — São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existem independentemente de ações futuras de uma entidade (isto é, da conduta futura dos seus negócios). Constituem 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 incorpore benefícios económicos sem atenção às futuras ações da entidade. Pelas mesmas razões, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central elétrica nuclear até ao limite das suas obrigações de retificação dos danos já causados. Contrariamente, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade 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 entidade pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias ações, por exemplo alterando o seu método de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida qualquer provisão.

19 — Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida, sendo, por isso mesmo, necessária a identificação 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 do órgão de gestão apenas dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço se a decisão tiver sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.

20 — Um acontecimento que não dê origem, de imediato, a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (nomeadamente, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais 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 retificado ou quando a entidade publicamente aceitar a responsabilidade pela retificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.

21 — 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 aprovada nos termos constantes da proposta. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal.

Exfluxo provável de recursos que incorporem benefícios económicos

22 — 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, 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 entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (vide o Apêndice).

23 — Quando houver várias obrigações semelhantes (por exemplo garantias de produtos ou contratos semelhantes) a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinada considerando-se 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

24 — 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. Exceto em casos extremamente raros, uma entidade 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.

25 — No caso extremamente raro em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (vide o Apêndice).

Passivos contingentes

26 — Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

27 — Um passivo contingente é divulgado (vide o Apêndice), a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

28 — Quando uma entidade estiver conjunta e solidariamente comprometida com uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, exceto na circunstância extremamente rara em que nenhuma estimativa possa ser feita.

29 — Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não esperada inicialmente. Por isso, são continuadamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporam 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, exceto na circunstância extremamente rara em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita.

Ativos contingentes

30 — Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

31 — Os ativos contingentes surgem normalmente de acontecimentos não planeados ou não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.

32 — Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras uma vez que isso poderia resultar no reconhecimento de rendimentos que poderiam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

33 — Um ativo contingente é divulgado quando for provável um influxo de benefícios económicos, sem, contudo, dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.

34 — Os ativos contingentes são avaliados continuadamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que

ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o ativo 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 entidade divulga o ativo contingente.

Mensuração

A melhor estimativa

35 — A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

36 — A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade 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 entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para a liquidar.

37 — As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas por julgamentos, complementados pela experiência de transações 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.

38 — As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas de várias formas, de acordo com as circunstâncias.

39 — 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.

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 entidade 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 entidade tiver de reparar 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 se houver uma possibilidade 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 NCRF 25.

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 ativos 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 projetados 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 prudência para evitar duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44 — Devem ser divulgadas as incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio.

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 reflita(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 refletir riscos relativamente aos quais as estimativas dos fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.

Acontecimentos futuros

48 — Os acontecimentos futuros que possam afetar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser refletidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

49 — Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode estimar que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, 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 entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objetiva suficiente.

50 — O efeito de possível nova legislação é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando exista evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é virtualmente certa. Além disso, é requerida evidência quer do que a legislação vai exigir quer de que a sua implementação é virtualmente certa.

Alienação esperada de ativos

51 — Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.

52 — Os ganhos na alienação esperada de ativos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo que a alienação esperada esteja intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão. A entidade apenas reconhece ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento especificado pela NCRF que trata dos respetivos ativos.

Reembolsos

53 — Quando se esperar que uma parte ou a totalidade do dispêndio necessário para liquidar uma provisão possa ser reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o mesmo será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado, não devendo a quantia reconhecida para o reembolso exceder a quantia da provisão.

54 — Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida do reembolso que lhe esteja associado.

55 — Algumas vezes, uma entidade 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 reembolsar quantias pagas pela entidade ou pagar diretamente as quantias.

56 — Na maioria dos casos, a entidade permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão de forma que a entidade teria de liquidar a quantia inteira se a terceira parte deixou de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, uma provisão é reconhecida para o total da quantia i do passivo e um ativo separado é reconhecido pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar o passivo.

57 — Nalguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Em tal caso, a entidade não tem nenhum passivo por esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.

Alterações em provisões

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

59 — Quando forem utilizadas quantias descontadas, a quantia de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto financeiro.

Uso de provisões

60 — Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

61 — 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

62 — Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras, uma vez que estas não satisfazem a definição de passivo nem os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos.

63 — Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos da unidade operacional podem estar em imparidade, pelo que a entidade deverá testar estes ativos quanto a imparidade segundo a NCRF 12.

Contratos onerosos

64 — Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

65 — 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 executórios que não sejam onerosos caiem fora do âmbito desta Norma.

66 — 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 refletem pelo menos o custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo entre o custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades que resultem do seu incumprimento.

67 — Antes de ser constituída uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos ativos inerentes a esse contrato (ver a NCRF 12).

Reestruturação

68 — A definição de reestruturação, por regra, inclui, entre outras, as seguintes situações:

a) Venda ou cessação de uma linha de negócios;
b) Fecho de locais de negócio num país ou região ou a deslocalização de atividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;
c) Alterações na estrutura de gestão, como, por exemplo, a eliminação de um determinado nível; e
d) Reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da entidade.

69 — Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 13 sejam satisfeitos. Os parágrafos 70 a 80 estabelecem como é que os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

70 — Uma obrigação construtiva de reestruturar surge somente quando uma entidade:

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 localizações afetadas;
iii) A localização, função e número aproximado de empregados que receberão retribuições 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 afetados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afetados por ele.

71 — A evidência de que uma entidade tenha começado a implementar um plano de reestruturação será proporcionada, por exemplo, ao desmantelar a fábrica ou ao vender ativos 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 entidade levará a efeito a reestruturação.

72 — Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afetados 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 de a reestruturação começar ou que a reestruturação levará um período longo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a entidade está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à entidade de alterar os seus planos.

73 — Uma decisão de reestruturação, tomada pelo órgão de gestão, antes da data do balanço não conduz a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a entidade tenha, antes desta data:

a) Iniciado a implementação do plano de reestruturação; ou
b) Anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados pelo mesmo, de forma suficientemente específica para suscitar expectativas válidas nos mesmos de que a entidade irá realizar a reestruturação.

Se uma entidade começar a implementar um plano de reestruturação, ou se anunciar as suas principais características aos afetados pelo plano, só depois da data do balanço, é exigida divulgação segundo a NCRF 24 — Acontecimentos após a Data do Balanço, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras.

74 — Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão do órgão de gestão, 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, aguardando somente à aprovação do órgão de gestão. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a entidade tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 70 forem satisfeitas.

75 — Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.

76 — Mesmo quando uma entidade 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 entidade 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 ativos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a NCRF 12. 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.

77 — Uma provisão para reestruturação deve incluir apenas os dispêndios diretos provenientes da reestruturação, que são os que, simultaneamente:

a) Estão necessariamente associados à reestruturação; e
b) Não estão associados com as atividades continuadas da entidade.

78 — Uma provisão para reestruturação não inclui os seguintes gastos:

a) Deslocalizar ou voltar a formar pessoal que se mantém;
b) Comercialização; ou
c) Investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da entidade e não são passivos de reestruturação à data do balanço. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

79 — 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 8.

80 — Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de ativos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão para reestruturação, mesmo se a venda de ativos for vista como parte da reestruturação.

Data de eficácia

81 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

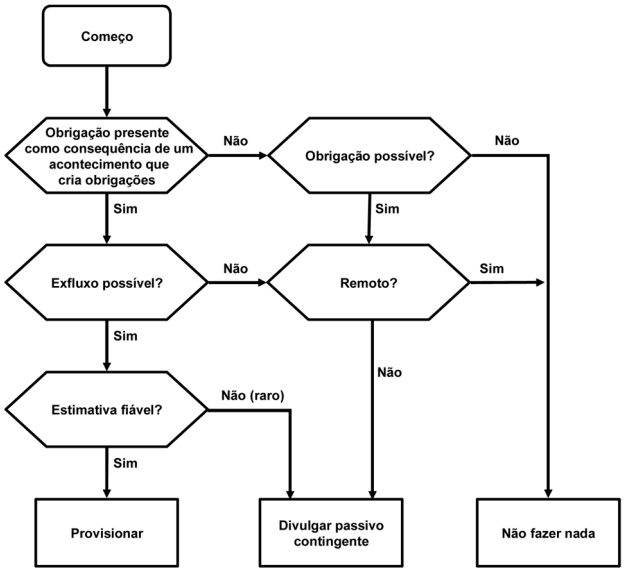
82 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

83 — Esta Norma substitui a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Apêndice

Árvore de decisão

A finalidade deste apêndice é a de resumir os principais requisitos de reconhecimento da NCRF 21, para provisões e passivos contingentes.



Nota. — Em casos raros, não está claro se há uma obrigação presente. Nestes casos, considera-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em consideração toda a evidência disponível, for mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço (parágrafo 15 desta Norma).

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 22

Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização de subsídios e de outros apoios das entidades públicas.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de subsídios e de outras formas de apoio das entidades públicas.

3 — Esta Norma não trata:

a) Os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios das entidades públicas em demonstrações financeiras que reflitam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementar de natureza semelhante;

b) O apoio das entidades públicas que seja proporcionado a uma entidade na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o resultado tributável ou que sejam determinados ou limitados na base de passivos por impostos sobre o rendimento (tais como isenções temporárias do imposto sobre o rendimento, créditos de impostos por investimentos, permissão de depreciações aceleradas e taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento);

c) A participação das entidades públicas na propriedade (capital) da entidade; e

d) Os subsídios das entidades públicas cobertos pela NCRF 17 — Agricultura.

Definições

4 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Apoio das entidades públicas: é a ação concebida pelas entidades públicas para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio das entidades públicas, para os fins desta Norma, não inclui os benefícios, única e indiretamente, proporcionados através de ações que afetem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Entidades públicas: refere-se às diferentes entidades públicas e a organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

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

Subsídios das entidades públicas: são auxílios das entidades públicas na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio das entidades públicas às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transações com as entidades públicas que não se possam distinguir das transações comerciais normais da entidade.

Subsídios não reembolsáveis: são apoios das entidades públicas em que existe um acordo individualizado da sua concessão a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.

Subsídios relacionados com ativos: são subsídios das entidades públicas cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir ativos a longo prazo. Podem também estar ligadas a condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos ativos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

Subsídios relacionados com rendimentos: são subsídios das entidades públicas que não sejam os que estão relacionados com ativos.

5 — O apoio das entidades públicas assume 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 entidade a seguir um certo rumo que normalmente não teria tomado se o apoio não fosse proporcionado.

6 — A aceitação de apoio das entidades públicas por uma entidade pode ser significativa 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 entidade beneficiou de tal apoio durante o período de relato. Isto facilita as comparações das demonstrações financeiras da entidade com as de períodos anteriores e com as de outras entidades.

7 — Os subsídios das entidades públicas são algumas vezes denominados por outros nomes, como por exemplo, dotações, subvenções ou prémios.

Subsídios das entidades públicas

8 — Os subsídios das entidades públicas, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

a) A entidade cumprirá as condições a eles associadas; e

b) Os subsídios serão recebidos.

9 — Um subsídio das entidades públicas não é reconhecido, até que haja segurança razoável de que a entidade 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.

10 — A maneira pela qual um subsídio é recebido não afeta o método contabilístico a ser adotado 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 uma entidade pública.

11 — Uma vez que o subsídio das entidades públicas seja reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

12 — Os subsídios das entidades públicas não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e, subsequentemente:

a) Quanto aos que respeitam a ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis amortizáveis, imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem;

b) Quanto aos que respeitem a ativos fixos tangíveis não depreciáveis, mantidos nos Capitais Próprios, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

13 — Os subsídios das entidades públicas reembolsáveis são contabilizados como passivos. No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ter o tratamento referido no parágrafo 12.

14 — É fundamental que os subsídios das entidades públicas sejam reconhecidos na demonstração dos resultados numa base sistemática e racional durante os períodos contabilísticos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados. O reconhecimento nos rendimentos dos subsídios das entidades públicas na base de recebimentos não está de acordo com o pressuposto do acréscimo e tal só será aceitável se não existir outra base para imputar os subsídios.

15 — Na maior parte dos casos, os períodos durante os quais uma entidade reconhece os gastos relacionados com um subsídio das entidades públicas são prontamente determináveis e, por conseguinte, os subsídios associados ao reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como rendimento no mesmo período do gasto relacionado. Semelhantemente, os subsídios relacionados com ativos depreciáveis são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses ativos é reconhecida.

16 — Os subsídios relacionados com ativos 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 atribuído pela transferência de um terreno pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante a vida útil do edifício.

17 — 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 gastos que determinam os períodos durante os quais o subsídio será obtido. Pode ser apropriado imputar parte de um subsídio numa determinada base e a outra parte numa base diferente.

18 — Um subsídio das entidades públicas que se torne recebível como compensação por gastos já incorridos ou para dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer futuro gasto relacionado deve ser reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível.

19 — Em algumas circunstâncias, um subsídio das entidades públicas pode ser concedido para dar suporte financeiro imediato a uma entidade e não como um incentivo para levar a cabo dispêndios específicos. Tais subsídios podem ser limitados a uma entidade individual e podem não estar disponíveis para toda uma classe de beneficiários. Estas circunstâncias podem garantir o reconhecimento de um subsídio como rendimento no período em que a entidade se qualificar para o receber, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

20 — Um subsídio das entidades públicas pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

21 — O benefício de um empréstimo de uma entidade pública com uma taxa de juro inferior à do mercado é tratado como um subsídio de entidade pública. O empréstimo deve ser reconhecido e aferido em conformidade com a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros. O benefício da taxa de juro inferior à do mercado deve ser determinado como a diferença entre a quantia escriturada inicial do empréstimo determinada em conformidade com a NCRF 27 e a quantia recebida. O benefício é contabilizado em conformidade com a presente Norma. A entidade deve ter em conta as condições e obrigações que foram, ou devem ser, satisfeitas ao identificar os gastos que o benefício do empréstimo visa compensar.

Subsídios das entidades públicas não monetários

22 — Um subsídio das entidades públicas pode tomar a forma de transferência de um ativo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do ativo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o ativo por esse justo valor. Caso este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o ativo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal.

Apresentação de subsídios relacionados com ativos

23 — Os subsídios das entidades públicas não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, devem ser apresentados no balanço como componente do capital próprio, e imputados como rendimentos do período numa base sistemática e racional durante a vida útil do ativo.

24 — A compra de ativos e o recebimento dos subsídios relacionados pode causar movimentos importantes no fluxo de caixa de uma entidade. Por esta razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em ativos, tais movimentos devem ser divulgados como itens separados na demonstração de fluxos de caixa.

Apresentação de subsídios relacionados com rendimentos

25 — Os subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar *deficits* de exploração de um dado período imputam-se como rendimentos desse período, salvo se se destinarem a financiar *deficits* de exploração de períodos futuros, caso em que se imputam aos referidos períodos. Estes subsídios devem ser apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados.

Reembolso de subsídios das entidades públicas

26 — Um subsídio das entidades públicas que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística (ver NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros). O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com ativos deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida de 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.

Outros apoios das entidades públicas

27 — Certas formas de apoio das entidades públicas que não possam ter um valor razoavelmente atribuído são excluídas da definição de apoio das entidades públicas dada no parágrafo 4, assim como as transações com entidades públicas que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

28 — São exemplos de apoio que não podem ter, de uma maneira razoável, 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 entidade é o da política de aquisições das entidades públicas, as quais sejam responsáveis por parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível mas qualquer tentativa de segregar as atividades comerciais das do apoio das entidades públicas pode muito bem ser arbitrária.

29 — A relevância do benefício nos exemplos atrás descritos 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.

30 — Para efeitos da presente Norma, o apoio das entidades públicas não inclui o fornecimento de infraestruturas através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de meios mais adequados tais como irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis numa base contínua e indeterminada para o benefício de toda uma comunidade local.

Data de eficácia

31 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

32 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

33 — Esta Norma substitui a NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios das entidades públicas e Divulgação de Apoios das entidades públicas, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 23

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever como se devem incluir transações em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e como se deve transpor demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.

Uma entidade pode levar a efeito atividades no estrangeiro de duas maneiras:

a) Pode ter transações em moeda estrangeira, ou
b) Pode ter unidades operacionais no estrangeiro.

Além disso, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda estrangeira.

2 — As principais questões prendem-se com a(s) taxa(s) de câmbio a usar e com o relato dos efeitos das alterações nas taxas de câmbio nas demonstrações financeiras.

Âmbito

3 — Esta Norma deve ser aplicada:

a) Na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras;
b) Na transposição das demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação integral, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial; e
c) Na transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.

4 — Além disso, esta Norma aplica-se, também, quando uma entidade transpõe quantias relacionadas com derivados da sua moeda funcional para a sua moeda de apresentação.

5 — Esta Norma aplica-se à apresentação das demonstrações financeiras de uma entidade numa moeda estrangeira e estabelece os requisitos para que as demonstrações financeiras resultantes sejam descritas como estando em conformidade com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. Esta Norma não trata da apresentação numa demonstração de fluxos de caixa provenientes de transações numa moeda estrangeira e da transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver NCRF 2 — Demonstração de Fluxos de Caixa).

6 — Esta Norma não se aplica à contabilidade de cobertura de itens em moeda estrangeira, incluindo a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, nem a transações e saldos de derivados. Orientação adicional sobre esta matéria é proporcionada pela NCRF 27 — Instrumentos Financeiros.

Definições

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

Diferença de câmbio: é a diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio. Grupo: é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira: é a quantia relativa ao interesse da entidade que relata nos ativos líquidos dessa unidade operacional.

Itens monetários: são unidades monetárias detidas e ativos e passivos a receber ou a pagar num número fixado ou determinável de unidades monetárias.

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

Moeda de apresentação: é a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

Moeda estrangeira: é uma moeda que não seja a moeda funcional da entidade.

Moeda funcional: é a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera.

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

Taxa de câmbio à vista: é a taxa de câmbio para entrega imediata de moeda.

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

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

Elaboração das definições

Moeda funcional

8 — O ambiente económico principal no qual uma entidade opera é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta dinheiro. Uma entidade considera os seguintes fatores ao determinar a sua moeda funcional:

a) A moeda:

i) Que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes, esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços serão denominados e liquidados); e
ii) Do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam principalmente os preços de venda dos seus bens e serviços; e

b) A moeda que influencia principalmente a mão-de-obra, o material e outros custos do fornecimento de bens e serviços (esta será muitas vezes a moeda na qual estes custos serão denominados e liquidados).

9 — Os seguintes fatores podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade:

a) A moeda na qual são gerados os fundos provenientes de atividades de financiamento (i. e. a emissão de instrumentos de dívida e de capital próprio); e
b) A moeda na qual os recebimentos relativos a atividades operacionais são normalmente retidos.

10 — Os seguintes aspetos adicionais são considerados ao determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira e se a sua moeda funcional é a mesma que a da entidade que relata (a entidade que relata, neste contexto, é a entidade que tem a unidade operacional estrangeira como subsidiária, sucursal, associada ou empreendimento conjunto):

a) As atividades de uma unidade operacional estrangeira são realizadas como extensão da entidade que relata, em vez de serem realizadas com um grau significativo de autonomia. Um exemplo da primeira situação é quando a unidade operacional estrangeira apenas vende bens importados da entidade que relata e remete os proventos para esta. Um exemplo da segunda situação é quando a unidade operacional acumula caixa e outros itens monetários, incorre em gastos, gera rendimento e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local;
b) As transações com a entidade que relata são uma proporção alta (ou baixa) das atividades da unidade operacional estrangeira;
c) Os fluxos de caixa das atividades da unidade operacional estrangeira afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que relata e estão facilmente disponíveis para serem remetidos à mesma; e
d) Os fluxos de caixa resultantes das atividades da unidade operacional estrangeira são suficientes para servir o cumprimento da dívida existente e normalmente esperada sem que sejam disponibilizados fundos pela entidade que relata.

11 — Quando os indicadores atrás apresentados forem mistos e a moeda funcional não for óbvia, o órgão de gestão usa o seu juízo de valor para determinar a moeda funcional que mais fidedignamente representa os efeitos económicos das transações, acontecimentos e condições subjacentes. Como parte desta abordagem, o órgão de gestão dá prioridade aos indicadores do parágrafo 8 antes de considerar os indicadores dos parágrafos 9 e 10, que foram concebidos para proporcionar evidência adicional de suporte para determinar a moeda funcional de uma entidade.

12 — A moeda funcional de uma entidade reflete as transações, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a mesma. Em conformidade, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a não ser que ocorra uma alteração nessas transações, acontecimentos e condições subjacentes.

13 — Se a moeda funcional for a moeda de uma economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras da entidade não são reexpressas em conformidade com a presente Norma.

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira

14 — Uma entidade pode ter um item monetário que seja recebível de ou pagável a uma unidade operacional estrangeira. Um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra num futuro previsível faz parte, em substância, do investimento líquido da entidade nessa unidade operacional estrangeira, sendo contabilizado em confor-

midade com os parágrafos 30 e 31. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimos de longo prazo. Não incluem contas a receber comerciais nem contas a pagar comerciais.

Itens monetários

15 — A característica essencial de um item monetário é a existência de um direito de receber (ou uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Os exemplos incluem: pensões e outros benefícios de empregados a serem pagos em numerário; provisões que devem ser liquidadas em numerário; e dividendos em numerário que sejam reconhecidos como um passivo. Da mesma forma, um contrato para receber (ou entregar) um número variável dos instrumentos de capital próprio da entidade ou uma quantidade variável de ativos dos quais o justo valor a receber (ou a entregar) equivale a um número fixo ou determinável de unidades monetárias é um item monetário. Pelo contrário, a característica essencial de um item não monetário é a ausência de um direito de receber (ou de uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Os exemplos incluem: quantias pré-pagas de bens e serviços (por exemplo, a renda pré-paga); *goodwill*; ativos intangíveis; inventários; ativos fixos tangíveis; e provisões que devam ser liquidadas pela entrega de um ativo não monetário.

Resumo da abordagem exigida por esta norma

16 — Ao preparar demonstrações financeiras, cada entidade — seja uma entidade autónoma, uma entidade com unidades operacionais estrangeiras (como uma empresa-mãe) ou uma unidade operacional estrangeira (como uma subsidiária ou uma sucursal) — determina a sua moeda funcional em conformidade com os parágrafos 8 a 13. A entidade transpõe os itens de moeda estrangeira para a sua moeda funcional e relata os efeitos dessa transposição de acordo com os parágrafos 20 a 36.

17 — Muitas entidades que relatam compreendem um número de entidades individuais (por exemplo, um grupo é composto por uma empresa-mãe e uma ou mais subsidiárias). Vários tipos de entidades, sejam membros de um grupo, ou de outro, podem ter investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos. Também podem ter sucursais. É necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que relata sejam transpostos para a moeda na qual a entidade que relata apresenta as suas demonstrações financeiras. Esta Norma permite que a moeda de apresentação de uma entidade que relata seja qualquer moeda (ou moedas). Os resultados e a posição financeira de qualquer entidade individual da entidade que relata e cuja moeda funcional difira da moeda de apresentação são transpostos de acordo com os parágrafos 36 a 51.

18 — Esta Norma também permite que uma entidade autónoma que prepare demonstrações financeiras de acordo com a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação apresente as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação da entidade diferir da sua moeda funcional, os seus resultados e posição financeira também são transpostos para a moeda de apresentação de acordo com os parágrafos 36 a 52.

Relato de transações em moeda estrangeira na moeda funcional

Reconhecimento inicial

19 — Uma transação em moeda estrangeira é uma transação que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transações que resultem de quando uma entidade:

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; ou
c) Por qualquer forma adquire ou aliena ativos ou incorre ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

20 — Uma transação em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação.

21 — A data de uma transação é a data na qual a transação se qualifica inicialmente para reconhecimento de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime da taxa real à data da transação; por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mês para todas as transações em cada moeda estrangeira que ocorram durante esse período. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

Relato em datas de balanço subsequentes

22 — À data de cada balanço:

a) Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
b) Os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transação;
c) Os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos utilizando as taxas de câmbio da data em que o justo valor foi determinado.

23 — A quantia escriturada de um item é determinada de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro relevantes. Por exemplo, os ativos fixos tangíveis podem ser mensurados pelo justo valor ou pelo custo histórico de acordo com a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis. Quer a quantia escriturada seja determinada na base do custo histórico ou na base do justo valor, se a quantia for determinada numa moeda estrangeira, ela deve ser transposta para a moeda funcional de acordo com esta Norma.

24 — A quantia escriturada de alguns itens é determinada pela comparação de duas ou mais quantias. Por exemplo, a quantia escriturada de inventários é a menor entre custo e o valor realizável líquido de acordo com a NCRF 18 — Inventários. Da mesma forma, de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos, a quantia escriturada de um ativo para o qual exista a indicação de imparidade é a menor entre a sua quantia escriturada antes de considerar as possíveis perdas por imparidade e a sua quantia recuperável. Quando um tal ativo é não monetário e é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia escriturada é determinada comparando:

a) O custo ou quantia escriturada, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que a quantia foi determinada (i. e. a taxa à data da transação para um item mensurado em termos de custo histórico); e
b) O valor realizável líquido ou quantia recuperável, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que o valor foi determinado (por exemplo, a taxa de fecho à data do balanço).

Esta comparação pode resultar numa perda por imparidade na moeda funcional mas não na moeda estrangeira, ou vice-versa.

25 — Quando estão disponíveis várias taxas de câmbio, a taxa usada é aquela pela qual os futuros fluxos de caixa representados pela transação ou saldo poderiam ter sido liquidados se esses fluxos de caixa tivessem ocorrido na data da mensuração. Se a convertibilidade entre duas moedas estiver temporariamente suspensa, a taxa usada é a primeira taxa subsequente pela qual os câmbios podem ser efetuados.

Reconhecimento de diferenças de câmbio

26 — As diferenças de câmbio resultantes 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 nos resultados do período em que ocorram, exceto quanto ao descrito no parágrafo 30.

27 — Quando itens monetários resultam de uma transação em moeda estrangeira e ocorre uma alteração na taxa de câmbio, entre a data da transação e a data da liquidação, o resultado é uma diferença de câmbio. Quando a transação é liquidada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transação é liquidada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

28 — Quando um ganho ou uma perda num item não monetário é reconhecido diretamente no capital próprio, qualquer diferença de câmbio incluída nesse ganho ou perda deve ser reconhecida diretamente no capital próprio. Quando um ganho ou uma perda com um item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer diferença de câmbio incluída nesse ganho ou perda deve ser reconhecida nos resultados.

29 — Outras Normas exigem que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos diretamente no capital próprio. Por exemplo, a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis exige que alguns ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de ativos fixos tangíveis sejam reconhecidos diretamente no capital próprio. Quando um tal ativo é mensurado numa moeda estrangeira, o parágrafo 22(*c*) desta Norma exige que a quantia revalorizada seja transposta usando a taxa à data em que o valor

é determinado, resultando numa diferença de câmbio que também é reconhecida no capital próprio.

30 — As diferenças de câmbio resultantes de um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata (ver parágrafo 14) devem ser reconhecidas nos resultados, nas demonstrações financeiras da entidade que relata ou nas demonstrações financeiras da unidade operacional estrangeira, conforme apropriado. Nas demonstrações financeiras que incluam a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (por exemplo, as demonstrações financeiras consolidadas quando a unidade operacional estrangeira for uma subsidiária), essas diferenças de câmbio devem ser reconhecidas inicialmente num componente separado de capital próprio e reconhecidas nos resultados aquando da alienação do investimento líquido de acordo com o parágrafo 46.

31 — Quando um item monetário faz parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata e está denominado na moeda funcional da entidade que relata, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira. Da mesma forma, se esse item estiver denominado na moeda funcional da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata. Essas diferenças de câmbio são reclassificadas num componente separado de capital próprio nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (i. e. as demonstrações financeiras nas quais a unidade operacional estrangeira está integral ou proporcionalmente consolidada, ou contabilizada usando o método da equivalência patrimonial). Contudo, um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata pode ser denominado numa moeda diferente da moeda funcional tanto da entidade que relata como da unidade operacional estrangeira. As diferenças de câmbio que resultam da transposição do item monetário para as moedas funcionais da entidade que relata e da unidade operacional estrangeira não são reclassificadas no componente separado de capital próprio nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (i. e. mantêm-se reconhecidas nos resultados).

32 — Quando uma entidade mantiver os seus livros e registos numa moeda diferente da sua moeda funcional, no momento em que a entidade preparar as suas demonstrações financeiras, todas as quantias são transpostas para a moeda funcional de acordo com os parágrafos 19 a 25. Isto resulta nas mesmas quantias na moeda funcional que teriam ocorrido se os itens tivessem sido registados inicialmente na moeda funcional. Por exemplo, os itens monetários são transpostos para a moeda funcional usando a taxa de fecho, e os itens não monetários que são mensurados numa base do custo histórico são transpostos usando a taxa de câmbio à data da transação que resultou no seu reconhecimento.

Alterações na moeda funcional

33 — Quando ocorrer uma alteração na moeda funcional de uma entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de transposição aplicáveis à nova moeda funcional prospetivamente a partir a data da alteração.

34 — Conforme referido no parágrafo 12, a moeda funcional de uma entidade reflete as transações, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a entidade. Em conformidade, uma vez determinada a moeda funcional, ela só pode ser alterada se ocorrer uma alteração nessas transações, acontecimentos e condições subjacentes. Por exemplo, uma alteração na moeda que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços pode levar a uma alteração na moeda funcional de uma entidade.

35 — O efeito de uma alteração na moeda funcional é contabilizado prospetivamente. Por outras palavras, uma entidade transpõe todos os itens para a nova moeda funcional usando a taxa de câmbio à data da alteração. As quantias transpostas resultantes para itens não monetários são tratadas como o seu custo histórico. As diferenças de câmbio resultantes da transposição de uma unidade operacional estrangeira anteriormente classificada no capital próprio de acordo com os parágrafos 30 e 37(*c*) não são reconhecidas nos resultados até à alienação da unidade operacional.

Uso de uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional

Transposição para a moeda de apresentação

36 — Uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação diferir da moeda funcional da entidade, ela transpõe os seus resultados e posição financeira para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo tiver entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os resultados e posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

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

a) Os ativos e passivos de cada balanço apresentado (i. e. incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho na data desse balanço;

b) Os rendimentos e gastos de cada demonstração dos resultados (i. e. incluindo comparativos) devem ser transpostos às taxas de câmbio nas datas das transações; e

c) Todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como um componente separado de capital próprio.

38 — Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio à data das transações, por exemplo, uma taxa média do período, para transpor os itens de rendimentos e de gastos. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

39 — As diferenças de câmbio referidas no parágrafo 37(*c*) resultam:

a) Da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transações e de ativos e passivos à taxa de fecho;

b) Da transposição dos ativos líquidos de abertura a uma taxa de fecho que difira da taxa de fecho anterior.

Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas nos resultados porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das operações. A quantia cumulativa das diferenças de câmbio é apresentada num componente separado de capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira. Quando as diferenças de câmbio se relacionam com uma unidade operacional estrangeira que esteja consolidada mas não totalmente detida, as diferenças de câmbio acumuladas resultantes da transposição e atribuíveis a interesses que não controlam são imputadas a, e reconhecidas como parte de, interesses que não controlam no balanço consolidado.

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

a) Todas as quantias (i. e. ativos, passivos, itens de capital próprio, rendimento e gastos, incluindo comparativos) devem ser transpostas à taxa de fecho na data do balanço mais recente, exceto que

b) Quando as quantias são transpostas para a moeda de uma economia não hiperinflacionária, as quantias comparativas devem ser aquelas que tenham sido apresentadas como quantias do ano corrente nas demonstrações financeiras relevantes do ano anterior (i. e. não ajustadas para alterações subsequentes no nível de preço ou alterações subsequentes nas taxas de câmbio).

41 — Quando a moeda funcional de uma entidade é a moeda de uma economia hiperinflacionária, a entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras antes de aplicar o método de transposição definido no parágrafo 40, exceto no caso de quantias comparativas que sejam transpostas para uma moeda de uma economia não hiperinflacionária [ver parágrafo 40(*b*)]. Quando a economia deixar de ser hiperinflacionária e a entidade já não reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com o procedimento antes referido, ela deve usar como custos históricos para a transposição para a moeda de apresentação as quantias reexpressas ao nível de preço à data em que a entidade cessou de reexpressar as suas demonstrações financeiras.

Transposição de uma unidade operacional estrangeira

42 — Os parágrafos 43 a 45, além dos parágrafos 36 a 41, aplicam-se quando os resultados e a posição financeira de uma unidade operacional estrangeira são transpostos para uma moeda de apresentação a fim de que a unidade operacional estrangeira possa ser incluída, nas demonstrações financeiras da entidade que relata, pela consolidação integral ou proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial.

43 — A incorporação dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira com os da entidade que relata segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos intragrupo e de transações intragrupo de uma subsidiária (ver NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação e NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas). Contudo, um ativo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto, ou longo prazo, não pode ser eliminado contra

o correspondente passivo (ou ativo) intragrupo sem que sejam mostrados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas. Isto resulta do facto de o item monetário representar um compromisso para converter uma moeda noutra e expor a entidade que relata a um ganho ou perda através das flutuações cambiais. Em conformidade, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, tal diferença de câmbio continua a ser reconhecida nos resultados ou, se derivar das circunstâncias descritas no parágrafo 30, é classificada como capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira.

44 — Quando as demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira se referem a uma data diferente da data da entidade que relata, a unidade operacional estrangeira prepara muitas vezes demonstrações adicionais da mesma data que a data das demonstrações financeiras da entidade que relata. Quando tal não se verificar, a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação permite o uso de uma data de relato diferente desde que a diferença não seja superior a três meses e os ajustamentos sejam feitos para os efeitos de qualquer transação significativa ou outros acontecimentos que ocorram entre as diferentes datas. Em tal caso, os ativos e passivos da unidade operacional estrangeira são transpostos à taxa de câmbio na data do balanço da unidade operacional estrangeira. Os ajustamentos são feitos para alterações significativas nas taxas de câmbio até à data do balanço da entidade que relata de acordo com a NCRF 15. A mesma abordagem é usada na aplicação do método de equivalência patrimonial a associadas e empreendimentos conjuntos e na aplicação da consolidação proporcional a empreendimentos conjuntos de acordo com a NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas.

45 — Qualquer *goodwill* proveniente da aquisição de uma unidade operacional estrangeira e quaisquer ajustamentos do justo valor nas quantias escrituradas de ativos e passivos provenientes da aquisição dessa unidade operacional estrangeira serão tratados como ativos e passivos da unidade operacional estrangeira. Desse modo, serão expressos na moeda funcional da unidade operacional estrangeira e serão transpostos à taxa de fecho de acordo com os parágrafos 37 e 40.

Alienação total ou parcial de uma unidade operacional estrangeira

46 — Com a alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia cumulativa das diferenças de câmbio relacionadas com essa unidade operacional estrangeira, reconhecida num componente separado do capital próprio, deve ser reclassificada para os resultados (como ajustamento de reclassificação) quando o ganho ou a perda resultante da alienação for reconhecido.

47 — Além da alienação do interesse total de uma entidade numa unidade operacional estrangeira, os seguintes elementos são contabilizados como alienações mesmo que a entidade retenha um interesse numa ex-subsidiária, associada ou entidade conjuntamente controlada:

a) A perda de controlo numa subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira;
b) A perda de influência significativa numa associada que inclua uma unidade operacional estrangeira;
c) A perda do controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada que inclua uma unidade operacional estrangeira.

48 — Na alienação de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio relacionadas com a unidade operacional estrangeira que tenham sido atribuídas aos interesses que não controlam deve ser desreconhecida mas não deve ser reclassificada nos resultados.

49 — Na alienação parcial de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reatribuir a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecida em outro rendimento integral aos interesses que não controlam nessa unidade operacional estrangeira. Em qualquer outra alienação parcial de uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reclassificar nos resultados apenas a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecidas em outro rendimento integral.

50 — Uma alienação parcial do interesse numa unidade operacional estrangeira é qualquer redução no interesse de propriedade de uma entidade numa entidade operacional estrangeira, exceto as reduções indicadas no parágrafo 47 que sejam contabilizadas como alienações.

51 — Uma entidade pode alienar total ou parcialmente os seus interesses numa unidade operacional estrangeira pela venda, pela liquidação, pelo reembolso do capital por ações ou pelo abandono de parte ou da totalidade dessa entidade. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira, quer devido às suas próprias perdas, quer por causa de uma imparidade reconhecida pelo investidor, não constitui uma alienação parcial. Em conformidade, nenhuma parte do ganho ou perda cambial diferido é reconhecida nos resultados no momento da redução.

Efeitos fiscais de todas as diferenças de câmbio

52 — Os ganhos e perdas com transações em moeda estrangeira e as diferenças de câmbio resultantes da transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade (incluindo uma unidade operacional estrangeira) para outra moeda podem ter efeitos fiscais. A NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento aplica-se a estes efeitos fiscais.

Data de eficácia

53 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

54 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

55 — Esta Norma substitui a NCRF 23 — Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 24

Acontecimentos Após a Data do Balanço

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de estabelecer quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço e os princípios gerais de divulgação de acontecimentos após a data do balanço. A Norma também exige que uma entidade 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.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de acontecimentos após a data do balanço.

Definições

3 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Acontecimentos após a data do balanço: são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, pelo órgão de gestão. 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).

Incluem-se aqui os acontecimentos que ocorram após o anúncio público de resultados ou de outra informação financeira selecionada.

Data de autorização para emissão das demonstrações financeiras: é a data a partir da qual as demonstrações financeiras aprovadas pelo órgão de gestão se disponibilizam para conhecimento de terceiros ou, se aplicável, dum conselho de supervisão (constituído unicamente por não executivos).

4 — O processo de autorização da emissão de demonstrações financeiras variará consoante a natureza, a organização da entidade e as exigências legais a que a mesma está submetida. É importante para os utentes saber quando é que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, porque as demonstrações financeiras não refletem acontecimentos após essa data.

Reconhecimento e mensuração

Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos

5 — Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para refletir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos.

6 — Exemplos de acontecimentos ocorridos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos e que exigem que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos, são:

a) A resolução, após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data do balanço. A entidade ajusta qualquer provisão anteriormente reconhecida relacionada com este caso judicial de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes ou reconhece uma nova provisão. A entidade não pode divulgar meramente um passivo contingente porque a resolução proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com a NCRF 21;

b) A receção de informação após a data do balanço que indique que um ativo estava em imparidade à data do balanço, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse ativo necessita de ser ajustada, tal como ocorre, designadamente, nas seguintes situações:

i) A falência de um cliente que ocorre após a data do balanço confirma, normalmente, que existia uma perda por imparidade à data do balanço numa conta a receber comercial e que a entidade necessita de ajustar a respetiva quantia escriturada; 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 ativos comprados, ou os proventos de ativos vendidos, antes da data do balanço;

d) A determinação, após a data do balanço, da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data (ver supletivamente a NCRF 28 — Benefícios dos Empregados);

e) A descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorretas.

7 — Nalguns casos, uma entidade necessita de atualizar as divulgações nas suas demonstrações financeiras para refletir as informações recebidas após a data do balanço, mesmo quando as informações não afetam as quantias que a entidade reconhece nas suas demonstrações financeiras. Um exemplo da necessidade de atualizar 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 ou alterar uma provisão segundo a NCRF 21, uma entidade atualiza as suas divulgações acerca do passivo contingente à luz dessa evidência.

Acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos

8 — Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para refletir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos.

9 — Exemplos de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos e que dão lugar a divulgação são:

a) Um declínio no justo valor dos investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. O declínio no justo valor não está normalmente ligado ao estado dos investimentos, à data do balanço, mas reflete circunstâncias que surgiram posteriormente. Portanto, uma entidade não ajusta as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras relativas aos investimentos. De forma semelhante, a entidade não atualiza as quantias divulgadas relativas aos investimentos à data do balanço, embora possa necessitar de dar divulgações adicionais;

b) Uma importante concentração de atividades empresariais após a data do balanço ou a alienação de uma importante subsidiária;

c) O anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional;

d) Importantes compras de ativos, classificação de ativos como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, outras alienações de ativos, ou expropriação de ativos importantes pelo Governo;

e) A destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção;

f) O anúncio ou início do processo de uma reestruturação importante;

g) Importantes transações de ações ordinárias e de potenciais transações de ações ordinárias;

h) Alterações anormalmente grandes em preços de ativos ou taxas de câmbio;

i) Alterações nas taxas fiscais ou leis fiscais aprovadas ou anunciadas, que tenham um efeito significativo nos ativos e passivos por impostos correntes e diferidos;

j) A celebração de compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas; e

k) O início de litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço.

Dividendos

10 — Se uma entidade declara dividendos aos detentores de investimentos de capital próprio após a data do balanço, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como um passivo à data do balanço.

11 — Se os dividendos forem declarados após a data do balanço mas antes das demonstrações financeiras terem sido autorizadas para emissão, os dividendos não são reconhecidos como um passivo à data do balanço porque não existe qualquer obrigação nessa altura. Tais dividendos são divulgados nas notas às demonstrações financeiras.

Continuidade

12 — Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se o órgão de gestão determinar, após a data do balanço, que pretende liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser fazer isso.

13 — 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 uma alteração fundamental no regime contabilístico, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas no âmbito do regime contabilístico original.

14 — As Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF) especificam as divulgações exigidas se:

a) As demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade; ou

b) O órgão de gestão estiver ciente de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Os acontecimentos ou condições que exijam divulgação podem surgir após a data do balanço.

Data de eficácia

15 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

16 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

17 — Esta Norma substitui a NCRF — 24 Acontecimentos após a Data do Balanço, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25

Impostos sobre o Rendimento

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento e, em especial, no que respeita a:

a) Recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de ativos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e

b) Transações e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Está inerente no reconhecimento de um ativo ou passivo que a entidade que relata espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do ativo 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 entidade reconheça um passivo por impostos diferidos (ativo por impostos diferidos), com certas exceções limitadas.

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais de transações e de outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transações e outros acontecimentos. Assim, relativamente, a transações e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transações e outros acontecimen-

tos reconhecidos diretamente no capital próprio, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido diretamente no capital próprio. Do mesmo modo, o reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos numa concentração de atividades empresariais afeta a quantia de *goodwill* resultante dessa concentração de atividades empresariais ou a quantia reconhecida do ganho com a compra a preço baixo.

Esta Norma trata também do reconhecimento dos ativos por impostos diferidos provenientes de prejuízos fiscais não usados, ou de créditos fiscais não usados, e da apresentação de impostos sobre o rendimento nas demonstrações financeiras.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de impostos sobre o rendimento.

3 — Para as finalidades desta Norma, consideram-se impostos sobre o rendimento todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis, bem como outros impostos tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à entidade que relata.

4 — Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios das entidades públicas (NCRF 22 — Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas) ou de créditos fiscais ao investimento. Porém esta Norma trata da contabilização das diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais por tais subsídios ou investimentos.

Definições

5 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

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

a) Diferenças temporárias dedutíveis;
b) Reporte de prejuízos fiscais não utilizados; e
c) Reporte de créditos tributáveis não utilizados.

Base fiscal de um ativo ou de um passivo: é a quantia atribuída a esse ativo ou passivo para fins fiscais.

Diferenças temporárias: são diferenças entre a quantia escriturada de um ativo 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 (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo 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 (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

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 (prejuízo) tributável de um período.

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

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

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

6 — O 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).

Base fiscal

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

8 — A base fiscal 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 fiscal do passivo resultante é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia dos réditos que não serão tributáveis em períodos futuros.

9 — Alguns itens têm uma base fiscal mas não são reconhecidos como ativos e como passivos no balanço. Por exemplo, a diferença entre a base fiscal de um ativo, 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 ativo por impostos diferidos.

10 — Quando a base fiscal de um ativo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é útil considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia: o de que uma entidade deve, com certas exceções limitadas, reconhecer um passivo (ativo) por impostos diferidos quando a recuperação ou liquidação da quantia escriturada de um ativo 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.

11 — Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas pela comparação das quantias escrituradas de ativos e de passivos com a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada por referência a uma declaração de impostos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja preenchida, ou, noutros casos, a base fiscal é determinada por referência às declarações de impostos de cada entidade no grupo.

Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de ativos 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 ativo.

13 — O benefício relacionado com um prejuízo fiscal que possa ser reportado para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um ativo.

14 — Quando um prejuízo fiscal for usado para recuperar impostos correntes de um período anterior, uma entidade reconhece o benefício como um ativo do período em que o prejuízo fiscal ocorra porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e que o benefício pode ser fiavelmente mensurado.

Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

Diferenças temporárias tributáveis

15 — Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar do:

a) Reconhecimento inicial do *goodwill*, ou:
b) Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:

i) Não seja uma concentração de atividades empresariais; e
ii) Não afete, no momento da transação, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (prejuízo 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 36.

16 — Está inerente no reconhecimento de um ativo que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de benefícios económicos que fluam para a entidade nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do ativo exceder a sua base fiscal, 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 entidade recupera a quantia escriturada do ativo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isto faz com que seja provável que benefícios económicos fluirão da entidade na forma de pagamento de impostos. Por isso, esta Norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos, exceto em certas circunstâncias descritas nos parágrafos 15 e 41.

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.

18 — Diferenças temporárias também resultam quando:

a) O custo de uma concentração de atividades empresariais é imputado ao reconhecer os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores, mas pode não ser feito qualquer ajustamento equivalente para efeitos fiscais (ver parágrafo 19);
b) Os ativos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20);
c) O *goodwill* resulta numa concentração de atividades empresariais (ver parágrafo 21);
d) A base fiscal de um ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma entidade adquire um imóvel por valor inferior ao seu valor patrimonial tributário (ver parágrafo 24); ou
e) A quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver parágrafos 35 a 42).

Concentrações de atividades empresariais

19 — O custo de uma concentração de atividades empresariais é imputado ao reconhecer os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de ativos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afetados pela concentração de atividades empresariais ou são afetados de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um ativo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do ativo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afeta o *goodwill* (ver parágrafo 61).

Ativos escriturados pelo justo valor

20 — As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro permitem que certos ativos sejam escriturados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis, a NCRF 6 — Ativos Intangíveis, a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros e a NCRF 11 — Propriedades de Investimento). Em Portugal, a revalorização ou reexpressão de um ativo não afeta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, consequentemente, a base fiscal do ativo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para finalidades tributárias diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um ativo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou ativo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se a entidade não pretender alienar o ativo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do ativo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributáveis nos períodos futuros.

Goodwill

21 — O *goodwill* resultante de uma concentração de atividades empresariais é mensurado como o excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida. As autoridades fiscais nem sempre permitem reduções na quantia escriturada do *goodwill* como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Além disso, o custo do *goodwill* é muitas vezes não dedutível quando uma subsidiária aliena a sua atividade empresarial subjacente. Consequentemente, nesses casos, o *goodwill* tem uma base fiscal de zero. Qualquer diferença entre a quantia escriturada de *goodwill* e a sua base fiscal de zero é uma diferença temporária tributável. Contudo, esta Norma não permite o reconhecimento do passivo por impostos diferidos resultante porque o *goodwill* é mensurado como residual e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos iria aumentar a quantia escriturada de *goodwill*.

22 — As reduções posteriores num passivo por impostos diferidos que não seja reconhecido por resultar do reconhecimento inicial do *goodwill* também são consideradas como resultando do reconhecimento inicial do *goodwill*, não sendo portanto reconhecidas.

23 — Os passivos por impostos diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas com o *goodwill* são, porém, reconhecidos até ao ponto em que não resultem do reconhecimento inicial do *goodwill*.

Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo

24 — Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um ativo ou passivo, por exemplo, se parte ou todo o custo de um ativo não for dedutível para finalidades de impostos. O método de contabilizar tal diferença temporária depende da natureza da transação que conduziu ao reconhecimento inicial do ativo:

a) Numa concentração de atividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou ativo por impostos diferidos e isso afeta a quantia do *goodwill* ou do ganho com a compra a preço baixo que ela reconhece (ver parágrafo 21);
b) Se a transação afetar o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma entidade reconhecerá qualquer passivo ou ativo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados (ver parágrafo 53);
c) Se a transação não for uma concentração de atividades empresariais, e não afetar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma entidade, na ausência da exceção prevista nos parágrafos 15 e 25, reconheceria o passivo ou ativo diferido resultante e ajustaria a quantia escriturada do ativo ou passivo pela mesma quantia. Tais ajustamentos tornariam as demonstrações financeiras menos transparentes. Por isso, esta Norma não permite que uma entidade reconheça o passivo ou ativo por impostos diferidos resultante, nem no reconhecimento inicial nem subsequentemente. Para além disso, uma entidade não reconhece alterações subsequentes no passivo ou ativo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o ativo é depreciado.

Diferenças temporárias dedutíveis

25 — Um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o ativo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:

a) Não seja uma concentração de atividades empresariais; e
b) No momento da transação, não afete o lucro contabilístico nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Porém, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e a interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um ativo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 41.

26 — Está inerente no reconhecimento de um passivo que a quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluam da entidade, 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 fiscal. Concordantemente, um ativo 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 ativo for menor do que a sua base fiscal a diferença dá origem a um ativo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

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 entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Por isso, uma entidade reconhece ativos 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 um prejuízo fiscal proveniente do ativo por impostos diferidos possa ser reportado ou transportado.

Em tais circunstâncias, o ativo 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 ativo por impostos diferidos é reconhecido até ao ponto em que:

a) Seja provável que a entidade 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 o prejuízo fiscal proveniente do

ativo por impostos diferidos possa ser reportado ou transportado). Ao avaliar se terá ou não lucro tributável suficiente em períodos futuros, uma entidade ignora quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se esperem que se originem em períodos futuros, porque os ativos 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 para a entidade, que criará lucro tributável em períodos apropriados.

30 — Quando uma entidade tenha uma história de prejuízos recentes, a entidade considera a orientação dos parágrafos 32 e 33.

Prejuízos fiscais não usados e créditos por impostos não usados

31 — Um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o reporte de prejuízos fiscais não usados e créditos tributáveis não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usados prejuízos fiscais não usados e créditos tributáveis não usados.

32 — Os critérios para reconhecer ativos por impostos diferidos provenientes do reporte de prejuízos fiscais e de créditos de impostos não utilizados são os mesmos que os critérios para o reconhecimento de ativos por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias dedutíveis. Porém, a existência de prejuízos fiscais não usados é forte prova de que podem não estar disponíveis lucros tributáveis futuros. Por isso, quando uma entidade tenha uma história de perdas recentes, a entidade reconhece um ativo por impostos diferidos proveniente de prejuízos fiscais ou de créditos tributáveis não utilizados somente até ao ponto que a entidade tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou que haja outras provas convincentes de que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos tributáveis não utilizados possam ser utilizados pela entidade. Em tais circunstâncias exige-se a divulgação da quantia do ativo por impostos diferidos e da natureza da prova que suporta o seu reconhecimento.

33 — Uma entidade considera os critérios seguintes na avaliação da probabilidade de que o lucro tributável estará disponível contra o qual prejuízos fiscais não usados ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados:

a) Se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável, de que resultarão quantias tributáveis contra as quais os prejuízos fiscais não usados ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados antes que se extingam;

b) Se for provável que a entidade tenha lucros tributáveis antes dos prejuízos fiscais não usados ou que créditos tributáveis não usados expirem; ou

c) Se os prejuízos fiscais não usados resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão.

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

Reavaliação de ativos por impostos diferidos não reconhecidos

34 — À data de cada balanço, uma entidade reavalia os ativos por impostos diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece previamente um ativo por impostos diferidos não reconhecido até ao ponto em que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o ativo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, uma melhoria nas condições comerciais pode tornar mais provável que a entidade seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro para que o ativo por impostos diferidos satisfaça os critérios fixados nos parágrafos 25 ou 31. Um outro exemplo dá-se quando uma entidade reavalia os ativos por impostos diferidos à data da concentração de atividades empresariais ou subsequentemente (ver parágrafos 62 e 63).

Investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos

35 — As diferenças temporárias surgem quando a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos (nomeadamente a parte da empresa-mãe, do investidor ou do empreendedor nos ativos líquidos da subsidiária, associada ou empreendimento conjunto, incluindo a quantia escriturada de *goodwill*) se torna diferente da base fiscal (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, 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.

36 — Uma entidade 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, exceto até ao ponto em que as seguintes condições sejam ambas 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 reverterá no futuro previsível.

37 — Dado 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 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.

38 — Os ativos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional (ver NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio). Se os lucros tributáveis e os prejuízos fiscais (e, consequentemente, a base fiscal dos seus ativos e passivos não monetários) forem determinados numa moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam num passivo ou (dependendo do parágrafo 25) ativo por impostos diferidos reconhecido. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado nos resultados (ver parágrafo 52).

39 — Um investidor numa associada não controla essa entidade 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.

40 — 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.

41 — Uma entidade deve reconhecer um ativo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais, 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 lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

42 — Ao decidir se um ativo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, uma entidade considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28 a 30.

Mensuração

43 — Os ativos (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) aprovadas à data do balanço.

44 — Os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período

em seja realizado o ativo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas à data do balanço.

45 — A mensuração de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos deve refletir as consequências fiscais que resultam da forma pela qual a entidade espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus ativos e passivos.

46 — Em alguns casos, a forma pela qual uma entidade recupera (liquida) a quantia escriturada de um ativo (passivo) pode afetar a base fiscal do ativo (passivo). Em tais casos, uma entidade mensura os passivos por impostos diferidos e ativos por impostos diferidos usando a base fiscal que seja consistente com a forma esperada de recuperação ou liquidação.

47 — Ativos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

48 — A determinação fiável de ativos 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 o desconto de ativos e passivos diferidos. Permitir, mas não exigir o desconto, resultaria em ativos e passivos por impostos diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Por isso, esta Norma não exige nem permite o desconto de ativos e passivos por impostos diferidos.

49 — As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um ativo 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 NCRF 28 — Benefícios de Empregados).

50 — A quantia escriturada de um ativo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma entidade deve reduzir a quantia escriturada de um ativo 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 totalidade, desse ativo 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 e diferido

51 — A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transação ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transação ou do próprio acontecimento. Os parágrafos 52 a 64 implementam este princípio.

Demonstração dos resultados

52 — Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, exceto até ao ponto em que o imposto provenha de:

a) Uma transação ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num período diferente, diretamente no capital próprio (ver parágrafos 55 a 59); ou

b) Uma concentração de atividades empresariais (ver parágrafos 61 a 64).

53 — A maior parte dos passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos surge quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (prejuízo fiscal) noutro período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados.

54 — A quantia escriturada dos ativos 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 ativos por impostos diferidos; ou

c) Uma alteração da maneira esperada de recuperação de um ativo.

O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados, exceto até ao ponto que ele se relacione com itens previamente debitados ou creditados ao capital próprio (ver parágrafo 57).

Itens creditados ou debitados diretamente ao capital próprio

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

56 — As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro exigem ou permitem que certos itens sejam creditados ou debitados diretamente ao capital próprio. São exemplos de tais itens:

a) Uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do ativo fixo tangível (ver a NCRF 7);

b) Um ajustamento no saldo de abertura de resultados transitados resultante de uma alteração na política contabilística aplicada retrospetivamente ou da correção de um erro (ver NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros); ou

c) As diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver NCRF 23);

57 — Em circunstâncias excecionais 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) Uma alteração na taxa do imposto ou noutras regras de impostos que afete um ativo ou passivo por impostos diferidos relacionado (na totalidade ou em parte) com um item que esteja previamente debitado ou creditado ao capital próprio; ou

b) Uma entidade determine que um ativo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido na totalidade, e o ativo por impostos diferidos se relacione (na totalidade 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, ou noutro método que atinja uma imputação mais apropriada nas circunstâncias.

58 — A NCRF 7 especifica que uma entidade deve transferir anualmente o excedente (reserva) de revalorização para resultados transitados pela quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um ativo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse ativo. A quantia transferida deve ser líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela alienação de um item de ativo fixo tangível.

59 — Quando um ativo 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 da revalorização do ativo e do ajustamento da base fiscal são creditados ou debitados ao capital próprio nos períodos em que ocorram.

60 — Quando uma entidade pagar dividendos aos seus acionistas, pode ser-lhe exigido que pague uma parcela dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos acionistas (retenção de imposto). Tal quantia paga, ou a pagar, às autoridades fiscais é debitada ao capital próprio como parte dos dividendos.

Impostos diferidos provenientes de uma concentração de atividades empresariais

61 — Tal como explicado no parágrafo 19, podem surgir diferenças temporárias numa concentração de atividades empresariais. De acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais, uma entidade reconhece quaisquer ativos por impostos diferidos resultantes (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 25) ou passivos por impostos diferidos, como ativos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses ativos e passivos por impostos diferidos afetam o *goodwill* ou o ganho com a compra a preço baixo que a entidade reconhece. Contudo, de acordo com o parágrafo 15(*a*), uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do *goodwill*.

62 — Como resultado de uma concentração de atividades empresariais, a probabilidade de realizar um ativo por impostos diferidos pré-aquisição da adquirente poderia sofrer alterações. Uma adquirente pode considerar que é provável que venha a recuperar o seu próprio ativo por impostos diferidos que não tenha sido reconhecido antes da concentração de atividades empresariais. Por exemplo, a adquirente pode ser capaz de usar o benefício dos seus prejuízos fiscais não usados face ao futuro lucro tributável da adquirida. Como alternativa, como resultado da concentração de atividades empresariais, poderá já não ser provável que um futuro lucro tributável permita que o ativo por impostos diferidos seja recuperado. Nesses casos, a adquirente reconhece uma alteração no ativo por impostos diferidos no período da concentração de atividades empresariais, mas não a inclui como parte da contabilização da concentração de atividades empresariais. Portanto, a adquirente não a toma em consideração ao mensurar o *goodwill* ou o ganho com a compra a preço baixo que ela reconhece na concentração de atividades empresariais.

63 — O potencial benefício de transportar os prejuízos fiscais da adquirida ou outros ativos por impostos diferidos poderá não satisfazer os critérios da NCRF 14 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de atividades empresariais for inicialmente contabilizada mas poderá ser posteriormente realizado. Uma entidade deve reconhecer benefícios por impostos diferidos adquiridos que ela realiza após a concentração de atividades empresariais do seguinte modo:

a) Os benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam reconhecidos até à conclusão da contabilização inicial no período de mensuração e que resultem de novas informações sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição devem ser aplicados para reduzir a quantia escriturada de qualquer *goodwill* relacionado com essa aquisição. Se a quantia escriturada desse *goodwill* for zero, quaisquer benefícios por impostos diferidos remanescentes devem ser reconhecidos nos resultados;

b) Todos os outros benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam realizados devem ser reconhecidos nos resultados (ou, quando esta Norma o exigir, diretamente no capital próprio).

64 — Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração, nem deve aumentar a quantia anteriormente reconhecida para um tal excesso.

Apresentação

Compensação

65 — Se bem que os ativos e passivos por impostos correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente, uma entidade deve compensar ativos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a entidade:

a) Tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e

b) Pretender liquidar numa base líquida, ou realizar o ativo e liquidar simultaneamente o passivo.

66 — Uma entidade terá normalmente um direito legalmente executável para compensar um ativo 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 entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

67 — Em demonstrações financeiras consolidadas, um ativo por impostos correntes de uma entidade de um grupo é compensado contra um passivo por impostos correntes de uma outra entidade de um grupo se, e somente se, a dita entidade tiver um direito legalmente executável de fazer ou receber tal pagamento líquido ou recuperar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

68 — Uma entidade deve compensar os ativos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:

a) A entidade tiver um direito legalmente executável de compensar ativos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e

b) Os ativos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.

69 — Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da tempestividade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que uma entidade compense um ativo 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 entidade tiver um direito legalmente executável de compensar ativos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

Gasto de impostos

Gasto (rendimento) de imposto relacionado com resultados de atividades ordinárias

70 — O gasto (rendimento) de impostos relacionado com o resultado de atividades ordinárias deve ser apresentado na demonstração dos resultados.

Diferenças de câmbio em passivos ou ativos por impostos estrangeiros diferidos

71 — A NCRF 23 exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especifica onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração dos resultados. Concordantemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de ativos 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.

Data de eficácia

72 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

73 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

74 — Esta Norma substitui a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26

Matérias Ambientais

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro adota a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de maio de 2001 respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão das sociedades, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias de 13 de junho de 2001.

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os critérios para o reconhecimento e mensuração relativos aos dispêndios de caráter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos ativos com eles relacionados resultantes de transações e acontecimentos que afetem, ou sejam suscetíveis de afetar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada.

2 — Esta Norma identifica também o tipo de informação ambiental que é apropriado divulgar, relativamente à atitude da entidade face às matérias ambientais e ao comportamento ambiental da entidade, na medida em que possam ter consequências para a sua posição financeira.

Âmbito

3 — Esta Norma deve ser aplicada às informações a prestar nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão das entidades no que diz respeito a matérias ambientais, devendo os critérios de reconhecimento e mensuração ser aplicados de forma consistente a todas as entidades que sejam objeto de consolidação.

4 — Contudo, esta Norma não se aplica a relatórios com fins específicos, como, por exemplo, os relatórios ambientais, exceto quando se considere adequado articular as demonstrações financeiras e os relatórios de gestão com os relatórios ambientais separados com vista a assegurar a coerência das informações neles contidas.

Definições

Definições de caráter genérico

5 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Acontecimento que cria obrigações: é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva, que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Ativo contingente: é um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Contrato oneroso: é um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Custos de alienação: são custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, grupo para alienação ou unidade geradora de caixa, excluindo gastos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Obrigação construtiva: é uma obrigação que decorre das ações de uma entidade em que:

a) Por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a

entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

b) Em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Obrigação legal: é uma obrigação que deriva de:

a) Um contrato (através dos seus termos explícitos ou implícitos);
b) Legislação; ou
c) Outras disposições legais.

Passivo: é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos.

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 entidade; ou

b) Uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:

i) Não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade

Perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

Preço de venda líquido: é a quantia a obter da venda de um ativo numa transação entre partes conhecedoras e interessadas, independentes entre si, menos os custos com a alienação.

Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incertos.

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Quantia recuperável: é a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo ou unidade geradora de caixa menos os custos de alienação e o seu valor de uso.

Reestruturação: é um programa planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente:

a) O âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
b) A maneira como o negócio é conduzido.

Valor de uso: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espera obter do uso continuado de um ativo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Definições de caráter específico

6 — O termo ambiente refere-se ao meio físico natural, incluindo o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis como, por exemplo, os combustíveis fósseis e os minerais.

7 — Os dispêndios de caráter ambiental incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para evitar, reduzir ou reparar danos de caráter ambiental decorrentes das suas atividades. Estes custos incluem, entre outros, a eliminação de resíduos ou as iniciativas destinadas a evitar a sua formação, a proteção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, a preservação do ar puro e das condições climáticas, a redução do ruído e a proteção da biodiversidade e da paisagem.

Incluem-se igualmente no conceito de dispêndios de caráter ambiental os custos adicionais identificáveis cujo objetivo principal consista em evitar, reduzir ou reparar danos de caráter ambiental.

8 — Caso não seja possível separar a quantia dos custos adicionais de caráter ambiental relativamente a outros custos nos quais possam estar integrados, pode fazer-se uma estimativa para a sua mensuração, na condição de a quantia obtida satisfazer o requisito de ter como objetivo principal a prevenção, a redução ou a reparação de danos ambientais.

9 — Os custos incorridos suscetíveis de produzir efeitos benéficos para o ambiente, mas cujo objetivo principal consista em dar resposta a outras necessidades, como por exemplo um aumento da rendibilidade, a sanidade e a segurança nos locais de trabalho, a segurança na utilização dos produtos da entidade ou a eficiência produtiva, devem ser excluídos do conceito de dispêndios de caráter ambiental.

10 — Os dispêndios incorridos em consequência de multas ou outras penalidades, pelo não cumprimento da regulamentação ambiental, bem como as indemnizações a terceiros em consequência de perdas ou danos provocados por poluição ambiental no passado, são também excluídos do conceito de dispêndios de caráter ambiental, embora sujeitos a divulgação. Apesar de se relacionarem com os efeitos das atividades da entidade sobre o ambiente, estes dispêndios não evitam, reduzem ou reparam danos ambientais.

11 — O Serviço Estatístico da União Europeia (Eurostat) elaborou uma série de definições pormenorizadas de dispêndios por domínio ambiental, que estão incluídas nos documentos de aplicação do Regulamento (CE, Euratom) n.º 58/97 do Conselho, relativo às estatísticas estruturais das entidades. Essas definições, conforme Apêndice, que estão sujeitas a uma atualização periódica, constituem a base para os requisitos em matéria de informações estatísticas sobre os dispêndios de proteção ambiental na União Europeia. Recomenda-se que as entidades, ao utilizar a definição específica estabelecida nos parágrafos 7 a 9, tenham em conta estas definições pormenorizadas, para as divulgações sobre os dispêndios de caráter ambiental, na medida em que sejam coerentes com os critérios de reconhecimento e mensuração estabelecidos nos parágrafos 12 a 46.

Reconhecimento

Reconhecimento de passivos de caráter ambiental

12 — Reconhece-se um passivo de caráter ambiental quando seja provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente de caráter ambiental, que tenha surgido em consequência de acontecimentos passados e se a quantia pela qual se fará essa liquidação puder ser mensurada de forma fiável.

A natureza desta obrigação deve ser claramente definida e pode ser de dois tipos:

a) Legal ou contratual, se a entidade tiver uma obrigação legal ou contratual de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais; ou

b) Construtiva, se resultar da própria atuação da entidade, quando esta se tiver comprometido a evitar, reduzir ou reparar danos ambientais e não puder deixar de o fazer em virtude de, em consequência de declarações públicas sobre a sua estratégia ou as suas intenções, ou de um padrão de comportamento por ela estabelecido no passado, a entidade tiver dado a entender a terceiros que aceita a responsabilidade de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais.

13 — As práticas passadas ou correntes do setor apenas podem dar origem a uma obrigação construtiva para a entidade na medida em que o órgão de gestão não possa deixar de agir, ou seja, apenas ocorrerá quando a entidade tiver aceitado a responsabilidade de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais através de uma declaração específica publicada ou através de um padrão de comportamento estabelecido no passado.

14 — Os danos ambientais que possam relacionar-se com a entidade, ou que possam ter sido por ela causados, mas relativamente aos quais não exista qualquer obrigação legal, contratual ou construtiva de reparação, não podem ser qualificados como passivos de caráter ambiental nas demonstrações financeiras da entidade, de acordo com os parágrafos 12 e 13. Este facto não prejudica a aplicação dos critérios estabelecidos nos parágrafos 17 e 18 relativos a passivos contingentes de carácter ambiental.

15 — Reconhece-se um passivo de caráter ambiental quando possa ser efetuada uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente. Caso exista, à data do balanço, uma obrigação cuja natureza esteja claramente definida e seja suscetível de originar uma saída de recursos incorporando benefícios económicos, mas de quantia ou data incerta, deve reconhecer-se uma provisão, desde que possa fazer-se uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação. Incertezas quanto à data ou à quantia podem estar associadas, por exemplo, à evolução das tecnologias de depuração e à extensão e natureza da depuração exigida.

16 — Nos casos, raros, em que não seja possível uma estimativa fiável dos custos, não deverá reconhecer-se esse passivo. Deverá considerar-se que existe um passivo contingente, tal como referido no parágrafo 17.

Passivos contingentes de caráter ambiental

17 — Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos no balanço. Se existir uma possibilidade, menos que provável, de que um dano ambiental deva ser reparado no futuro, mas essa obrigação esteja ainda dependente da ocorrência de um acontecimento incerto, deve divulgar-se um passivo contingente no anexo.

18 — Se for remota a possibilidade da entidade ter de incorrer num dispêndio de caráter ambiental ou se tal dispêndio não for materialmente relevante, não é necessário divulgar qualquer passivo contingente.

Compensação de passivos e reembolsos esperados

19 — Caso a entidade preveja que alguns ou todos os dispêndios relacionados com um passivo de caráter ambiental sejam reembolsáveis

por uma outra parte, esse reembolso apenas será reconhecido quando seja virtualmente certo que será recebido caso a entidade liquide tal obrigação.

20 — Um reembolso esperado de um terceiro não deverá ser compensado com um passivo de caráter ambiental. Deverá ser evidenciado separadamente como um ativo no balanço, por uma quantia que não exceda a quantia da correspondente provisão. Apenas poderá ser utilizado como compensação de um passivo de caráter ambiental quando existir um direito legal a essa compensação e a entidade tiver a intenção de o usar.

Quando com base nestas disposições for apropriado efetuar tal compensação deve divulgar-se no anexo a quantia total do passivo, bem como a do reembolso esperado.

21 — Os proventos esperados da alienação de ativos, ainda que relacionados com matérias de natureza ambiental, não deverão ser utilizados para compensar passivos de caráter ambiental, nem tidos em consideração ao calcular uma provisão, mesmo que essa alienação esperada esteja intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão.

22 — Normalmente a entidade é responsável pela totalidade do passivo de caráter ambiental. Caso contrário, apenas a parte imputável à entidade deverá ser inscrita como passivo de caráter ambiental.

Reconhecimento dos dispêndios de caráter ambiental

23 — Os dispêndios de caráter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a menos que satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidos como um ativo, estabelecidos no parágrafo 25.

24 — Os dispêndios de caráter ambiental relacionados com danos que ocorreram num período anterior não podem qualificar-se como ajustamentos de períodos anteriores mas devem pelo contrário ser registados como gastos no período corrente.

Capitalização dos dispêndios de caráter ambiental

25 — Os dispêndios de caráter ambiental podem ser capitalizados caso tenham sido incorridos para evitar ou reduzir danos futuros ou para preservar recursos, proporcionem benefícios económicos no futuro e satisfaçam as condições para reconhecimento como ativo.

26 — Os dispêndios de caráter ambiental incorridos para evitar ou reduzir danos futuros, ou para preservar recursos, apenas podem ser qualificados para reconhecimento como ativos, se se destinarem a servir de maneira durável a atividade da entidade e se, além disso, estiver satisfeita uma das seguintes condições:

a) Os custos relacionarem-se com benefícios económicos que se espera venham a fluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros ativos detidos pela entidade (para além do seu nível de eficiência determinado originalmente); ou

b) Os custos permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental suscetível de ocorrer em resultado das futuras atividades da entidade.

27 — Se os critérios que permitem o reconhecimento como ativo, estabelecidos nos parágrafos 25 e 26, não estiverem satisfeitos, os dispêndios de caráter ambiental devem ser registados como gastos do período, quando incorridos. Se esses critérios forem satisfeitos, os dispêndios de caráter ambiental devem ser capitalizados e amortizados no período corrente e durante um período futuro apropriado, ou seja, de forma sistemática ao longo da sua vida útil.

28 — Os dispêndios de caráter ambiental não devem ser capitalizados, mas sim, imputados a resultados caso não proporcionem benefícios económicos futuros. Esta situação ocorre quando os dispêndios de caráter ambiental respeitarem a atividades passadas ou correntes e ao restauro das condições ambientais no estado em que se encontravam antes da contaminação (por exemplo, tratamento de resíduos, custos de depuração relacionados com atividades operacionais, reparação de danos verificados em períodos anteriores, dispêndios ambientais de natureza administrativa ou auditorias ambientais).

29 — Certos elementos, tais como instalações fabris e maquinaria, podem ser adquiridos por razões ambientais, como por exemplo instalações técnicas de controlo ou prevenção da poluição adquiridas para dar cumprimento às leis ou regulamentos ambientais. Caso satisfaçam os critérios necessários ao reconhecimento como ativo, estabelecidos nos parágrafos 25 e 26, devem ser capitalizados.

30 — Existem certos casos em que do próprio dispêndio de caráter ambiental não resultam quaisquer benefícios económicos futuros esperados, mas sim, benefícios futuros provenientes de outro ativo que é utilizado na atividade operacional da entidade. Quando o dispêndio de caráter ambiental que seja reconhecido como ativo, se relaciona com outro ativo existente, deve ser considerado como parte integrante desse ativo, não devendo ser reconhecido separadamente.

31 — Podem existir direitos ou outros elementos de natureza semelhante adquiridos por motivos associados ao impacto das atividades da entidade sobre o ambiente (por exemplo, patentes, licenças, autorização de poluição e direitos de emissão). Se tiverem sido adquiridos a título oneroso, e, além disso, satisfizerem os critérios necessários ao seu reconhecimento como ativo, tal como estabelecido nos parágrafos 25 e 26, devem ser capitalizados e amortizados sistematicamente ao longo das suas vidas úteis. Caso não satisfaçam esses critérios, devem ser imputados a resultados.

Imparidade de ativos

32 — Certos desenvolvimentos ou fatores de natureza ambiental, como por exemplo o caso de contaminação de um local, podem dar origem a imparidade de ativos já existentes. Deve ser efetuado um ajustamento (perda por imparidade) caso a quantia recuperável pelo uso do ativo se tenha tornado inferior à sua quantia escriturada. Essa situação deve ser considerada como permanente.

A quantia desse ajustamento deverá ser imputada a resultados do período.

As provisões para passivos de carácter ambiental, tal como definidas no parágrafo 15, não podem ser utilizadas para compensar o valor dos ativos.

33 — Caso, nos termos do estabelecido no parágrafo 30, os dispêndios de caráter ambiental sejam reconhecidos como parte integrante de um outro ativo, esse ativo conjunto deverá, em cada data de referência do balanço, ser submetido ao teste de recuperabilidade e, quando apropriado, reduzido à sua quantia recuperável.

34 — Caso a quantia escriturada de um ativo já inclua perda de benefícios económicos por razões de caráter ambiental, os dispêndios subsequentes necessários para restabelecer os benefícios económicos futuros ao seu padrão original de eficiência poderão ser capitalizados, na medida em que a quantia escriturada resultante não exceda a quantia recuperável do ativo.

Mensuração

Mensuração dos passivos ambientais

35 — Um passivo ambiental é reconhecido quando puder ser feita uma estimativa fiável dos dispêndios para liquidar a obrigação.

36 — A quantia desse passivo deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, com base na situação existente e tendo em conta a evolução futura da técnica e da legislação, na medida em que seja provável a sua ocorrência.

37 — Deve ser feita uma estimativa da quantia total do passivo, independentemente da data em que a atividade cesse ou da data em que esse passivo deva ser liquidado.

38 — Ao estimar a quantia de um passivo ambiental, devem aplicar-se as regras a seguir indicadas:

a) Se a mensuração de um passivo implicar a possibilidade de diferentes quantias, deverá ser considerada a melhor estimativa, nos termos do parágrafo 36; e

b) Nos casos, extremamente raros, em que não é possível determinar a melhor estimativa do passivo com fiabilidade suficiente, esse passivo deve ser considerado como um passivo contingente, devendo por conseguinte ser divulgado no anexo, bem como as razões pelas quais não possa ser feita uma estimativa fiável.

39 — Para se mensurar a quantia de um passivo ambiental há que ter ainda em consideração o seguinte:

a) Dispêndios incrementais diretos do esforço de reparação;

b) Remunerações e prestações pagas aos trabalhadores, que se espera venham a dedicar uma parte significativa do seu tempo de trabalho diretamente ao processo de restauração;

c) Obrigações de controlo após reparação dos danos; e

d) Progresso tecnológico na medida em que seja provável que as autoridades públicas recomendem a utilização de novas tecnologias.

Provisões para restauro de locais contaminados e desmantelamento

40 — Os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de ativos, em que a entidade seja obrigada a incorrer, deverão ser reconhecidos de acordo com os critérios estabelecidos nos parágrafos 12 a 16. Caso sejam satisfeitos esses critérios, a obrigação de incorrer em dispêndios no futuro deverá ser contabilizada como um passivo de caráter ambiental.

41 — Nos termos do estabelecido no parágrafo 37, esse passivo ambiental associado ao restauro de locais, à remoção ou ao encerramento de instalações, deverá ser reconhecido na data em que tiver início a

atividade da entidade e, consequentemente, surgir a obrigação. O reconhecimento desse passivo não deverá ser retardado até ao momento do termo da atividade ou do encerramento do local. Caso seja reconhecido este passivo, o dispêndio estimado é incluído como parte do custo do ativo relacionado que deve ser desmantelado e removido. Este dispêndio capitalizado é então amortizado como parte da quantia depreciável do ativo relacionado. Caso surjam danos suplementares no decurso das operações, a obrigação de a entidade os reparar surge no momento em que esses danos ambientais ocorrem.

Desconto dos passivos ambientais de longo prazo

42 — Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, os passivos ambientais que não sejam liquidados num futuro próximo são mensurados pelo seu valor presente.

43 — Os dispêndios que se espera sejam incorridos deverão basear-se num plano de depuração e/ou reparação dos danos causados pela contaminação, específico para o local em causa. As quantias e o calendário dos pagamentos a efetuar deverão basear-se em informações objetivas e verificáveis.

44 — Os fluxos de caixa estimados e não descontados deverão consistir nas quantias que se espera pagar nas diferentes datas de vencimento (incluindo estimativas da inflação) e deverão ser calculados utilizando os pressupostos explícitos decorrentes do plano de depuração e/ou do plano de reparação, de tal forma que qualquer pessoa conhecedora possa rever esses cálculos e conciliá-los com os fluxos de caixa esperados.

45 — A aplicação do método do valor presente deve ser efetuada de forma consistente. Todos os ativos relacionados com a recuperação de uma parte ou da totalidade de um passivo mensurado com base no método do desconto, deverão também ser descontados. Além disso, se os passivos forem mensurados com recurso ao desconto, a quantia recuperável dos ativos deverá também ser mensurada com base em fluxos de caixa descontados.

46 — A mensuração pelo valor presente exige a determinação de uma taxa de desconto tal como estabelecida na NCRF 21, bem como informações sobre os fatores que podem afetar a data e a quantia dos fluxos de caixa esperados. Além disso, a quantia do passivo deverá ser revista anualmente e ajustada em função de qualquer alteração dos pressupostos.

Apresentação e divulgações

47 — As matérias ambientais devem ser objeto de divulgação na medida em que sejam materialmente relevantes para avaliação do desempenho ou da posição financeira da entidade.

Divulgações no relatório de gestão

48 — Quando, em conformidade com o disposto no artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais, certas matérias ambientais forem relevantes para o desempenho e posição financeira da entidade ou para o seu desenvolvimento, o relatório de gestão incluirá uma descrição dessas matérias, bem como da resposta da entidade às mesmas matérias. Essas informações devem incluir uma análise objetiva da evolução e situação das atividades da entidade, na medida em que sejam suscetíveis de serem diretamente afetadas por matérias ambientais. Para esse efeito serão de efetuar as seguintes divulgações:

a) A política e os programas que tenham sido adotados pela entidade relativamente às medidas de proteção ambiental, especialmente no que diz respeito à prevenção da poluição. É importante que os utentes do relatório de gestão possam verificar em que medida a proteção ambiental é parte integrante das políticas e atividades da entidade. Se for caso disso, pode incluir-se uma referência à adoção do sistema de proteção do ambiente, bem como à obrigação de respeitar um determinado conjunto de normas ou certificações associadas;

b) A extensão em que tenham sido implementadas ou estejam em curso de implementação medidas de proteção ambiental, em virtude da legislação atual ou para antecipar uma futura alteração legislativa, já proposta;

c) As melhorias efetuadas em áreas-chave da proteção ambiental. Esta informação é especialmente útil na medida em que pormenorize, de forma objetiva e transparente, o desempenho da entidade relativamente a um determinado objetivo quantificado (por exemplo, emissões nos cinco anos precedentes) e as razões pelas quais se verificam eventualmente desvios significativos;

d) Sempre que adequado e relevante, tendo em conta a natureza e a dimensão das atividades da entidade e os tipos de problemas ambientais associados a essa atividade, informações sobre o seu desempenho ambiental, tais como, consumo de energia, consumo de matérias-primas, consumo de água, emissões, remoção de resíduos.

Estas informações poderão ser fornecidas através de indicadores de ecoeficiência e, quando relevante, discriminadas por segmento de negócio. É especialmente importante fornecer dados quantitativos, em termos absolutos, para as emissões e para o consumo de energia, água e matérias, no período de referência, em conjunto com dados comparativos respeitantes ao período de referência anterior. Estes números deverão ser expressos, de preferência, em unidades físicas e não em termos monetários; no entanto, para uma melhor compreensão do seu significado relativo e da sua evolução, os números em termos monetários podem ser relacionados com as quantias evidenciadas no balanço ou na demonstração dos resultados;

e) Se a entidade emitir um relatório ambiental separado, que contenha informações mais pormenorizadas ou informação ambiental adicional quantitativa ou qualitativa, deve ser feita uma referência a esse relatório. Se esse relatório ambiental contiver as informações mencionadas na alínea *d*), pode também fazer-se uma descrição resumida desse relatório e indicar-se que podem ser consultadas outras informações relevantes no relatório ambiental. As informações prestadas no relatório ambiental separado deverão ser consistentes com quaisquer informações conexas publicadas no relatório de gestão e nas demonstrações financeiras da entidade. Se o relatório ambiental tiver sido sujeito a um processo de verificação externa, tal facto deve também ser mencionado no relatório de gestão. É importante informar os utentes do relatório de gestão sobre se o relatório ambiental contém ou não informação objetiva, verificável externamente.

O âmbito e a delimitação da entidade relatada devem ser, preferencialmente, os mesmos no relatório de gestão e no relatório ambiental separado. Caso contrário, o âmbito e a delimitação devem ser claramente explicitadas no relatório ambiental, por forma que possa identificar-se em que medida correspondem à entidade que elabora o relatório de gestão. Além disso, a data e período de referência do relatório ambiental separado devem também, de preferência, coincidir com os do relatório de gestão.

Data de eficácia

49 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

50 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

51 — Esta Norma substitui a NCRF 26 — Matérias Ambientais, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Apêndice

Direitos de Emissão de Gases com Efeito de Estufa

Contabilização das Licenças de Emissão

1 — O presente apêndice, que não faz parte da Norma, visa aclarar a forma de contabilização das operações relativas aos Direitos de Emissão de Gases com Efeito de Estufa, por parte de um participante de um plano que seja operacional. Consequentemente, as indicações constantes neste apêndice não se aplicam aos critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação a adotar por corretores ou empresas intermediárias a quem não tenham sido atribuídas licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

2 — Face à legislação sobre os direitos de emissão de gases com efeito de estufa são atribuídas às entidades licenças de emissão de gases com efeito de estufa, sob determinados requisitos.

3 — A questão que se coloca é como reconhecer, mensurar e divulgar as operações relativas aos direitos de emissão de gases com efeito de estufa por parte de um participante de um plano que seja operacional.

4 — A matéria em causa é transversal à presente norma e às NCRF 6 — Ativos Intangíveis, NCRF 22 — Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas e NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Assim:

5 — Uma entidade deve reconhecer como ativo intangível as licenças de emissão de gases com efeito de estufa, quer tenham sido atribuídas gratuitamente, quer tenham sido adquiridas no mercado.

6 — Em contrapartida do reconhecimento das licenças atribuídas gratuitamente será reconhecido um subsídio.

7 — A emissão de gases com efeito de estufa deve ser reconhecida como gasto.

8 — Em contrapartida do reconhecimento da emissão de gases com efeito de estufa deve ser reconhecida a respetiva amortização do ativo intangível.

9 — As emissões de gases com efeito de estufa acima das licenças detidas devem ser reconhecidas como uma responsabilidade nos termos da NCRF 21.

10 — No reconhecimento inicial, as licenças de emissão de gases com efeito de estufa, quer atribuídas a título gratuito, quer adquiridas a título oneroso, devem ser mensuradas ao justo valor, que se presume coincidir com o custo de aquisição quando adquiridas a título oneroso, tal como preconizado no parágrafo 42 da NCRF 6 e no parágrafo 22 da NCRF 22.

11 — A emissão de gases com efeito de estufa deve ser mensurada ao custo das licenças detidas, segundo a fórmula de custeio FIFO. No caso de a entidade emitir gases com efeito de estufa sem ser detentora das respetivas licenças, a mensuração deve ser feita pela melhor estimativa de preço para a sua obtenção.

12 — Atendendo à especificidade da emissão de gases com efeito de estufa, as divulgações a efetuar devem ser compiladas em nota própria do anexo.

Anexo

Exemplo ilustrativo

A1. A entidade supervisora atribuiu licenças de emissão de gases com efeito de estufa à entidade A, a título gratuito. Estas licenças permitem que a entidade A emita 100 toneladas de CO_2 e cada tonelada está a ser transacionada no mercado a 1 unidade monetária (u.m.).

A2. Estas licenças devem ser reconhecidas como ativo intangível por contrapartida de subsídios pelo respetivo justo valor.

Débito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 100 u.m.
Crédito: Outras variações no capital próprio — Subsídios — 100 u.m.

A3. A entidade A admite que no período possa vir a emitir um maior volume de CO_2, pelo que decidiu adquirir no mercado novas licenças de emissão, correspondentes a 90 toneladas de CO_2, pelo preço de 2 u.m. por tonelada:

Débito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 180 u.m.
Crédito: Depósitos à ordem — 180 u.m.

A4. Durante o período, a sociedade emitiu 160 T de CO_2:

a) Pelo reconhecimento dos gastos inerentes à emissão de CO_2:

Débito: Gastos de depreciação e de amortização — Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 220 u.m.
Crédito: Ativos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 220 u.m.

(FIFO: 100 T x 1 u.m. + 60 T x 2 u.m.)

b) Pela imputação do subsídio:

Débito: Outras variações no capital próprio — Subsídios — 100 u.m.
Crédito: Outros rendimentos — Imputação de subsídios para investimentos — Licenças de emissão — 100 u.m.

A5. Ainda durante o período, a sociedade alienou licenças correspondentes a 30 T de CO2, que admitia não ter necessidade de utilizar, ao preço unitário de 2,5 u.m.:

Débito: Depósitos à ordem — 75 u.m.
Crédito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 60 u.m.

Outros rendimentos — Rendimentos em investimentos não financeiros — alienações — 15 u.m.

A6. Abate das licenças (comprovação) junto da entidade supervisora:

Débito: Ativos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 220 u.m.
Crédito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 220 u.m.

A7. Se, ao invés de ter emitido 160 T de CO_2, a entidade tivesse emitido 220 T de CO_2, no pressuposto de não ter existido a venda referida em A5, os registos correspondentes a A4 e A6 passariam a ser os seguintes:

a) Pelo reconhecimento dos gastos inerentes à emissão de CO_2, correspondentes a licenças detidas:

Débito: Gastos de depreciação e de amortização — Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 280 u.m
Crédito: Ativos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 280 u.m.

(100 T x 1 u.m. + 90 T x 2 u.m.)

b) Pela imputação do subsídio:

Débito: Outras variações no capital próprio — Subsídios — 100 u.m.
Crédito: Outros rendimentos — Imputação de subsídios para investimentos — Licenças de emissão — 100 u.m.

c) Pelo reconhecimento dos gastos inerentes à emissão de CO_2, correspondentes a licenças ainda não detidas, cuja melhor estimativa de preço para a sua obtenção é de 3,5 u.m./T:

Débito: Provisões do período — Licenças de emissão — 105 u.m
Crédito: Provisões — Licenças de emissão — 105 u.m.

d) Pelo reconhecimento da coima por emissão de CO2 a "descoberto" cuja melhor estimativa é de 25 u.m.:

Débito: Provisões do período — Penalizações por falta de licenças de emissão — 25 u.m
Crédito: Provisões — Penalizações por falta de Licenças de emissão — 25 u.m.

A8. No período seguinte a entidade adquiriu as licenças de emissão de gases com efeito de estufa em falta, ao preço de 4 u.m./T, tendo entregue todas as licenças inerentes às suas emissões à entidade supervisora.

a) Pela aquisição:

Débito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 120 u.m.
Crédito: Depósitos à ordem — 120 u.m.

b) Abate das licenças (comprovação) junto da entidade supervisora:

Débito: Ativos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 280 u.m.

Provisões — Licenças de emissão — 105 u.m.
Outros gastos — Insuficiência de estimativa da provisão — 15 u.m.

Crédito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 400 u.m.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 27

Instrumentos Financeiros

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e respetivos requisitos de apresentação.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros. Uma entidade pode não aplicar esta Norma se optar por reconhecer, mensurar e divulgar os instrumentos financeiros de acordo com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

3 — Esta Norma aplica-se a todos os instrumentos financeiros com exceção de:

a) Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
b) Direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados;
c) Direitos no âmbito de um contrato de seguro a não ser que o contrato de seguro resulte numa perda para qualquer das partes em resultado dos termos contratuais que se relacionem com:

i) Alterações no risco segurado;
ii) Alterações na taxa de câmbio;
iii) Entrada em incumprimento de uma das partes;

d) Locações, a não ser que a locação resulte numa perda para o locador ou locatário como resultado dos termos do contrato que se relacionem com:

i) Alterações no preço do bem locado;
ii) Alterações na taxa de câmbio;
iii) Entrada em incumprimento de uma das contrapartes.

4 — Muitos dos contratos para comprar ou vender itens não financeiros tais como mercadorias (*commodity*), outros inventários, proprieda-

des ou equipamentos são excluídos da presente norma porque não são instrumentos financeiros. Porém, alguns contratos são substancialmente idênticos a instrumentos financeiros na medida em que *i*) possam ser liquidados pela entrega de instrumentos financeiros ao invés de ativos não financeiros ou *ii*) contenham termos não relacionados com compra ou venda de itens não financeiros no âmbito da atividade normal da entidade. Assim, esta norma deve ser aplicada a tais contratos de compra ou venda de itens não financeiros que:

a) Possam ser liquidados, de forma compensada, em dinheiro ou outro ativo financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se o contrato fosse instrumento financeiro, com exceção dos contratos que:

i) Tenham sido celebrados com o propósito de entrega ou receção de itens não financeiros em conformidade com a respetiva expectativa da entidade de comprar, vender ou utilizar o referido item, na data que foram celebrados e posteriormente a essa data;
ii) Tenham sido designados desde o início como contratos sobre os bens em causa; e
iii) A sua liquidação esteja prevista mediante a entrega dos bens em causa.

b) Embora excluídos do âmbito da anterior alínea, resultem numa perda para o comprador ou vendedor na sequência dos termos do contrato que não esteja relacionada com *i*) alterações no preço do item não financeiro, *ii*) alterações na taxa de câmbio ou *iii*) entrada em incumprimento de uma das contrapartes.

Definições

5 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Ativo financeiro: é qualquer ativo que seja:

a) Dinheiro;
b) Um instrumento de capital próprio de uma outra entidade;
c) Um direito contratual:

i) De receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou
ii) De trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade; ou

d) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:

i) Um não derivado para o qual a entidade esteja, ou possa estar, obrigada a receber um número variável dos instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou
ii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.

Compromisso firme: é um acordo vinculativo para a troca de uma quantidade especificada de recursos a um preço especificado numa data ou em datas futuras especificadas.

Custo amortizado de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro: é a quantia pela qual o ativo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa, usando o método do juro efetivo, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução quanto à imparidade ou incobrabilidade.

Custos de transação: são custos incrementais que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de um ativo ou passivo financeiro. Um custo incremental é aquele que não seria incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.

Derivado: é um instrumento financeiro ou outro contrato com todas as três características seguintes:

a) O seu valor altera-se em resposta à alteração numa especificada taxa de juro, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, notação de crédito ou índice de crédito, ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato (por vezes denominada "subjacente");
b) Não requer qualquer investimento líquido inicial ou requer um investimento inicial líquido inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos fatores de mercado; e
c) É liquidado numa data futura.

Desreconhecimento: é a remoção de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro anteriormente reconhecido no balanço de uma entidade.

Instrumento de capital próprio: é qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos ativos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos.

Instrumento de cobertura: é um derivado designado ou (apenas para a cobertura de risco de alterações nas taxas de câmbio de moeda estrangeira) um ativo financeiro não derivado designado ou um passivo financeiro não derivado cujo justo valor ou fluxos de caixa se espera que compense as alterações no justo valor ou fluxos de caixa de um item coberto designado.

Instrumento financeiro: é um contrato que dá origem a um ativo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade.

Item coberto: é um ativo, passivo, compromisso firme, transação futura altamente provável ou investimento líquido numa unidade operacional estrangeira que:

a) Expõe a entidade ao risco de alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa futuros;
b) Foi designado como estando coberto.

Justo valor: é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas. Para efeitos desta norma, o justo valor é determinado tendo por referência: um valor de mercado, relativamente aos instrumentos financeiros para os quais possa ser facilmente identificado um mercado fiável; ou quando o seu valor de mercado não puder ser fiavelmente determinado, o valor de mercado dos componentes dos instrumentos financeiros ou de um instrumento semelhante; ou a um valor resultante de modelos e técnicas de avaliação geralmente aceites, para os instrumentos financeiros para os quais não possa ser facilmente identificado um mercado fiável, devendo esses modelos ou técnicas de avaliação assegurar uma aproximação razoável ao valor de mercado.

Método do juro efetivo: é um método de calcular o custo amortizado de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de ativos financeiros ou de passivos financeiros) e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto dos juros durante o período relevante. A taxa de juro efetiva é a taxa que desconta exatamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto na quantia escriturada líquida do ativo financeiro ou do passivo financeiro.

Passivo financeiro: é qualquer passivo que seja:

a) Uma obrigação contratual:

i) De entregar dinheiro ou outro ativo financeiro a uma outra entidade; ou
ii) De trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou

b) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:

i) Um não derivado para o qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a entregar um número variável de instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou
ii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.

Transação prevista: é uma transação futura não comprometida mas antecipada.

Reconhecimento

6 — Uma entidade deve reconhecer um ativo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio apenas quando a entidade se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.

7 — Uma entidade deve reconhecer instrumentos de capital próprio no capital próprio quando a entidade emite tais instrumentos e os subscritores fiquem obrigados a pagar dinheiro ou entregar qualquer outro recurso em troca dos referidos instrumentos de capital próprio.

Se os instrumentos de capital próprio forem emitidos antes dos recursos serem proporcionados a entidade deve apresentar a quantia a receber como ativo.

8 — Se uma entidade adquirir ou readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio, esses instrumentos ("quotas/ações próprias")

devem ser reconhecidos como dedução ao capital próprio. A quantia a reconhecer deve ser o justo valor da retribuição paga pelos respetivos instrumentos de capital próprio. Uma entidade não deve reconhecer qualquer ganho ou perda na demonstração de resultados decorrente de qualquer compra, venda emissão ou cancelamento de ações próprias.

9 — No caso da entidade emitente ficar obrigada ou sujeita a uma obrigação de entregar dinheiro, ou qualquer outro ativo, por contrapartida de instrumentos de capital próprio emitidos pela entidade, o valor presente da quantia a pagar deverá ser inscrito no passivo por contrapartida de capital próprio. Caso cesse tal obrigação e não seja concretizado o referido pagamento, a entidade deverá reverter a quantia inscrita no passivo por contrapartida de capital próprio.

Mensuração

Mensuração inicial de ativos e passivos financeiros

10 — Quando um ativo financeiro ou um passivo financeiro é inicialmente reconhecido, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor. Os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição do ativo financeiro ou à emissão do passivo financeiro devem ser incluídos no justo valor, no caso dos ativos e passivos financeiros cuja mensuração subsequente não seja ao justo valor.

Mensuração subsequente de ativos e passivos financeiros

11 — Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar, em cada data de relato, todos os ativos financeiros pelo justo valor com as alterações de justo valor reconhecidas na demonstração de resultados, exceto quanto a:

a) Instrumentos de capital próprio de uma outra entidade que não sejam negociados publicamente e cujo justo valor não possa ser obtido de forma fiável, bem como derivados que estejam associados a e devam ser liquidados pela entrega de tais instrumentos, os quais devem ser mensurados ao custo menos perdas por imparidade;

b) Contratos para conceder ou contrair empréstimos que não possam ser liquidados em base líquida, quando executados, se espera que reúnam as condições para reconhecimento ao custo ou ao custo amortizado menos perdas por imparidade, e a entidade designe, no momento do reconhecimento inicial, para serem mensurados ao custo menos perdas por imparidade;

c) Ativos financeiros que a entidade designe, no momento do seu reconhecimento inicial, para ser mensurado ao custo amortizado (utilizando o método da taxa de juro efetiva) menos qualquer perda por imparidade; ou

d) Ativos financeiros não derivados a serem detidos até à maturidade, os quais deverão ser mensurados ao custo amortizado.

12 — Um ativo financeiro pode ser designado para ser mensurado ao custo amortizado se satisfizer todas as seguintes condições:

a) Seja à vista ou tenha uma maturidade definida;

b) Os retornos para o seu detentor sejam *i*) de montante fixo, *ii*) de taxa de juro fixa durante a vida do instrumento ou de taxa variável que seja um indexante típico de mercado para operações de financiamento (como por exemplo a Euribor) ou que inclua um *spread* sobre esse mesmo indexante; e

c) Não contenha nenhuma cláusula contratual que possa resultar para o seu detentor em perda do valor nominal e do juro acumulado (excluindo-se os casos típicos de risco de crédito).

13 — Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar, em cada data de relato, todos os passivos financeiros pelo custo amortizado usando o método do juro efetivo, exceto quanto a passivos financeiros classificados como detidos para negociação, os quais devem ser mensurados pelo justo valor com as alterações de justo valor reconhecidas na demonstração de resultados.

14 — Um passivo financeiro é classificado como detido para negociação se:

a) For incorrido principalmente para a finalidade de o recomprar num prazo muito próximo;

b) Fizer parte, aquando do reconhecimento inicial, de uma carteira de instrumentos financeiros identificados, que são geridos em conjunto e para os quais exista evidência de terem recentemente proporcionado lucros reais; ou

c) For um derivado (exceto se for um instrumento de cobertura designado e eficaz).

15 — Exemplos de instrumentos financeiros que são mensurados ao justo valor através de resultados:

a) Investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente;

b) Instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis;

c) Ativos financeiros classificados como detidos para negociação, ou seja ativos financeiros adquiridos principalmente para a finalidade de venda num prazo muito próximo; que façam parte, aquando do reconhecimento inicial, de uma carteira de instrumentos financeiros identificados, que são geridos em conjunto e para os quais exista evidência de terem recentemente proporcionado lucros reais; ou que sejam derivados (exceto se for um instrumento de cobertura designado e eficaz).

16 — Exemplos de instrumentos financeiros que são mensurados ao custo amortizado:

a) Clientes e outras contas a receber ou a pagar, bem como empréstimos bancários, uma vez que satisfaçam tipicamente as condições previstas no parágrafo 12;

b) Investimentos em obrigações não convertíveis;

c) Contas a receber ou a pagar em moeda estrangeira, uma vez que satisfaçam tipicamente as condições previstas no parágrafo 12. Porém, qualquer alteração no montante a pagar ou a receber devido a alterações cambiais é reconhecida na demonstração de resultados;

d) Empréstimos a subsidiárias ou associadas que sejam exigíveis, uma vez que satisfaçam as condições previstas no parágrafo 12; ou

e) Um instrumento de dívida que seja imediatamente exigível se o emitente incumprir o pagamento de juro ou de amortização de dívida (tais cláusulas não violam as condições definidas no parágrafo 12).

17 — Uma entidade não deve alterar a sua política de mensuração subsequente de um ativo ou passivo financeiro enquanto tal instrumento for detido, seja para passar a usar o modelo do justo valor, seja para deixar de usar esse método. São situações de exceção quando deixar de estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio de uma outra entidade mensurado ao justo valor ou quando passar a estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio de uma outra entidade mensurado ao custo.

18 — Se deixar de estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio de uma outra entidade mensurado ao justo valor, o instrumento de capital próprio deve ser mensurado ao custo. A quantia escriturada do justo valor torna-se, à data da transição, a quantia de custo para efeitos da adoção do modelo do custo.

19 — Se passar a estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio de uma outra entidade mensurado ao custo, o instrumento de capital próprio deve ser mensurado ao justo valor com as variações do justo valor reconhecidas na demonstração de resultados.

Mensuração inicial e subsequente de instrumentos de capital próprio e de instrumentos compostos

20 — Uma entidade deve mensurar os instrumentos de capital próprio emitidos pelo dinheiro recebido ou pelo justo valor dos recursos recebidos ou a receber: Se o pagamento for diferido e o valor temporal do dinheiro for significativo, a mensuração inicial deve ser o valor presente da quantia a receber. Todos os custos associados à emissão de instrumentos de capital próprio devem ser deduzidos à quantia inscrita no respetivo capital próprio.

21 — Na emissão de instrumentos compostos, como sejam instrumentos de dívida com opção de conversão ou obrigações com warrant ou qualquer outro instrumento que combine instrumentos de capital próprio com passivos financeiros, uma entidade deve alocar a quantia recebida entre as respetivas componentes. Para tal imputação, uma entidade deve primeiro determinar a quantia da componente do passivo financeiro como sendo o justo valor do passivo financeiro similar que não tenha associado nenhuma componente de capital próprio. A entidade deve imputar a quantia residual à componente de capital próprio.

22 — Uma entidade não deve reverter a quantia imputada ao capital próprio em qualquer período subsequente.

23 — Em períodos subsequentes à emissão, uma entidade deve reconhecer sistematicamente qualquer diferença entre a componente de passivo e a quantia nominal a pagar, à data da maturidade, como gastos de juro utilizando o método da taxa de juro efetiva.

Imparidade

Reconhecimento

24 — Em cada data de relato, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade,

a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados.

25 — Evidência objetiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do ativo sobre os seguintes eventos de perda:

a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;
b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;
c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;
d) Torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;
e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor; ou
f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.

26 — Outros fatores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere.

27 — Os ativos financeiros que sejam individualmente significativos e todos os instrumentos de capital próprio devem ser avaliados individualmente para efeitos de imparidade. Outros ativos financeiros devem ser avaliados quanto a imparidade, seja individualmente, seja agrupados com base em similares características de risco de crédito.

Mensuração

28 — O montante de perda por imparidade deverá ser mensurado da seguinte forma:

a) Para ativos financeiros mensurados ao custo amortizado, a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (atual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro efetiva original do ativo financeiro; e
b) Para ativos financeiros mensurados ao custo, a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente para um ativo financeiro semelhante.

Reversão

29 — Para os ativos financeiros mensurados ao custo amortizado, se, num período subsequente, a quantia de perda por imparidade diminuir e tal diminuição possa estar objetivamente relacionada com um evento ocorrido após o reconhecimento da imparidade (como, por exemplo, uma melhoria na notação de risco do devedor), a entidade deve reverter a imparidade anteriormente reconhecida. A reversão não poderá resultar numa quantia escriturada do ativo financeiro que exceda aquilo que seria o custo amortizado do referido ativo, caso a perda por imparidade não tivesse sido anteriormente reconhecida. A entidade deve reconhecer a quantia da reversão na demonstração de resultados.

30 — Para os ativos financeiros mencionados no parágrafo 11 *a*), é proibida a reversão das perdas por imparidade.

Desreconhecimento

Desreconhecimento de ativos financeiros

31 — Uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro apenas quando:

a) Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro expiram;
b) A entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro; ou
c) A entidade, apesar de reter alguns riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro, tenha transferido o controlo do ativo para uma outra parte e esta tenha a capacidade prática de vender o ativo na sua totalidade a uma terceira parte não relacionada e a possibilidade de exercício dessa capacidade unilateralmente sem necessidade de impor restrições adicionais à transferência. Se tal for o caso a entidade deve:

i) Desreconhecer o ativo; e
ii) Reconhecer separadamente qualquer direito e obrigação criada ou retida na transferência;

32 — A quantia escriturada do ativo transferido deverá ser alocada entre os direitos e obrigações retidos e aqueles que foram transferidos, tendo por base os seus relativos justos valores à data da transferência. Os direitos e obrigações criados de novo devem ser mensurados ao justo valor àquela data. Qualquer diferença entre a retribuição recebida e o montante reconhecido e desreconhecido nos termos do presente parágrafo deverá ser incluída na demonstração de resultados do período da transferência.

33 — Se a transferência não resultar num desreconhecimento, uma vez que a entidade reteve significativamente os riscos e benefícios de posse do ativo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo transferido de forma integral e deverá reconhecer um passivo financeiro pela retribuição recebida. Nos períodos subsequentes, a entidade deve reconhecer qualquer rendimento no ativo transferido e qualquer gasto incorrido no passivo financeiro.

Desreconhecimento de passivos financeiros

34 — Uma entidade deve desreconhecer um passivo financeiro (ou parte de um passivo financeiro) apenas quando este se extinguir, isto é, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire.

Contabilização da cobertura

35 — Uma entidade poderá designar uma relação de cobertura entre um instrumento de cobertura e um instrumento coberto de tal forma que se qualifique como contabilização da cobertura. Se os critérios estabelecidos forem cumpridos, a contabilização da cobertura permite que o ganho ou perda no instrumento de cobertura e no instrumento coberto seja reconhecido na demonstração de resultados simultaneamente.

36 — Para a qualificação da contabilização da cobertura, estabelecida na presente norma, uma entidade deve cumprir com todas as seguintes condições:

a) Designe e documente a relação de cobertura de tal forma que o risco coberto, o item de cobertura e o item coberto estejam claramente identificados e que o risco do item coberto seja o risco para que esteja a ser efetuada a cobertura com o instrumento de cobertura;
b) O risco a cobrir seja um dos riscos estabelecidos no parágrafo seguinte;
c) A entidade espera que as alterações no justo valor ou fluxos de caixa no item coberto, atribuíveis ao risco que estava a ser coberto, compensará praticamente as alterações de justo valor ou fluxos de caixa do instrumento de cobertura; e
d) Uma transação futura que seja o objeto da cobertura tem de ser altamente provável.

37 — Esta Norma permite a contabilização da cobertura somente para:

a) Risco de taxa de juro de um instrumento de dívida mensurado ao custo amortizado;
b) Risco de câmbio num compromisso firme ou numa transação futura altamente provável;
c) Exposição a risco de preço em ativos que sejam detidos ou abrangidos por um compromisso firme ou por uma transação futura altamente provável de compra ou de venda de ativos que tenham preços de mercado determináveis; ou
d) Exposição de risco cambial no investimento líquido numa unidade operacional estrangeira.

Cobertura de risco de taxa de juro fixa ou de risco de preços de ativos detidos ou abrangidos por um compromisso firme

38 — Se as condições de qualificação forem satisfeitas e a cobertura de risco for para fazer face a uma exposição a taxa de juro fixa de um instrumento de dívida mensurado ao custo amortizado ou de risco de preço de ativos detidos ou abrangidos por um compromisso firme, a entidade deve:

a) Reconhecer o instrumento de cobertura como um ativo ou passivo à data do balanço e as alterações no justo valor na demonstração de resultados; e
b) Reconhecer a alteração no justo valor do item coberto, relacionada com o risco coberto, na demonstração de resultados e como um ajustamento à quantia escriturada do item coberto.

39 — Se o risco coberto for o risco de taxa de juro fixa de um ativo ou passivo mensurado ao custo amortizado, a entidade deve reconhecer as liquidações periódicas, em base líquida, no instrumento de cobertura, na demonstração de resultados do período a que as liquidações respeitem.

40 — A entidade deve descontinuar a contabilização da cobertura se:

a) O instrumento de cobertura expirar, for vendido ou termine;
b) A cobertura deixe de satisfazer as condições para a contabilização da cobertura; ou
c) A entidade revogue a designação.

41 — Se a contabilização da cobertura for descontinuada e o instrumento coberto for um ativo ou passivo mensurado ao custo amortizado que não seja desreconhecido, qualquer ganho ou perda reconhecido como ajustamento à quantia escriturada do ativo coberto deverá ser refletido na demonstração de resultados durante a vida remanescente do instrumento coberto, utilizando a taxa de juro efetiva original.

Cobertura do risco de variabilidade da taxa de juro, risco cambial, risco de preço de uma transação futura altamente provável ou de risco cambial no investimento líquido numa unidade operacional estrangeira

42 — Se as condições de qualificação forem satisfeitas e a cobertura de risco respeitar à exposição à variabilidade na taxa de juro de um instrumento de dívida mensurado ao custo amortizado, a entidade deve:

a) Reconhecer as alterações no justo valor do instrumento de cobertura diretamente em capital próprio; e
b) Subsequentemente, deverá reconhecer as liquidações periódicas em base líquida na demonstração de resultados no período em que as liquidações em base líquida ocorram.

43 — Se as condições para a contabilização da cobertura forem cumpridas e o risco coberto for quer *a*) a exposição ao risco de câmbio de uma transação futura altamente provável; *b*) a exposição a risco de preço de uma transação futura altamente provável; ou *c*) o risco de câmbio no investimento líquido numa unidade operacional estrangeira; a entidade deve reconhecer as alterações no justo valor do instrumento de cobertura diretamente no capital próprio. A relação de cobertura termina para *a*) e *b*) quando a transação coberta ocorrer e para a *c*) quando o investimento líquido numa unidade operacional estrangeira for vendido. O ganho ou perda reconhecida no capital próprio deve ser reclassificado de capital próprio para a demonstração de resultados quando o item coberto seja reconhecido na demonstração de resultados.
44 — A entidade deve descontinuar a contabilização da cobertura se:

a) O instrumento de cobertura expirar, for vendido ou terminado;
b) A cobertura deixar de satisfazer as condições para a contabilização da cobertura;
c) Na cobertura de uma transação futura, a transação deixar de ser altamente provável; ou
d) A entidade revogar a designação.

Se não for mais expectável que a transação futura venha a ocorrer ou se o instrumento de dívida coberto mensurado ao custo amortizado for desreconhecido, qualquer ganho ou perda no instrumento de cobertura que tenha sido previamente reconhecido no capital próprio deverá ser removido do capital próprio e reconhecido na demonstração de resultados.

Data de eficácia

45 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016.
46 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.
47 — Esta Norma substitui a NCRF 27 Instrumentos Financeiros, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 28

Benefícios dos Empregados

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever a contabilização dos benefícios dos empregados. A Norma exige que uma entidade reconheça:

a) Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios dos empregados a serem pagos no futuro; e

b) Um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca dos benefícios dos empregados.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada por um empregador na contabilização dos benefícios dos empregados.
3 — Os benefícios dos empregados aos quais esta Norma se aplica incluem aqueles proporcionados:

a) Segundo planos formais ou outros acordos formais entre uma entidade e empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes;
b) Segundo requisitos legais, ou através de acordos sectoriais, pelos quais se exige às entidades para contribuírem para planos nacionais, estatais, sectoriais ou outros multiempregador; ou
c) Pelas práticas informais que deem origem a uma obrigação construtiva. Práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver alternativa realista senão pagar benefícios aos empregados. É exemplo de uma obrigação construtiva quando uma alteração nas práticas informais da entidade 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 bónus (se pagáveis dentro de doze meses após o final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, 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 por serviço prolongado ou licença sabática, jubilação ou outros benefícios por serviço prolongado, 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, bónus e remunerações diferidas;
d) Benefícios de cessação de emprego; e
e) Benefícios de remuneração em capital próprio.

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 diretamente 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 entidade numa base de tempo completo, de tempo parcial, permanente, eventual ou temporária. Para os fins desta Norma, os empregados incluem diretores e outro pessoal de gerência.
7 — Esta Norma não trata do relato dos planos de benefícios dos empregados.

Definições

8 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

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

a) Sejam detidos por uma entidade (o fundo) que esteja legalmente separada da entidade 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 entidade que relata (mesmo em falência), e não possam ser devolvidos à entidade que relata, salvo se:

i) Os restantes ativos do fundo sejam suficientes para satisfazer todas as respetivas obrigações de benefícios dos empregados do plano ou da entidade que relata; ou
ii) Os ativos sejam devolvidos à entidade que relata para a reembolsar relativamente a benefícios dos empregados já pagos.

Ativos do plano: compreendem:

a) Ativos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo dos empregados; e
b) Apólices de seguros elegíveis.

Apólice de seguro elegível: é uma apólice de seguro emitida por uma seguradora que não seja uma parte relacionada da entidade que relata, se o produto da apólice:

a) Só puder ser usado para pagar ou financiar benefícios dos empregados segundo um plano de benefícios definidos;
b) Não estejam disponíveis para os credores da própria entidade que relata (mesmo em falência) e não possam ser pagos à entidade que relata, a menos que:

i) O produto represente ativos excedentários que não sejam necessários para a apólice satisfazer todas as respetivas obrigações de benefícios dos empregados; ou
ii) O produto seja devolvido à entidade que relata para a reembolsar de benefícios dos empregados já pagos.

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 respetivo serviço.
Benefícios adquiridos pelos empregados: são benefícios dos empregados que não estejam condicionados ao futuro.
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 entidade (ou pela sua empresa mãe); ou
b) A quantia da obrigação da entidade para com os empregados depende do preço futuro de instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade.

Benefícios dos empregados: são todas as formas de remuneração dadas por uma entidade em troca do serviço prestado pelos empregados.
Benefícios por cessação de emprego (*terminus*): são benefícios dos empregados pagáveis em consequência de:

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

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.
Custo do serviço inclui:

a) Custo do serviço corrente, que é o aumento no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos resultante do serviço do empregado no período corrente;
b) Custo do serviço passado, que é a variação do valor presente da obrigação de benefícios definidos pelo serviço do empregado em períodos anteriores, resultante de uma alteração do plano (introdução, revogação ou alteração de um plano de benefícios definidos) ou de um corte (uma redução significativa, por parte da entidade, do número de empregados abrangidos pelo plano); e
c) Qualquer ganho ou perda aquando da liquidação.

Ganhos e perdas atuariais: são variações do valor presente da obrigação de benefícios definidos resultantes de:

a) Ajustamentos de experiência (os efeitos de diferenças entre os anteriores pressupostos atuariais e aquilo que realmente ocorreu); e
b) Os efeitos de alterações nos pressupostos atuariais.

Juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos: é a variação, durante o período, do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos que resulta da passagem do tempo.
Justo valor: é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.
Limite máximo dos ativos: é o valor presente de eventuais benefícios económicos disponíveis na forma de restituições do plano ou de reduções em futuras contribuições para o plano.
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 respetivo serviço.
Passivo (ativo) líquido de benefícios definidos: é o défice ou excedente, ajustado em função de qualquer efeito da limitação de um ativo líquido de benefícios definidos ao limite máximo dos ativos.
O défice ou excedente é:

a) Valor presente da obrigação de benefícios definidos, menos
b) Justo valor dos ativos do plano (caso existam).

Planos de benefícios definidos: são planos de benefícios pós-emprego que não sejam planos de contribuição definida.
Planos de benefícios pós-emprego: são acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego a um ou mais empregados.
Planos de contribuição definida: são planos de benefícios pós-emprego pelos quais uma entidade 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 ativos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados no período corrente e em períodos anteriores.
Planos de remuneração em capital próprio: são acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios de remuneração em capital próprio para um ou mais empregados.
Planos multiempregador: 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 ativos contribuídos por várias entidades que não estejam sob controlo comum; e
b) Usem esses ativos para proporcionar benefícios aos empregados de mais de uma entidade, na base de que os níveis de contribuições e de benefícios são determinados não olhando à identidade da entidade que emprega os empregados em questão.

Remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos inclui:

a) Ganhos e perdas atuariais;
b) Retorno dos ativos do plano, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos; e
c) Qualquer variação do efeito do limite máximo de ativos, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos.

Retorno dos ativos do plano: é o juro, dividendos e outro rédito proveniente dos ativos do plano, juntamente com ganhos ou perdas nos ativos do plano realizados e não realizados, menos:

a) Quaisquer custos de gestão dos ativos do plano; e
b) Qualquer imposto a pagar pelo próprio plano, com exceção dos impostos incluídos nos pressupostos atuariais usados para mensurar o valor presente da obrigação de benefícios definidos.

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

Benefícios a curto prazo dos empregados

9 — Os benefícios a curto prazo dos 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 respetivo serviço;
c) Participação nos lucros e bónus pagáveis dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço; e
d) Benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóvel e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados correntes.

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

Reconhecimento e mensuração

Todos os benefícios a curto prazo dos empregados

11 — Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia

não descontada de benefícios a curto prazo dos empregados que espera pagar em troca desse serviço:

a) Como um passivo (acréscimo de gasto), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo (gasto antecipado) 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 Contabilística e de Relato Financeiro exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um ativo (ver, por exemplo, NCRF 18 — Inventários e a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis).

Os parágrafos 12, 15 e 18 explicam como uma entidade 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 bónus.

Ausências remuneradas a curto prazo

12 — Uma entidade deve reconhecer o custo esperado de benefícios a curto prazo dos empregados na forma de ausências remuneradas segundo o parágrafo 11 como segue:

a) No caso de ausências remuneradas acumuláveis quando os empregados prestam serviço que aumente o seu direito a ausências permitidas futuras; e

b) No caso de ausências remuneradas não acumuláveis, quando as faltas ocorram.

13 — Uma entidade pode remunerar empregados por ausência por variadas razões incluindo férias, doença e incapacidade a curto prazo, parentalidade, serviço dos tribunais e serviço militar. O direito a ausências permitidas subdivide-se em duas categorias:

a) Acumuláveis; e

b) Não acumuláveis.

14 — Ausências remuneradas 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 remuneradas 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 entidade) 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 remuneradas futuras. A obrigação existe, e é reconhecida mesmo se as ausências remuneradas não gozadas forem não adquiridas, embora a possibilidade de os empregados poderem sair antes de utilizarem direito acumulado não adquirido afete a mensuração dessa obrigação.

15 — Uma entidade deve mensurar o custo esperado de ausências remuneradas não gozadas acumuláveis como a quantia adicional que a entidade espera pagar em consequência do direito não utilizado que tenha acumulado à data do balanço.

16 — 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 remuneradas 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.

17 — As ausências remuneradas 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 entidade. 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 parentalidade ou ausências remuneradas por serviço nos tribunais ou serviço militar. Uma entidade 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 bónus

18 — Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus segundo o parágrafo 11 quando, e só quando:

a) A entidade 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 entidade não tem alternativa realista senão a de fazer os pagamentos.

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

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

21 — Uma entidade pode fazer uma estimativa fiável da sua obrigação legal ou construtiva segundo um plano de participação nos lucros ou de bónus quando, e só quando:

a) Os termos formais do plano contenham uma fórmula para determinar a quantia do benefício;

b) A entidade 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 entidade.

22 — Uma obrigação segundo planos de participação nos lucros e de bónus resulta do serviço dos empregados e não de uma transação com os proprietários da entidade. Por conseguinte, uma entidade reconhece o custo de planos de participação nos lucros e de bónus não como uma distribuição do lucro líquido mas como um gasto.

23 — Se os pagamentos de participação nos lucros e de bónus não se vencerem totalmente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço, esses pagamentos são benefícios a longo prazo dos empregados.

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 entidade proporciona benefícios pós-emprego são planos de benefícios pós-emprego. Uma entidade aplica esta Norma a todos os acordos que envolvam 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 entidade 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 entidade (e, se for o caso, também pelo empregado) para um plano de benefícios pós-emprego ou para uma entidade de seguros, juntamente com os retornos do investimento provenientes das contribuições; e

b) Em consequência, o risco atuarial (que os benefícios possam vir a ser inferiores aos esperados) e o risco de investimento (que os ativos investidos possam vir a ser insuficientes para satisfazer os benefícios esperados) recaem no empregado.

26 — São exemplos de casos em que uma obrigação de uma entidade não é limitada à quantia que concorda contribuir para o fundo quando a entidade 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 indiretamente através de um plano ou diretamente, seja através 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 entidade tem um passado de benefícios crescentes para antigos empregados para se manter a par com a inflação mesmo quando não existe obrigação legal de o fazer.

27 — Pelos planos de benefícios definidos:

a) A obrigação da entidade é a de proporcionar os benefícios acordados com os empregados correntes e antigos; e

b) O risco atuarial e o risco de investimento recaem, na substância, na entidade. Se a experiência atuarial ou de investimento forem piores que o esperado, a obrigação da entidade pode ser aumentada.

Planos multiempregador

28 — Uma entidade deve classificar um plano multiempregador 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 multiempregador for um plano de benefícios definidos, uma entidade deve contabilizar a sua parte proporcional da obrigação de benefícios definidos, dos ativos do plano e do custo associado ao plano da mesma forma como qualquer outro plano de benefícios definidos.

29 — Quando não estiver disponível informação suficiente para utilizar a contabilização de benefícios definidos de um plano multiempregador que seja um plano de benefícios definidos, uma entidade deve contabilizar o plano como se fosse um plano de contribuição definida.

30 — Um exemplo de um plano multiempregador 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 os 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 entidades 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 atuarial para a entidade: se o custo final dos benefícios já ganhos à data do balanço for maior do que o esperado, a entidade terá de ou aumentar as suas contribuições ou de persuadir os empregados a aceitar uma redução dos benefícios.

Planos Estatais

31 — Uma entidade deve contabilizar um plano estatal da mesma maneira que um plano multiempregador (ver parágrafos 28 e 29).

32 — Os planos estatais são estabelecidos pela legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades numa particular categoria, por exemplo um setor especifico) e são operados por um governo nacional ou local ou por outra organização (por exemplo, uma agência autónoma criada especificamente para esta finalidade) que não está sujeita a controlo ou influência pela entidade que relata. Alguns planos estabelecidos por uma entidade 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.

33 — 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 entidade 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 entidade deixar de empregar membros do plano estatal, não terá obrigação de pagar os benefícios obtidos pelos seus próprios empregados em anos anteriores. Por esta razão, os planos estatais são normalmente planos de contribuição definida. Porém, em casos raros quando um plano estatal for um plano de benefícios definidos, uma entidade aplica o tratamento prescrito nos parágrafos 28 e 29.

Benefícios segurados

34 — Uma entidade pode pagar prémios de seguro para contribuir para o fundo de um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar tal plano como um plano de contribuição definida salvo se a entidade venha a ter (quer diretamente, quer indiretamente através do plano) uma obrigação legal ou construtiva de:

a) Pagar os benefícios dos empregados diretamente 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 entidade retiver tal obrigação legal ou construtiva, a entidade deve tratar o plano como um plano de benefícios definidos.

35 — Os benefícios segurados por um contrato de seguro não precisam de ter um relacionamento direto ou automático com a obrigação da entidade 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.

36 — Quando uma entidade financia uma obrigação de benefícios pós-emprego ao contribuir para uma apólice de seguro pela qual a entidade (quer diretamente quer indiretamente 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 entidade:

a) Contabiliza uma apólice de seguro elegível como um ativo de plano; e

b) Reconhece outras apólices de seguro como direitos de reembolso.

37 — Quando uma apólice de seguro estiver no nome de um especificado participante do plano ou de um grupo de participantes do plano e a entidade não tiver qualquer obrigação legal ou construtiva para cobrir qualquer perda na apólice, a entidade não tem obrigação de pagar benefícios aos empregados e o segurador tem a responsabilidade exclusiva de pagar os benefícios. Pagamento de prémios fixados segundo tais contratos é, em substância, a liquidação da obrigação de benefícios dos empregados e não um investimento para satisfazer a obrigação. Consequentemente, a entidade deixa de ter um ativo ou um passivo. Portanto, a entidade trata tais pagamentos como contribuições para um plano de contribuição definida.

Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida

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

Reconhecimento e mensuração

39 — Quando um empregado tiver prestado serviço a uma entidade durante um período, a entidade 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 entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo (gasto antecipado) 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 Contabilística e de Relato Financeiro exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um ativo (ver, por exemplo, a NCRF 18 e a NCRF 7).

40 — 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 respetivo serviço, elas devem ser descontadas usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 69.

Benefícios pós-emprego: planos de benefícios definidos

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

Reconhecimento e mensuração

42 — Os planos de benefícios definidos podem não ter financiamento constituído, ou podem ser total ou parcialmente financiados pelas contribuições de uma entidade, e algumas vezes dos seus empregados, para uma entidade, ou fundo, legalmente separada da entidade que relata e a partir da qual são pagos os benefícios dos empregados. O pagamento dos benefícios financiados quando se vencem depende não somente da posição financeira e do desempenho dos investimentos do fundo mas também da capacidade e vontade da entidade para suprir qualquer carência dos ativos do fundo. Portanto, a entidade está, em substância, a assumir os riscos atuariais 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.

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

a) Determinar o défice ou excedente. Isso implica:

i) Usar uma técnica atuarial, o método da unidade de crédito projetada, para fazer uma estimativa fiável do custo final que representa para a entidade o benefício que os empregados obtiveram em troca do seu serviço no período em curso e em períodos anteriores (ver parágrafos 53-55). Isto exige que uma entidade determine quanto benefício é atribuível aos períodos atual e anteriores (ver parágrafos 56-60) e faça estimativas (pressupostos atuariais) de variáveis demográficas (tais como a rotação dos empregados e a mortalidade) e de variáveis financeiras (tais como os futuros aumentos nos ordenados e nos custos médicos) que afetarão o custo do benefício (ver parágrafos 61-84);

ii) Descontar esse benefício de modo a determinar o valor presente da obrigação de benefícios definidos e do custo do serviço corrente (ver parágrafos 53-55 e 69-72);

iii) Deduzir o justo valor de quaisquer ativos do plano (ver parágrafos 99-101) do valor presente da obrigação de benefícios definidos;

b) Determinar a quantia do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos, que corresponde ao défice ou excedente determinado em conformidade com a alínea *a*), ajustado em função do eventual efeito de limitação de um ativo líquido de benefícios definidos ao limite máximo dos ativos (ver parágrafo 50);

c) Determinar as quantias a reconhecer nos resultados:

i) Custo do serviço corrente (ver parágrafos 56-60);

ii) Qualquer custo passado do serviço e perdas ou ganhos aquando da liquidação (ver parágrafos 85-98);

iii) Juro líquido sobre o passivo (ativo) líquidos de benefícios definidos (ver parágrafos 109-112);

d) Determinar a remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos, a reconhecer diretamente no capital próprio, incluindo:

i) Os ganhos e perdas atuariais (ver parágrafos 114 e 115);

ii) O retorno dos ativos do plano, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafo 116); e

iii) Qualquer variação do efeito do limite máximo dos ativos (ver parágrafo 50), excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos.

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

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

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

46 — 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

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

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

Balanço

49 — Uma entidade deve reconhecer o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos no balanço.

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

a) O excedente no plano de benefícios definidos; e

b) O limite máximo de ativos, determinado usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 69.

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

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

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

c) Estão disponíveis benefícios económicos futuros para a entidade na forma de uma redução em contribuições futuras ou de uma restituição de dinheiro, quer diretamente para a entidade quer indiretamente para outro plano em défice. O limite máximo de ativos é o valor presente desses benefícios futuros.

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

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

a) Aplicar um método de avaliação atuarial (ver parágrafos 53-55);

b) Atribuir benefício aos períodos de serviço (ver parágrafos 56-60); e

c) Fazer pressupostos atuariais (ver parágrafos 61-84).

Método de avaliação atuarial

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

54 — O método da unidade de crédito projetada (também conhecido como método de benefícios acrescidos *pro rata* dos serviços ou como método benefício/anos de serviço) vê cada período de serviço como dando origem a uma unidade adicional de direito ao benefício (ver parágrafos 56-60) e mensura cada unidade separadamente para construir a obrigação final (ver parágrafos 61-84).

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

Atribuição do benefício aos períodos de serviço

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

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

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

57 — O método da unidade de crédito projetada exige que uma entidade atribua benefício ao período corrente (a fim de determinar o

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

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

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

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

a) Para efeitos do parágrafo 56 *b*), os aumentos de ordenado não conduzem a benefícios adicionais, embora a quantia dos benefícios seja dependente do ordenado final; e

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

Pressupostos atuariais

61 — Os pressupostos atuariais devem ser neutros e mutuamente compatíveis.

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

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

i) A mortalidade (ver parágrafos 67 e 68);

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

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

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

v) As taxas de utilização dos planos médicos;

b) Pressupostos financeiros, que tratam matérias como:

i) A taxa de desconto (ver parágrafos 69-72);

ii) Os níveis de benefícios, excluindo quaisquer custos dos benefícios a suportar pelos empregados, e os ordenados futuros (ver parágrafos 73-81);

iii) No caso de benefícios médicos, os custos médicos futuros, incluindo os custos de tratamento dos pagamentos (ou seja, os custos que serão incorridos no processamento e resolução dos pedidos de pagamento, incluindo honorários de advogados e peritos) (ver parágrafos 82-84); e

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

63 — Os pressupostos atuariais são neutros se não forem nem imprudentes nem excessivamente conservadores.

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

65 — Uma entidade determina a taxa de desconto e outros pressupostos financeiros em termos nominais (declarados), salvo se forem mais credíveis estimativas em termos reais (ajustadas pela inflação), por exemplo, numa economia hiperinflacionária ou quando o benefício está indexado e existe um mercado ativo de obrigações indexadas da mesma moeda e prazo.

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

Pressupostos atuariais: mortalidade

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

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

Pressupostos atuariais: taxa de desconto

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

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

71 — A taxa de desconto reflete o calendário estimado dos pagamentos de benefícios. Na prática, uma entidade consegue muitas vezes esse objetivo aplicando uma única taxa de desconto média ponderada que reflita o calendário e a quantia estimada dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.

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

Pressupostos atuariais: ordenados, benefícios e custos médicos

73 — Uma entidade deve mensurar as suas obrigações de benefícios definidos numa base que reflita:

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

b) Quaisquer aumentos estimados dos ordenados futuros que afetem os benefícios a pagar;

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

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

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

i) Essas alterações forem decretadas antes do fim do período de relato; ou
ii) Os dados históricos, ou outra evidência credível, indicarem que esses benefícios estatais se alterarão de forma previsível, por exemplo em linha com alterações futuras nos níveis gerais de preços ou dos ordenados.

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

a) A entidade tem um passado histórico de benefícios crescentes, por exemplo para mitigar os efeitos da inflação, e não existe indicação de que esta prática se alterará no futuro;
b) A entidade é obrigada, seja pelos termos formais de um plano (ou de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) ou pela legislação, a usar qualquer excedente do plano em benefício dos participantes do plano [ver parágrafo 94 *c*)]; ou
c) Os benefícios variam em função de objetivos de desempenho ou de outros critérios. Por exemplo, os termos do plano podem estabelecer que serão pagos benefícios reduzidos ou exigidas contribuições adicionais aos empregados se os ativos do plano forem insuficientes. A mensuração da obrigação reflete a melhor estimativa do efeito do objetivo de desempenho ou de outros critérios.

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

a) Custo do serviço passado, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço antes da alteração; e
b) Custo do serviço corrente para os períodos após a alteração, na medida em que alterem benefícios relativos a serviços após a alteração.

76 — As estimativas de aumentos de ordenados futuros tomam em conta a inflação, a experiência, as promoções e outros fatores relevantes, tais como a oferta e procura no mercado de emprego.
77 — Alguns planos de benefícios definidos limitam as contribuições exigidas a uma entidade. O custo final dos benefícios tem em conta o efeito de um tal limite das contribuições. O efeito de um limite das contribuições é determinado ao longo do mais curto dos seguintes períodos:

a) Duração estimada da entidade; e
b) Duração estimada do plano.

78 — Alguns planos de benefícios definidos exigem que os empregados ou partes terceiras contribuam para o custo do plano. As contribuições dos empregados reduzem o custo dos benefícios para a entidade. Uma entidade examina se as contribuições de partes terceiras reduzem o custo dos benefícios para a entidade, ou constituem um direito de reembolso conforme descrito no parágrafo 102. As contribuições dos empregados ou de partes terceiras encontram-se estabelecidas nos termos formais do plano (ou resultam de uma obrigação construtiva que vá para além desses termos), ou são discricionárias. As contribuições discricionárias dos empregados ou de partes terceiras reduzem o custo do serviço após o pagamento dessas contribuições para o plano.
79 — As contribuições dos empregados ou de partes terceiras estabelecidas nos termos formais do plano reduzem o custo do serviço (se estiverem associadas ao serviço) ou reduzem a remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (p. ex.: se forem necessárias contribuições para reduzir o défice resultante de perdas dos ativos do plano ou de perdas atuariais). As contribuições dos empregados ou de partes terceiras que digam respeito a serviços são atribuídas aos períodos de serviço como benefício negativo, de acordo com o parágrafo 56 (ou seja, o benefício líquido é atribuído de acordo com esse parágrafo).
80 — As alterações das contribuições dos empregados ou de partes terceiras que digam respeito a serviços resultam em:

a) Custo do serviço corrente e passado (se as alterações das contribuições dos empregados não estiverem estabelecidas nos termos formais de um plano e não resultarem de uma obrigação construtiva); e
b) Ganhos e perdas atuariais (se as alterações das contribuições dos empregados estiverem estabelecidas nos termos formais de um plano ou resultarem de uma obrigação construtiva).

81 — Alguns benefícios pós-emprego estão ligados a variáveis tais como o nível de benefícios das reformas estatais ou dos cuidados médicos estatais. A mensuração de tais benefícios reflete a melhor estimativa de tais variáveis, com base em dados históricos e outros elementos credíveis.
82 — Os pressupostos acerca de custos médicos devem tomar em conta as alterações futuras estimadas no custo dos serviços médicos, resultantes não só da inflação como de alterações específicas nos custos médicos.
83 — A mensuração de benefícios médicos pós-emprego exige pressupostos acerca do nível e da frequência de futuros pedidos de pagamento e do custo de satisfazer esses pedidos. Uma entidade estima os custos médicos futuros com base em dados históricos acerca da própria experiência da entidade, suplementada sempre que necessário por dados históricos de outras entidades, de empresas de seguros, de fornecedores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros consideram o efeito dos avanços tecnológicos, das alterações na utilização dos cuidados de saúde ou dos modelos de prestação desses cuidados e das alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.
84 — O nível e a frequência dos pedidos de pagamento são particularmente sensíveis à idade, às condições de saúde e sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e podem ser sensíveis a outros fatores, tais como a localização geográfica. Por conseguinte, os dados históricos são ajustados na medida em que o conjunto demográfico da população seja diferente do da população usada como base para esses dados. São também ajustados sempre que existam indícios credíveis de que as tendências históricas não continuarão a verificar-se.

Custo do serviço passado e ganhos e perdas aquando da liquidação

85 — Antes de determinar o custo do serviço passado, ou um ganho ou perda aquando da liquidação, uma entidade deve reavaliar o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos usando o justo valor atual dos ativos do plano e pressupostos atuariais atuais (incluindo as taxas de juro de mercado correntes e outros preços de mercado correntes) que sejam reflexo dos benefícios oferecidos pelo plano antes da sua alteração, cancelamento antecipado ou liquidação.
86 — Uma entidade não precisa de distinguir entre o custo do serviço passado resultante de uma alteração ou de um cancelamento antecipado do plano e um ganho ou perda aquando da liquidação, se essas transações ocorrerem em conjunto. Em certos casos, uma alteração do plano ocorre antes da liquidação, nomeadamente quando uma entidade altera os benefícios de um plano e liquida os benefícios alterados mais tarde. Nesses casos, a entidade reconhece o custo do serviço passado antes de qualquer ganho ou perda aquando da liquidação.
87 — Ocorre uma liquidação juntamente com uma alteração do plano ou com um cancelamento antecipado se um plano for terminado de forma tal que a obrigação é liquidada e o plano deixa de existir. Porém, o término de um plano não é uma liquidação se o plano for substituído por um novo plano que ofereça benefícios que, em substância, sejam idênticos.

Custo do serviço passado

88 — O custo do serviço passado é a variação do valor presente da obrigação de benefícios definidos resultante de uma alteração ou do cancelamento antecipado do plano.
89 — Uma entidade deve reconhecer o custo do serviço passado como um gasto na mais antiga das seguintes datas:

a) Quando ocorre a alteração ou o cancelamento antecipado do plano;
b) Quando a entidade reconhece os custos de reestruturação relacionados (ver NCRF 21) ou os benefícios de cessação (ver parágrafo 124).

90 — Uma alteração do plano ocorre quando uma entidade introduz ou retira um plano de benefícios definidos ou altera os benefícios a pagar ao abrigo de um plano de benefícios definidos existente.
91 — Um cancelamento antecipado ocorre quando uma entidade reduz significativamente o número de empregados cobertos por um plano. Um cancelamento antecipado pode decorrer de um evento isolado, como o encerramento de uma fábrica, a interrupção de uma operação ou a cessação ou suspensão de um plano.
92 — O custo do serviço passado pode ser positivo (quando os benefícios são introduzidos ou modificados de tal forma que o valor presente da obrigação de benefício definido aumente) ou negativo (quando os benefícios existentes são modificados de tal forma que o valor presente da obrigação de benefício definido diminua).
93 — Quando uma entidade reduz os benefícios a pagar segundo um plano de benefícios definidos existente e, ao mesmo tempo, aumenta outros benefícios a pagar segundo o plano para os mesmos empregados, a entidade trata a alteração como uma alteração líquida única.

94 — O custo do serviço passado exclui:

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

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

c) As estimativas de melhorias de benefícios que resultem de ganhos atuariais ou do retorno dos ativos do plano que já foram reconhecidos nas demonstrações financeiras se a entidade estiver obrigada, quer pelos termos formais de um plano (ou por uma obrigação construtiva que vá para além desses termos) quer pela legislação, a usar qualquer excedente no plano em benefício dos seus participantes, mesmo se o aumento dos benefícios não tiver ainda sido formalmente concedido (não há custo do serviço passado porque o aumento resultante da obrigação é uma perda atuarial, ver parágrafo 74); e

d) O aumento de benefícios adquiridos (ou seja, benefícios não condicionados a futuro emprego, ver parágrafo 58) quando, na ausência de benefícios novos ou melhorados, os empregados satisfaçam os requisitos de aquisição do direito (não há custo do serviço passado porque a entidade reconheceu o custo estimado dos benefícios como custo do serviço corrente à medida que o serviço foi sendo prestado).

Ganhos e perdas aquando da liquidação

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

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

b) O preço da liquidação, incluindo quaisquer ativos do plano transferidos e quaisquer pagamentos efetuados diretamente pela entidade no âmbito da liquidação.

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

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

98 — Em alguns casos, uma entidade adquire uma apólice de seguros para financiar alguns ou todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço dos empregados nos períodos corrente e anteriores. A aquisição de tal apólice não é uma liquidação se a entidade mantiver uma obrigação legal ou construtiva (ver parágrafo 34) de efetuar pagamentos adicionais se o segurador não pagar os benefícios dos empregados especificados na apólice de seguros. Os parágrafos 102-105 tratam do reconhecimento e mensuração dos direitos de reembolso de acordo com as apólices de seguros que não sejam ativos do plano.

Reconhecimento e mensuração: ativos do plano

Justo valor dos ativos do plano

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

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

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

Reembolsos

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

a) Reconhecer o seu direito ao reembolso como um ativo separado. A entidade deve mensurar o ativo pelo justo valor;

b) Desagregar e reconhecer as variações no justo valor do seu direito ao reembolso da mesma maneira que as variações no justo valor dos ativos do plano (ver parágrafos 110 e 111). Os componentes do custo dos benefícios definidos reconhecido de acordo com o parágrafo 106 podem ser reconhecidos líquidos das quantias relativas às variações na quantia escriturada do direito ao reembolso.

103 — Por vezes, uma entidade está em condições de pedir que uma outra parte, tal como uma seguradora, pague parte ou a totalidade das despesas necessárias para liquidar uma obrigação de benefícios definidos. As apólices de seguros elegíveis, como definidas no parágrafo 8, são ativos do plano. Uma entidade contabiliza as apólices de seguros elegíveis da mesma maneira que os outros ativos do plano e o parágrafo 102 não se aplica (ver parágrafos 34-37 e 101).

104 — Quando uma apólice de seguro detida por uma entidade não for uma apólice de seguro elegível, não é um ativo do plano. Nesses casos, aplica-se o parágrafo 102: a entidade reconhece o seu direito ao reembolso de acordo com a apólice de seguro como um ativo separado e não como uma dedução ao determinar o défice ou excedente do benefício definido.

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

Componentes do custo dos benefícios definidos

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

a) O custo do serviço (ver parágrafos 52-98) nos resultados;

b) O juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafos 109-112) nos resultados; e

c) A remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafos 113-116) diretamente no capital próprio.

107 — Outras NCRF exigem a inclusão de determinados custos de benefícios dos empregados no custo dos ativos, tais como inventários ou ativos fixos tangíveis (ver NCRF 18 — Inventários e a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis). Quaisquer custos de benefícios pós-emprego incluídos no custo de tais ativos incluem a proporção apropriada dos componentes enumerados no parágrafo 106.

108 — A remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos reconhecida diretamente no capital próprio não deve ser reclassificada nos resultados em períodos subsequentes. Contudo, a entidade pode transferir essas quantias reconhecidas diretamente no capital próprio dentro do âmbito do capital próprio.

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

109 — O juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos obtém-se multiplicando o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos pela taxa de desconto especificada no parágrafo 69, ambos determinados no início do período de relato anual, tendo em conta qualquer variação do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos durante o período em consequência do pagamento de contribuições e benefícios.

110 — O juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos pode ser considerado como incluindo os juros recebidos sobre os ativos do plano, os juros pagos sobre a obrigação de benefícios definidos e os juros referentes ao efeito do limite máximo de ativos referido no parágrafo 50.

111 — Os juros recebidos sobre os ativos do plano são um componente do retorno dos ativos do plano e obtêm-se multiplicando o justo valor dos ativos do plano pela taxa de desconto especificada no parágrafo 69,

ambos determinados no início do período de relato anual, tendo em conta qualquer variação do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos durante o período em consequência do pagamento de contribuições e benefícios. A diferença entre os juros recebidos sobre os ativos do plano e o retorno dos ativos do plano é incluída na remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos.

112 — Os juros referentes ao efeito do limite máximo de ativos fazem parte da variação total do efeito do limite máximo de ativos e obtêm-se multiplicando o efeito do limite máximo de ativos pela taxa de desconto especificada no parágrafo 69, ambos determinados no início do período de relato anual. A diferença entre esse valor e a variação total do efeito do limite máximo de ativos é incluída na remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos.

Remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos

113 — A remensuração do passivo (ativo) líquido de benefícios definidos inclui:

a) Os ganhos e perdas atuariais (ver parágrafos 114 e 115);
b) O retorno dos ativos do plano (ver parágrafo 116), excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafo 111); e
c) Qualquer variação do efeito do limite máximo de ativos, excluindo as quantias incluídas no juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos (ver parágrafo 112).

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

a) Taxas inesperadamente altas ou baixas de rotação dos empregados, de reformas antecipadas ou de mortalidade ou de aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;
b) O efeito de alterações nos pressupostos relativos às opções de pagamento dos benefícios;
c) O efeito de alterações nas estimativas da futura rotação dos empregados, das reformas antecipadas ou da mortalidade ou dos aumentos em ordenados, em benefícios (se os termos formais ou construtivos de um plano proporcionarem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos; e
d) O efeito de alterações na taxa de desconto.

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

116 — Para determinar o retorno dos ativos do plano, a entidade deduz os custos de gestão dos ativos do plano e quaisquer impostos a pagar pelo próprio plano que não sejam impostos incluídos nos pressupostos atuariais usados para mensurar a obrigação de benefícios definidos (parágrafo 62). Os outros custos administrativos não são deduzidos do retorno dos ativos do plano.

Apresentação

Compensação

117 — Uma entidade deve compensar um ativo relativo a um plano com um passivo relativo a outro plano quando, e só quando, a entidade:

a) Tiver um direito legalmente executável de usar um excedente de um plano para liquidar obrigações do outro plano; e
b) Pretender liquidar as obrigações numa base líquida ou realizar o excedente de um plano e liquidar a sua obrigação de acordo com o outro plano em simultâneo.

Componentes do custo dos benefícios definidos

118 — O parágrafo 106 exige que uma entidade reconheça o custo do serviço e o juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido de benefícios definidos nos resultados. Esta Norma não especifica de que modo uma entidade deve apresentar o custo do serviço corrente e o juro líquido sobre o passivo (ativo) líquido do benefício definido.

Outros benefícios a longo prazo dos empregados

119 — 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 jubilação ou por outro serviço duradouro;
c) Benefícios a longo prazo de incapacidade;
d) Participação nos lucros e bónus pagáveis doze meses ou mais após o fim do período no qual os empregados prestam o respetivo serviço; e
e) Remunerações diferidas pagas doze meses ou mais após o fim do período no qual seja obtida.

120 — 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. Por estas razões, esta Norma exige um método simplificado de contabilização para outros benefícios a longo prazo dos empregados. Contrariamente à contabilização exigida para os benefícios pós-emprego, este método não reconhece a remensuração diretamente no capital próprio.

Reconhecimento e mensuração

121 — 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;
b) Menos o justo valor à data do balanço dos ativos do plano (se os houver) dos quais as obrigações devem ser liquidadas diretamente.

122 — Para outros benefícios a longo prazo dos empregados, uma entidade deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias como gasto ou rendimento, exceto na medida em que outra NCRF exija ou permita a sua inclusão no custo de um ativo:

a) Custo dos serviços;
b) Custo de juros;
c) Remensuração do passivo (ativo) líquido dos outros benefícios a longo prazo;
d) Ganhos e perdas atuariais, que devem ser todos imediatamente reconhecidos;
e) Custo do serviço passado, que deve ser todo imediatamente reconhecido; e
f) Efeito de quaisquer cortes ou liquidações.

123 — Uma forma de outros benefícios a longo prazo dos empregados é o 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 reflete 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.

Benefícios de cessação de emprego

124 — 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

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

a) Quando a entidade já não pode retirar a oferta de tais benefícios; e
b) Quando a entidade reconhece os custos de uma reestruturação que se inscreve no âmbito da NCRF 21 e que implica o pagamento de benefícios de cessação de emprego.

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

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

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

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

127 — Quando uma entidade reconheça benefícios de cessação, a entidade pode também ter necessidade de contabilizar um corte de benefícios de reforma ou outros benefícios dos empregados.

Mensuração

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

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

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

Uma vez que os benefícios de cessação não são concedidos em troca de um serviço, os parágrafos 56 a 60 relativos à atribuição do benefício aos períodos de serviço não se aplicam.

Data de eficácia

129 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016.

130 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

131 — Esta Norma substitui a NCRF — 28 Benefícios dos Empregados, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Apêndice

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 15 e 16

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

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

Exemplo ilustrativo do parágrafo 19

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

Exemplo ilustrativo do parágrafo 54

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

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

Notas

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

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

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

Exemplos ilustrativos do parágrafo 57

1 — Um plano de benefícios definidos proporciona um benefício de quantia única de 100 UM pagável no momento da reforma por cada ano de serviço. É atribuído um benefício de 100 UM a cada ano. O custo do serviço corrente tem o valor presente de 100 UM. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente de 100 UM, multiplicado pelo número de anos de serviço até ao fim do período de relato. Se o benefício for pagável imediatamente quando o empregado deixa a entidade, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefício definido refletem a data em que se prevê a saída do empregado. Assim, devido ao efeito de desconto, essas quantias são inferiores às quantias que seriam determinadas se o empregado saísse no fim do período de relato.

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

Exemplos ilustrativos do parágrafo 58

1 — Um plano paga um benefício de 100 UM por cada ano de serviço. Os benefícios adquirem-se após 10 anos de serviço. É atribuído um benefício de 100 UM a cada ano. Em cada um dos dez primeiros anos o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação refletem a probabilidade de que o empregado possa não completar 10 anos de serviço.

2 — Um plano paga um benefício de 100 UM por cada ano de serviço, excluindo o serviço antes dos 25 anos de idade. Os benefícios adquirem-se imediatamente. Nenhum benefício é atribuído ao serviço antes dos 25 anos porque o serviço antes dessa data não dá lugar a benefícios (condicionados ou não condicionados). É atribuído um benefício de 100 UM a cada ano subsequente.

Exemplos ilustrativos do parágrafo 59

1 — Um plano paga um benefício de quantia única de 1 000 UM que se adquire após 10 anos de serviço. O plano não prevê qualquer benefício adicional para o serviço subsequente. Um benefício de 100 UM

(1 000 UM a dividir por dez) é atribuído a cada um dos primeiros 10 anos. O custo do serviço corrente em cada um dos 10 primeiros anos reflete a probabilidade de que o empregado não complete 10 anos de serviço. Nenhum benefício é atribuído a anos subsequentes.

2 — Um plano paga um benefício de reforma de quantia única de 2 000 UM a todos os empregados que ainda estejam empregados aos 55 anos após vinte anos de serviço, ou que ainda estejam empregados aos 65, independentemente da duração do seu serviço. Para os empregados que sejam admitidos antes dos 35, o serviço começa a dar lugar aos benefícios segundo o plano aos 35 anos (um empregado pode sair com 30 anos e regressar aos 33 sem efeito na quantia ou calendário dos benefícios). Esses benefícios estão condicionados a serviço futuro. O serviço para além dos 55 também não dará lugar a uma quantia material de benefícios futuros. Para estes empregados, a entidade atribui um benefício de 100 UM (2 000 UM a dividir por 20) a cada ano entre os 35 e os 55 anos de idade. Para os empregados que sejam admitidos entre os 35 e os 45 anos, o serviço para além de 20 anos não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios adicionais. Para esses empregados, a entidade atribui um benefício de 100 (2 000 a dividir por 20) a cada um dos primeiros 20 anos. Para um empregado que seja admitido aos 55, o serviço para além de 10 anos não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios futuros. Para este empregado, a entidade atribui um benefício de 200 UM (2 000 UM a dividir por 10) a cada um dos 10 primeiros anos. Para todos os empregados, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação refletem a probabilidade de que o empregado possa não completar o necessário período de serviço.

3 — Um plano médico pós-emprego reembolsa 40 % dos custos médicos pós-emprego de um empregado se o mesmo sair depois de mais de dez e menos de vinte anos de serviço e 50 % desses custos se o empregado sair após vinte ou mais anos de serviço. Segundo a fórmula de benefícios do plano, a entidade atribui 4 % do valor presente dos custos médicos esperados (40 % a dividir por dez) a cada um dos primeiros 10 anos e 1 % (10 % a dividir por 10) a cada um dos segundos 10 anos. O custo do serviço corrente em cada ano reflete a probabilidade de que o empregado possa não completar o período de serviço necessário para obter parte ou a totalidade dos benefícios. Para os empregados que se espera venham a sair passados menos de dez anos, nenhum benefício é atribuído.

4 — Um plano médico pós-emprego reembolsa 10 % dos custos médicos pós-emprego de um empregado se um empregado sair depois de mais de dez e menos de vinte anos de serviço e 50 % desses custos se o empregado sair após vinte ou mais anos de serviço. O serviço em anos posteriores conduzirá a um nível de benefícios materialmente mais elevado do que em anos recentes. Portanto, para os empregados que se espera venham a sair após vinte ou mais anos, a entidade atribui o benefício numa base de linha reta segundo o parágrafo 57. O serviço para além de vinte anos não dará lugar a qualquer quantia material de benefícios futuros. Portanto, o benefício atribuído a cada um dos primeiros vinte anos é de 2,5 % do valor presente dos custos médicos esperados (50 % a dividir por vinte). Para os empregados que se espere venham a sair entre os dez e vinte anos, o benefício atribuído a cada um dos primeiros 10 anos é de 1 % do valor presente dos custos médicos esperados. Para estes empregados, nenhum benefício é atribuído ao serviço entre o final do décimo ano e a data estimada de saída. Para os empregados que se espera venham a sair passados menos de dez anos, nenhum benefício é atribuído.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 60

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

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 124-128

Contexto

Na sequência de uma aquisição recente, uma entidade planeia encerrar uma fábrica dentro de dez meses e, nessa altura, cessar o emprego de todos os empregados remanescentes dessa fábrica. Uma vez que a entidade necessita das competências dos empregados da fábrica para terminar alguns contratos, anuncia um plano de cessação nos seguintes termos. Cada empregado que permanecer na empresa e prestar serviço até ao encerramento da fábrica receberá, à data da cessação do emprego, um pagamento em dinheiro de 30 000 UM. Os empregados que saírem antes do encerramento da fábrica receberão 10 000 UM. A fábrica tem 120 empregados. À data em que anuncia o plano, a entidade espera que 20 dos empregados saiam antes do encerramento da fábrica. Assim, o total dos fluxos de saída de caixa previstos nos termos do plano ascende a 3 200 000 UM (ou seja, 20 × 10 000 UM + 100 × 30 000 UM). Conforme exigido no parágrafo 160, a entidade contabiliza os benefícios concedidos em troca da cessação de emprego como benefícios de cessação e contabiliza os benefícios concedidos em troca de serviços como benefícios a curto prazo dos empregados.

Benefícios de cessação de emprego

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

Benefícios concedidos em troca de serviço

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

20 de julho de 2015. — O Secretário-Geral do Ministério das Finanças, *Rogério Manuel Aroso Peixoto Rodrigues*.

208811418

Aviso n.º 8257/2015

Pelo Despacho n.º 263/2015-XIX do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 16 de julho de 2015, foi homologada a seguinte Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho:

Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

1 — Objetivo

1.1 — Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem como objetivo estabelecer os aspetos de reconhecimento e mensuração extraídos das correspondentes NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às Pequenas Entidades (PE), tal como são definidas pelo decreto-lei que instituiu o SNC, adiante designadas pela sigla PE.

2 — Âmbito

2.1 — Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades que cumpram os requisitos para serem classificadas como PE, desde que não optem por aplicar o conjunto completo das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF).

2.2 — Às matérias contempladas em NCRF que não se encontrem explicitamente tratadas na presente norma deve ser aplicado o disposto no ponto 2.3.

2.3 — Sempre que esta Norma não responda a aspetos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transações ou situações, e a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista tão-somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada, às:

a) NCRF e Normas Interpretativas (NI);

b) Normas Internacionais de Contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho;