Termos/expressões	Definições
Vida económica	É: *a*) O período durante o qual se espera que um activo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes; ou *b*) O número de unidades de produção, ou similares, que se espera que seja obtido a partir do activo por um ou mais utentes.
Vida útil	É: *a*) O período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou *b*) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

Apêndice II — Processo de transição para o novo SNC pelas pequenas entidades — Ponto 5 da NCRF-PE

Nota prévia: O presente documento não faz parte da norma e foi preparado visando facilitar a organização dos procedimentos de transição das pequenas entidades do SNC em base POC para o novo SNC.

Nas pequenas entidades, o processo de transição do SNC em base POC para o novo SNC, pode ser desenvolvido nos seguintes termos:

1 — As quantias referentes ao exercício de 2009 incluídas nas demonstrações financeiras referentes a esse exercício apresentadas com base nas regras do Plano Oficial de Contabilidade e Directrizes Contabilísticas, deverão ser reconvertidas considerando as regras da NCRF-PE;

2 — Essa reconversão implica a preparação de um Balanço de Abertura, a 1 de Janeiro de 2010, que será a reclassificação do Balanço de 31 de Dezembro de 2009. Para proceder à reconversão haverá que considerar procedimentos de *i*) reclassificação, ii) reconhecimento, iii) desreconhecimento e iv) mensuração.

3 — O procedimento de reclassificação consiste na transferência dos saldos das contas existentes por força da utilização do Plano Oficial de Contabilidade, para as contas definidas no código de contas SNC.

4 — Os procedimentos de reconhecimento e desreconhecimento referem-se à inclusão ou eliminação de rubricas de Balanço por força da aplicação da NCRF-PE.

5 — Uma possível sistematização dos procedimentos referidos nos parágrafos 2 e 3, pode ser a seguinte:

i) Quanto aos activos e passivos que já eram reconhecidos nos termos do POC e das Directrizes Contabilísticas e que satisfaçam as respectivas definições e critérios de reconhecimento descritos na NCRF-PE, os mesmos devem ser reclassificados. Exemplos desta situação podem encontrar-se, designadamente, quanto aos saldos de caixa, depósitos à ordem, clientes, fornecedores e estado e outros entes públicos;

ii) Quanto aos activos e passivos que, por força da aplicação do POC e das Directrizes Contabilísticas não se encontravam no Balanço, mas que passam a satisfazer as respectivas definições e critérios de reconhecimento descritos na NCRF-PE, devem ser reconhecidos. Tal acontece, por exemplo, quanto a alguns instrumentos financeiros;

iii) Quanto aos activos e passivos que encontrando-se no Balanço por força da aplicação do POC e das Directrizes Contabilísticas, não satisfaçam as respectivas definições e critérios de reconhecimento descritos na NCRF PE, devem ser desreconhecidos. Exemplos desta situação são, designadamente, alguns intangíveis, tais como as despesas de instalação e as de investigação.

6 — Os registos contabilísticos relativos a reconhecimentos e desreconhecimentos de activos e passivos acima referidos, devem ter como contrapartida a rubrica de resultados transitados.

27 de Agosto de 2009. — Pelo Secretário-Geral, em substituição, *Ana Bernardo*.

202246927

Aviso n.º 15655/2009

Pelo Despacho n.º 588/2009/MEF do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Agosto de 2009, em substituição do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, 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:

Norma contabilística e de relato financeiro 1

Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 1 — Apresentação de Demonstrações Financeiras, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafos 1 e 2)

1 — O objectivo 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 dos fluxos de caixa é desenvolvidamente tratada na NCRF 2.

2 — Não se encontram contempladas nesta Norma as matérias objecto dos capítulos "Âmbito", "Definições" e "Considerações Gerais" da IAS 1 — Apresentação de Demonstrações Financeiras, uma vez que estão vertidas no capítulo 2 (Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Âmbito (parágrafo 3)

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 (parágrafos 4 e 5)

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

5 — Esta Norma usa por vezes o termo "divulgação" num sentido lato, englobando itens apresentados na face do 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 também são exigidas por outras Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Identificação das demonstrações financeiras (parágrafos 6 a 8)

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

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 objecto 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 (parágrafo 9)

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 (parágrafos 10 a 30)

Distinção corrente/não corrente (parágrafos 10 a 13)

10 — Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do 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 activo 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 activos e passivos correntes e não correntes na face do balanço proporciona informação útil ao se distinguir os activos 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 activos 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 activos 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 activos financeiros e de passivos financeiros. Os activos financeiros incluem dívidas a receber comerciais e outras e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data prevista para a recuperação e liquidação de activos e de passivos não monetários tais como inventários e provisões é também útil, quer os activos e passivos sejam ou não classificados 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.

Activos correntes (parágrafos 14 a 16)

14 — Um activo 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 uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros activos devem ser classificados como não correntes.
15 — Esta Norma usa a expressão "não corrente" para incluir activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo.
16 — O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de activos 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 activos correntes incluem activos (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 activos correntes também incluem activos essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados e a parte corrente de activos financeiros não correntes.

Passivos correntes (parágrafos 17 a 24)

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 custos relativos a empregados e outros custos 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 mais de doze meses após a data do balanço. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos activos 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 a 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 rectificar 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) Rectificação de um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo; e
(c) A recepção, da parte do mutuante, de um período de graça para rectificar 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 na face do balanço (parágrafos 25 a 28)

25 — A informação mínima a apresentar na face do balanço consta do respectivo modelo publicado em Portaria.

26 — Linhas de itens adicionais, títulos e sub totais podem ser apresentados na face do balanço quando tal apresentação for relevante para uma melhor compreensão da posição financeira da entidade.

27 — Uma entidade deve divulgar, ou na face do 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 activo fixo tangível são desagregados em classes de acordo com a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis;

(b) As contas a receber são desagregadas em contas a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pré-pagamentos 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 bens 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 (parágrafos 29 e 30)

29 — Uma entidade deve divulgar o seguinte no anexo:

(a) Para cada classe de capital por acções:

(i) A quantidade de acções emitidas e inteiramente pagas, e emitidas mas não inteiramente pagas;

(ii) Os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;

(iii) Quantidade de acções da entidade detidas pela própria entidade ou por subsidiárias ou associadas; e

(b) Uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do capital próprio.

30 — Uma entidade sem capital por acções, deve divulgar informação equivalente à exigida no parágrafo 29.

31 — Uma entidade deve divulgar a desagregação dos montantes inscritos em caixa e em depósitos bancários.

Demonstração dos resultados (parágrafos 32 a 36)

Resultados do período (parágrafo 32)

32 — 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 face da demonstração dos resultados (parágrafos 33 a 36)

33 — A informação mínima a apresentar na face da demonstração dos resultados consta do respectivo modelo publicado em Portaria.

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

35 — Uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo.

36 — 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.

Informação a ser apresentada no anexo (parágrafos 37 e 38)

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

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

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

(b) Alienações de itens de activos 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 (parágrafos 39 a 42)

39 — As rubricas a incluir na face da demonstração das alterações no capital próprio constam do respectivo modelo publicado em Portaria.

40 — As alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período. Com a excepção das alterações resultantes de transacções 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 transacção directamente relacionados com tais transacções, a alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas, gerada pelas actividades da entidade durante esse período (quer esses itens de rendimentos e de gastos sejam reconhecidos nos resultados ou directamente como alterações no capital próprio).

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

42 — A NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros exige ajustamentos retrospectivos para efectuar alterações nas políticas contabilísticas, até ao ponto que seja praticável, excepto quando as disposições transitórias noutra Norma o exijam de outra forma. A NCRF 4 também exige que as reexpressões para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até ao ponto em que seja praticável. Os ajustamentos retrospectivos e as reexpressões retrospectivas são feitos no saldo dos resultados transitados, excepto quando uma Norma exija ajustamentos retrospectivos 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 correcções de erros. Estes ajustamentos são divulgados para cada período anterior e no início do período.

Anexo (parágrafos 43 a 48)

Estrutura (parágrafos 43 a 45)

43 — O anexo deve:

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

(b) Divulgar a informação exigida pelas NCRF que não seja apresentada na face do 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 na face do 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.

44 — As notas do anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item na face do 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.

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

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

(b) Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;

(c) Resumo das principais políticas contabilísticas adoptadas;

(d) Informação de suporte de itens apresentados na face do 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 carácter ambiental.

Divulgações de políticas contabilísticas (parágrafos 46 e 47)

46 — 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.

47 — Uma entidade deve divulgar, no resumo das políticas contabilísticas significativas ou outras notas, os juízos de valor, com a excepção 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 (parágrafo 48)

48 — 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 activos e passivos durante o período contabilístico seguinte.

Data de eficácia (parágrafo 49)

49 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 2

Demonstração de fluxos de caixa

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 7 — Demonstrações de Fluxos de Caixa, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo 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 (parágrafo 2)

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 (parágrafos 3 a 6)

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

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

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

Actividades operacionais: são as principais actividades produtoras de rédito da entidade e outras actividades 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 (parágrafos 4 a 6)

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 ele tem de ser prontamente convertível para uma quantia conhecida de dinheiro e estar sujeito a um risco insignificante de alterações de valor. Por isso, um investimento só se qualifica normalmente como um equivalente de caixa quando tiver um vencimento a curto prazo, seja três meses ou menos a partir da data de aquisição. Os investimentos de capital próprio são excluídos dos equivalentes de caixa a menos que sejam, em substância, equivalentes de caixa, por exemplo no caso de acções preferenciais adquiridas dentro de um curto período do seu vencimento e com uma data específica de remição.

5 — Os empréstimos bancários obtidos são geralmente considerados como actividades 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 actividades 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 (parágrafos 7 a 13)

7 — A demonstração de fluxos de caixa deve relatar os fluxos de caixa durante o período classificados por actividades operacionais, de investimento e de financiamento, conforme modelo publicado em Portaria.

8 — A classificação por actividades proporciona informação que permite aos utentes determinar o impacto dessas actividades 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 actividades.

Actividades operacionais (parágrafos 9 a 11)

9 — A quantia de fluxos de caixa proveniente de actividades 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 actividades operacionais são principalmente derivados das principais actividades 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 actividades operacionais são:

(a) Recebimentos de caixa provenientes da venda de bens e da prestação de serviços;
(b) Recebimentos de caixa provenientes de *royalties,* honorários, comissões e outros réditos;
(c) Pagamentos de caixa a fornecedores de bens e serviços;
(d) Pagamentos de caixa a e 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 actividades; e
(f) Recebimentos e pagamentos de caixa de contratos detidos com a finalidade de negócio.

Algumas transacções, tal como a alienação de um elemento do activo fixo tangível originam ganhos ou perdas que são incluídos na demonstração dos resultados. Contudo, os fluxos de caixa relacionados com estas transacções são classificados como pertencentes a actividades de investimento.

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 actividades operacionais. De forma semelhante, os adiantamentos de caixa e empréstimos feitos por instituições financeiras são geralmente classificados como actividades operacionais desde que se relacionem com as principais actividades geradoras de rédito dessa entidade.

Actividades de investimento (parágrafo 12)

12 — A divulgação separada dos fluxos de caixa provenientes das actividades de investimento é importante porque os fluxos de caixa representam a extensão pela qual os dispêndios foram feitos relativamente a recursos destinados a gerar rendimento e fluxos de caixa futuros. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de investimento:

(a) pagamentos de caixa para aquisição de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos a longo prazo. Estes pagamentos incluem

os relacionados com custos de desenvolvimento capitalizados e activos fixos tangíveis auto construídos;

(b) recebimentos de caixa por vendas de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos a longo prazo;

(c) Pagamentos de caixa para aquisição de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras 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 de 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 de *forward,* contratos de opção e contratos de *swap,* excepto quando os contratos sejam mantidos para as finalidades do negócio, ou os pagamentos sejam classificados como actividades de financiamento; e

(h) Recebimentos de caixa provenientes de contratos de futuros, contratos *forward,* contratos de opção e contratos de *swap,* excepto quando os contratos sejam mantidos para as finalidades do negócio, ou os recebimentos sejam classificados como actividades de financiamento.

Actividades de financiamento (parágrafo 13)

13 — A divulgação separada de fluxos de caixa provenientes das actividades de financiamento é importante porque é útil na predição de reivindicações futuras de fluxos de caixa pelos fornecedores de capitais à entidade. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento:

(a) Recebimentos de caixa provenientes da emissão de acções ou de outros instrumentos de capital próprio;

(b) Pagamentos de caixa por aquisição de acções (quotas) próprias, redução do capital ou amortização de acções (quotas);

(c) Recebimentos provenientes da emissão de certificados de dívida, empréstimos, livranças, obrigações, hipotecas e outros empréstimos obtidos a curto ou longo prazo;

(d) Desembolsos de caixa de quantias de empréstimos obtidos; e

(e) Pagamentos de caixa por um locatário para a redução de uma dívida em aberto relacionada com uma locação financeira.

Relato de fluxos de caixa das actividades operacionais (parágrafos 14 a 15)

14 — Uma entidade deve relatar os fluxos de caixa provenientes de actividades operacionais pelo uso do método directo, 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 quer:

(a) A partir dos registos contabilísticos da entidade; quer

(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 actividade 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 actividades de investimento e de financiamento (parágrafo 16)

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

Relato de fluxos de caixa numa base líquida (parágrafo 17)

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

(a) Recebimentos e pagamentos (de caixa) por conta de clientes quando o fluxo de caixa reflicta as actividades do cliente e não os da entidade; e

(b) Recebimentos e pagamentos (de caixa) dos itens em que a rotação seja rápida, as quantias sejam grandes e os vencimentos sejam curtos.

Fluxos de caixa em moeda estrangeira (parágrafos 18 a 21)

18 — Os fluxos de caixa resultantes de transacções 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 à 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 às 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 começo e no fim do período. Esta quantia é apresentada separadamente da dos fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se as houver, caso esses fluxos de caixa tivessem sido relatados às taxas de câmbio do fim do período.

Juros e dividendos (parágrafos 22 a 25)

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 a período quer como actividade 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 respectivamente porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retornos do investimento.

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 actividades 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 (parágrafo 26)

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

Investimentos em subsidiárias, em associadas e em empreendimentos conjuntos (parágrafos 27 e 28)

27 — Quando se contabilizar um investimento numa associada ou numa subsidiária contabilizado pelo uso do método da equivalência patrimonial ou pelo método do custo, uma investidora restringe o seu relato na demonstração de fluxo de caixa aos fluxos de caixa entre ela própria e a investida, como por exemplo, aos dividendos e adiantamentos.

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.

Aquisições e alienações de subsidiárias e de outras unidades empresariais (parágrafos 29 a 31)

29 — Os fluxos de caixa agregados provenientes de aquisições e de alienações de subsidiárias ou de outras unidades empresariais devem ser apresentados separadamente e classificados como actividades de investimento.

30 — Uma entidade deve divulgar, agregadamente, no que respeita tanto a aquisições como a alienações de subsidiárias ou de outras unidades empresariais durante o período cada um dos seguintes pontos:

(a) A retribuição total da compra ou da alienação;
(b) A parte da retribuição da compra ou da alienação liquidada por meio de caixa e seus equivalentes;
(c) A quantia de caixa e seus equivalentes na subsidiária ou na unidade empresarial adquirida ou alienada; e
(d) A quantia dos activos e passivos que não sejam caixa ou seus equivalentes na subsidiária ou unidade empresarial adquirida ou alienada, resumida por cada categoria principal.

31 — A quantia agregada de dinheiro pago ou recebido como retribuição de compra ou de venda é relatada na demonstração de fluxos de caixa, pelo líquido de caixa e seus equivalentes adquiridos ou alienados.

Transacções que não sejam por caixa (parágrafos 32 e 33)

32 — As transacções de investimento e de financiamento que não exijam o uso de caixa ou seus equivalentes devem ser excluídas de uma demonstração de fluxos de caixa. Tais operações devem ser divulgadas noutra parte das demonstrações financeiras de tal maneira que proporcionem toda a informação relevante acerca das actividades de investimento e de financiamento.

33 — Algumas actividades de financiamento e de investimento não têm um impacto directo nos fluxos correntes de caixa se bem que afectem a estrutura do capital e do activo da entidade. A exclusão das transacções que não sejam de caixa da demonstração de fluxos de caixa é consistente com o objectivo dessa demonstração porque esses elementos não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de operações que não sejam de caixa são:

(a) A aquisição de activos quer pela assunção de passivos directamente relacionados ou por meio de uma locação financeira;
(b) A aquisição de uma entidade por meio de uma emissão de capital; e
(c) A conversão de dívidas em capital.

Outras divulgações (parágrafo 34)

34 — Uma entidade deve divulgar, juntamente com um comentário, a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes detidos pela entidade, que não estejam disponíveis para uso pelo grupo.

Data de eficácia (parágrafo 35)

35 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 3

Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Relato Financeiro IFRS 1 — Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

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

(a) Seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
(b) Proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF; e
(c) Possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

Âmbito (parágrafos 2 e 3)

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 adopta as NCRF, para o que emite uma declaração explícita dessa situação.

Definições (parágrafo 4)

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 activo 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 as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

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

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

Reconhecimento e mensuração (parágrafos 5 a 11)

Balanço de abertura de acordo com as NCRF (parágrafo 5)

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 segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

Politicas contabilísticas (parágrafos 6 a 8)

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

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

(a) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;
(b) Não reconhecer itens como activos ou passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;
(c) Reclassificar itens que reconheça segundo os PCGA anteriores como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo, passivo ou componente do capital próprio segundo as NCRF; e
(d) Aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos 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 transacções anteriores à data da transição para as NCRF. Por conseguinte, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados transitados (ou, se apropriado, noutro item do capital próprio) à data da transição para as NCRF.

Excepções (parágrafos 9 a 11)

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

(a) Isenções de alguns requisitos de outras NCRF; e
(b) Proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NCRF.

Isenções (parágrafo 10)

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, nos termos estabelecidos nos parágrafos 15 a 23, 25A alíneas *a*) e *b*) e 25F da IFRS 1 — Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro:

(a) Concentrações de actividades empresariais;
(b) Justo valor ou revalorização como custo considerado;
(c) Benefícios dos empregados;
(d) Diferenças de transposição cumulativas;
(e) Instrumentos financeiros compostos;
(f) A designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos; e
(g) Locações.

Proibições (parágrafo 11)

11 — Esta Norma proíbe a aplicação retrospectiva das seguintes matérias de outras NCRF, nos termos estabelecidos nos parágrafos 27 a 34A e o último período do 34B da IFRS 1 — Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro:

(a) Desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros;
(b) Contabilidade de cobertura;
(c) Estimativas; e
(d) Activos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

Apresentação e divulgações (parágrafos 12 a 18)

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

Informação comparativa (parágrafo 13)

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 (parágrafo 14)

14 — Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as NCRF afectou a sua posição financeira, o seu desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa relatados. 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 segundo as NCRF, entre:

(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 segundo os PCGA anteriores

(b) A reconciliação do lucro ou perda relatado segundo os PCGA anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, com o lucro ou a perda segundo as NCRF relativo ao 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 que a NCRF 12 — Imparidade de Activos teria exigido 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) a 14 (b) devem distinguir entre correcção desses erros e alterações às políticas contabilísticas.
17 — A NCRF 4 — Politicas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros, não trata de alterações nas políticas contabilísticas que ocorrem quando uma entidade adopta as NCRF pela primeira vez. Por essa razão, os requisitos da NCRF 4 relativos às divulgações de alterações às 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 (parágrafo 19)

19 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2010.

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, excepto nos casos em que esta Norma permita excepções ou proíba aplicação retrospectiva:

(a) Reconhecimento de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;
(b) Desreconhecimento de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;
(c) Reclassificação de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, 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 activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Reconhecimento

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

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

Desreconhecimento

3 — Exemplos de activos 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 — Activos e passivos que podem ter de ser reclassificados referir-se-ão, por exemplo, a:

(a) Activos detidos para venda;
(b) Unidades operacionais descontinuadas;
(c) Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
(d) Activos biológicos; e
(e) Subsídios e apoios do Governo.

Mensuração

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

(a) *Goodwill;*
(b) Activos e passivos relacionados com locações financeiras;
(c) Propriedades de investimento;
(d) Imparidade de activos;
(e) Exploração e avaliação de recursos minerais;
(f) Activos 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

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 8 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafos 1 e 2)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os critérios para a selecção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e divulgação das alterações nas políticas contabilísticas e correcções 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, excepto aqueles que digam respeito a alterações nas políticas contabilísticas, são estabelecidos na NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

Âmbito (parágrafos 3 e 4)

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

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

Definições (parágrafos 5 e 6)

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 activo ou de um passivo, ou a quantia de consumo periódico de um activo, que resulta da avaliação do presente estado dos activos 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 correcções de erros.

Aplicação prospectiva: de uma alteração numa política contabilística e de reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respectivamente, é:

(a) A aplicação da nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições, que ocorram após a data em que a política seja alterada; e
(b) O reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro afectados pela alteração.

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

Erros de períodos anteriores: são omissões, e declarações incorrectas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorrecto, 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, descuidos ou interpretações incorrectas 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 retrospectivamente uma alteração na política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro se:

(a) Os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva não forem determináveis;
(b) A aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da entidade nesse período; ou
(c) A aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objectivamente 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 incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e natureza da omissão ou declaração incorrecta ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão e a natureza do item, ou uma combinação de ambas, podem ser o factor determinante.

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro: são as Normas e Interpretações 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 retrospectiva: é a correcção 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 incorrecta 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 actividades 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 (parágrafos 7 a 26)

Selecção e aplicação de políticas contabilísticas (parágrafos 7 a 10)

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

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

9 — Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transacção, 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 com fidedignidade a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
(ii) Reflictam a substância económica de transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;
(iii) Sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos;
(iv) Sejam prudentes; e
(v) Sejam completas em todos os aspectos 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 e a orientação das Normas e Interpretações que tratam de assuntos semelhantes e relacionados; e
(b) As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos na Estrutura Conceptual.

Consistência de políticas contabilísticas (parágrafo 11)

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

Alterações nas políticas contabilísticas (parágrafos 12 a 16)

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

(a) For exigida por uma Norma ou Interpretação; ou
(b) Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, 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 transacções, outros acontecimentos, ou condições, que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e
(b) A aplicação de uma nova política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições, que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.

15 — A aplicação inicial de uma política para regularizar activos em conformidade com a NCRF 6 — Activos Intangíveis ou a NCRF 7 — Activos 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 26 não se aplicam à alteração na política descrita no parágrafo 15.

Aplicar alterações nas políticas contabilísticas (parágrafos 17 e 18)

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

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

Aplicação retrospectiva (parágrafo 19)

19 — Sem prejuízo do disposto no parágrafo 20, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente de acordo com o parágrafo 17 (a) ou 17 (b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado 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 retrospectiva (parágrafos 20 a 24)

20 — Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelo parágrafo 17 (a) ou 17(b), uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente excepto 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 activos e passivos no início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve fazer um ajustamento correspondente no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado 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 prospectivamente a partir da data mais antiga em que seja praticável fazê-lo.
23 — Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, ela aplica a nova política contabilística à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva 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 afectado 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 Interpretação). 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 retrospectiva 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 prospectiva 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 activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. A alteração numa política contabilística é permitida mesmo que seja impraticável fazer a sua aplicação prospectiva a qualquer período anterior. Os parágrafos 45 a 48 proporcionam orientação quando for impraticável aplicar uma nova política contabilística a um ou mais períodos anteriores.

Divulgações (parágrafos 25 e 26)

25 — Quando a aplicação inicial de uma Norma ou de uma Interpretação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, salvo se for impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

(a) O título da Norma ou da Interpretação;
(b) A natureza da alteração na política contabilística; e
(c) A quantia de ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.
26 — Quando uma alteração voluntária em políticas contabilísticas tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, mas é impraticável determinar a quantia de ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:

(a) A natureza da alteração na política contabilística;
(b) As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante;
(c) A quantia do ajustamento para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto que seja praticável; e
(d) A quantia de ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

Alterações nas estimativas contabilísticas (parágrafos 27 a 35)

27 — Como consequência das incertezas inerentes às actividades 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 activos e passivos financeiros;
(d) A vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados em, activos depreciáveis; e
(e) Obrigações respeitantes a garantias.

28 — O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não diminui a sua fiabilidade.
29 — 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 correcção de um erro.
30 — 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.
31 — O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 0, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados do:

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

32 — Até ao ponto em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em activos 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, activo ou passivo relacionado no período da alteração.
33 — O reconhecimento prospectivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transacções, outros acontecimentos ou condições a partir da data de alteração na estimativa. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afectar 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 afecta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil de, ou no modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados num activo depreciável, afecta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do activo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito, caso exista, em futuros períodos é reconhecido como rendimento ou gasto nesses futuros períodos.

Divulgações (parágrafos 34 e 35)

34 — Uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito em futuros períodos, excepto quando for impraticável calcular esse efeito.
35 — Se a quantia do efeito em futuros períodos não for divulgada porque a estimativa do mesmo é impraticável, uma entidade deve divulgar esse facto.

Erros (parágrafos 36 a 44)

36 — 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 37 a 42).
37 — Sem prejuízo do disposto no parágrafo 38, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente 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 activos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado.

Limitações à reexpressão retrospectiva (parágrafos 38 a 43)

38 — Um erro do período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospectiva excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito cumulativo do erro.
39 — 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 activos, passivos e capital próprio para o período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospectiva (que pode ser o período corrente).
40 — 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 prospectivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável.
41 — A correcção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre exercícios anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, é reexpressa para períodos tão antigos quanto tal seja praticável.
42 — 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 40, reexpressa a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga em que tal seja praticável. Por isso, ela ignora a parte da reexpresão cumulativa dos activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. Os parágrafos 45 a 48 proporcionam orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro para um ou mais períodos anteriores.
43 — As correcções 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 correcção de um erro.

Divulgação de erros de períodos anteriores (parágrafo 44)

44 — Ao aplicar o parágrafo 37, uma entidade deve divulgar o seguinte:

(a) A natureza de um erro de um período anterior;
(b) Até ao ponto em que tal seja praticável, a quantia de correcção para cada período anterior apresentado;
(c) A quantia da correcção no início do período anterior mais antigo apresentado; e
(d) Se a reexpressão retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

Impraticabilidade com respeito à aplicação retrospectiva e à reexpressão retrospectiva (parágrafos 45 a 48)

45 — 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 retrospectiva de uma nova política contabilística (incluindo, para a finalidade dos parágrafos 46 a 48, a sua aplicação prospectiva a períodos anteriores) quer a reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável recriar essa informação.
46 — É frequentemente necessário fazer estimativas de aplicação de uma política contabilística a elementos das demonstrações financeiras reconhecidos ou divulgados com respeito a transacções, outros acontecimentos ou condições. A estimativa encerra alguma subjectividade e as estimativas podem ser feitas após a data do balanço. É mais difícil fazer estimativas quando se aplica retrospectivamente uma política contabilística ou se faz uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, devido ao período de tempo mais longo que pode ter decorrido desde a transacção, outro acontecimento ou condição afectados. Contudo, o objectivo das estimativas relacionadas com

períodos anteriores permanece o mesmo que para as estimativas feitas no período corrente, nomeadamente, para que a estimativa reflicta as circunstâncias que existiam quando a transacção, outro acontecimento ou condição ocorreram.

47 — Por isso, aplicar retrospectivamente 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 transacção, 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 ou em contributos observáveis) é impraticável distinguir estes tipos de informação. Quando a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva 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.

48 — Não deve ser usada percepção 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 activos financeiros previamente classificados como investimentos detidos até à maturidade, ela não altera a respectiva 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 correcção fiável da informação comparativa.

Data de eficácia (parágrafo 49)

49 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 5

Divulgações de Partes Relacionadas

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 24 — Divulgações de Partes Relacionadas, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo 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 afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos pendentes com as mesmas.

Âmbito (parágrafos 2 e 3)

2 — Esta Norma deve ser aplicada ao:

(a) Identificar relacionamentos e transacções com partes relacionadas;

(b) Identificar saldos pendentes 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 — No conjunto das transacções e saldos pendentes com partes relacionadas, só não serão objecto de divulgação as transacções e saldos pendentes intragrupo (empresa-mãe e subsidiárias), tratando-se das demonstrações financeiras consolidadas.

Finalidade das divulgações de partes relacionadas (parágrafos 4 a 7)

4 — Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e negócios. Por exemplo, as entidades realizam frequentemente parte das suas actividades através de subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas. Nestas circunstâncias, a capacidade da entidade afectar 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 efectuar transacções 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 transacções 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 afectados por um relacionamento com partes relacionadas mesmo que não ocorram transacções entre si. A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afectar as transacções 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 actividade 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 actividades de pesquisa e desenvolvimento).

7 — Por estas razões, o conhecimento de transacções, saldos pendentes e relacionamentos com partes relacionadas pode afectar 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 (parágrafos 8 a 10)

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 actividade económica a fim de obter benefícios da mesma.

Controlo conjunto: é a partilha de controlo, acordada contratualmente, de uma actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade 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 actividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de acções, 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 afectividade e os filhos do indivíduo;

(b) Filhos do cônjuge ou de pessoa com análoga relação de afectividade; e

(c) Dependentes do indivíduo, do cônjuge ou de pessoa com análoga relação de afectividade.

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

(a) Directa, ou indirectamente 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, directa ou indirectamente 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, direcção e controlo das actividades da entidade, directa ou indirectamente, 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 de curto prazo de empregados no activo, 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 de 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 por cessação de emprego; e
(e) Pagamento com base em acções.

Transacção 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 governamentais (estatais), simplesmente em virtude dos seus negócios normais com uma entidade (embora possam afectar a liberdade de acção 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 transaccione um volume significativo de negócios meramente em virtude da dependência económica resultante.

Divulgações (parágrafos 11 a 17)

11 — Os relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transacções 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.
12 — Uma entidade deve divulgar a remuneração do pessoal chave da gestão no total e para cada uma das seguintes categorias:

(a) Benefícios de curto prazo dos empregados;
(b) Benefícios pós-emprego;
(c) Outros benefícios de longo prazo;
(d) Benefícios por cessação de emprego; e
(e) Pagamento com base em acções.

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

(a) A quantia das transacções;
(b) A quantia dos saldos pendentes;
(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.

14 — As divulgações exigidas no parágrafo 13 devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias:

(a) 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 respectiva entidade-mãe; e
(g) Outras partes relacionadas.

15 — Seguem-se exemplos de transacções 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 activos;
(c) Prestação ou recepção 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; e
(i) Liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de outra parte.

16 — As divulgações de que as transacções com partes relacionadas foram feitas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transacções em que não existe relacionamento entre as partes são feitas apenas se esses termos puderem ser fundamentados.
17 — Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados agregadamente, excepto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade.

Data de eficácia (parágrafo 18)

18 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 6

Activos intangíveis

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 38 — Activos Intangíveis, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.
Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

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

Âmbito (parágrafos 2 a 7)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos intangíveis, excepto:

(a) Activos intangíveis que se encontrem no âmbito de outra Norma;
(b) Activos financeiros, tal como definidos na IAS 39 — Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;
(c) O reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a NCRF 16 — Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); e
(d) Dispêndios com o desenvolvimento e extracção de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

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

(a) Activos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso ordinário da actividade empresarial (ver a NCRF 18 — Inventários e a NCRF 19 — Contratos de Construção);
(b) Activos por impostos diferidos (ver NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento);
(c) Locações que estejam dentro do âmbito da NCRF 9 — Locações;
(d) Activos provenientes de benefícios de empregados;
(e) Activos financeiros tal como definidos na IAS 39 — Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, bem como activos 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 actividades empresariais (ver a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais).
(g) Activos 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 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

4 — Alguns activos 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 activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado segundo a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis ou como um activo 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 ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse *software* específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o *software* não for uma parte integrante do *hardware* respectivo, o *software* de computador é tratado como um activo intangível.
5 — Esta Norma aplica-se, entre outras coisas, a dispêndios com publicidade, formação, arranque e actividades de pesquisa e desenvolvimento. As actividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas actividades possam resultar num activo com substância física (por exemplo, num protótipo), o elemento físico do activo é secundário em relação ao seu componente intangível, i.e. o conhecimento incorporado no mesmo.
6 — No caso de uma locação financeira, o activo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário contabiliza um activo 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 actividades ou transacções forem tão especializadas que dêem 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 extracção de, petróleo, gás e depósitos minerais em indústrias extractivas e no caso de contratos de seguros. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios com tais actividades e contratos. Porém, esta Norma aplica-se a outros activos intangíveis usados (tais como *software* de computador), e a outros dispêndios incorridos (tais como custos de arranque), em indústrias extractivas.

Definições (parágrafos 8 a 17)

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

Activo: 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.

Activo intangível: é um activo não monetário identificável sem substância física.
Activos monetários: são dinheiros detidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.
Amortização: é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo 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 activo no momento da sua aquisição ou construção, ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.
Data de acordo: é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é alcançado e, no caso de entidades publicamente cotadas, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitou a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo sobre a adquirida.
Desenvolvimento: é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.
Justo valor: é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.
Mercado activo: 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 activo, 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 perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.
Quantia depreciável: é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
Quantia escriturada: é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.
Valor específico para a entidade: é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.
Valor residual: de um activo é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo 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 activo esteja disponível para uso; ou
(b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

Activos intangíveis (parágrafos 9 a 17)

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, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objectivos 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 activo 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 activo 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 actividades empresariais, faz parte do *goodwill* reconhecido à data da aquisição (ver parágrafo 67).

Identificabilidade (parágrafos 11 e 12)

11 — A definição de um activo intangível exige que o mesmo seja identificável para o distinguir do *goodwill.* O *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. Os benefícios económicos futuros podem resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações financeiras mas pelos quais o adquirente está preparado para fazer um pagamento na concentração de actividades empresariais.

12 — Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:

(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, activo ou passivo relacionado; ou

(b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlo (parágrafos 13 a 16)

13 — Uma entidade controla um activo 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 activo 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 activo. 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 activo intangível. Por uma razão semelhante, é improvável que uma gestão específica ou um talento técnico satisfaça a definição de activo 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 activos intangíveis. Na ausência de direitos legais para proteger os relacionamentos com os clientes, as transacções de troca dos próprios relacionamentos com os clientes ou outros semelhantes (que não sejam como parte de uma concentração de actividades 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 transacções 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 activo intangível.

Benefícios económicos futuros (parágrafo 17)

17 — Os benefícios económicos futuros que fluam de um activo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela 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 (parágrafos 18 a 66)

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

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

Estes requisitos aplicam-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo 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 activos intangíveis adquiridos separadamente, e os parágrafos 33 a 42 tratam da sua aplicação a activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. O parágrafo 43 trata da mensuração inicial dos activos intangíveis adquiridos por meio de subsídio governamental, os parágrafos 44 a 46 das trocas de activos intangíveis e os parágrafos 47 a 49 do tratamento do *goodwill* gerado internamente. Os parágrafos 50 a 66 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos activos intangíveis gerados internamente.

20 — A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um tal activo ou substituições de parte do mesmo. Em conformidade, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenham os futuros benefícios económicos esperados incorporados num activo intangível existente em vez de corresponder à definição de activo intangível e aos critérios de reconhecimento nesta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir os dispêndios subsequentes directamente a um activo 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 activo intangível adquirido ou após a conclusão de um activo intangível gerado internamente — serão reconhecidos na quantia escriturada de um activo. Consistentemente com o parágrafo 62, 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 activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

(a) For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e
(b) O custo do activo 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 activo.

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 activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa.

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

Aquisição separada (parágrafos 25 a 32)

25 — Normalmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um activo intangível reflecte as expectativas acerca da probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados incorporados no activo irão fluir para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido no custo do activo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21 (a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos separadamente.

26 — Além disso, o custo de um activo 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 activos monetários.

27 — O custo de um activo 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 directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.

28 — Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

(a) Custos de benefícios dos empregados directamente resultantes de levar o activo à sua condição de funcionamento;
(b) Honorários resultantes directamente de levar o activo até à sua condição de funcionamento; e
(c) Custos de testes para concluir se o activo funciona correctamente.

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

(a) Custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades 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 activo intangível cessa quando o activo estiver na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um activo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse activo. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um activo intangível:

(a) Os custos incorridos enquanto um activo 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 activo.

31 — Algumas operações ocorrem em ligação com o desenvolvimento de um activo intangível, mas não são indispensáveis para colocar o activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida. Estas operações inerentes podem ocorrer antes ou durante as actividades desenvolvimento. Dado que as operações inerentes não são indispensáveis para colocar um activo 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 respectivas classificações de rendimento ou gasto.

32 — Se o pagamento de um activo 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 de capitalização permitido na NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos.

Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais (parágrafos 33 a 42)

33 — De acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais, se um activo intangível for adquirido numa concentração de actividades empresariais, o custo desse activo intangível é o seu justo valor à data da aquisição. O justo valor de um activo intangível reflecte as expectativas do mercado relativas à probabilidade de que os benefícios económicos futuros incorporados no activo fluam para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido na mensuração do justo valor do activo intangível. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21 (a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais.

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

(a) Corresponda à definição de activo; e
(b) Seja identificável, i.e. separável, ou decorra de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais (parágrafos 35 a 40)

35 — O justo valor de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais pode normalmente ser mensurado com fiabilidade suficiente para ser reconhecido separadamente do *goodwill*. Quando, para as estimativas usadas para mensurar o justo valor de um activo intangível, existir uma série de possíveis desfechos com diferentes probabilidades, essa incerteza entra na mensuração do justo valor do activo, em vez de demonstrar uma incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor. Se um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver uma vida útil finita, existe o pressuposto refutável de que o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade.

36 — Um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser separável, mas apenas em conjunto com um activo tangível ou intangível relacionado. Por exemplo, o título de publicação de uma revista pode não estar em condições de ser vendido separadamente da respectiva base de dados de assinantes, ou uma marca comercial de água mineral pode estar relacionada com uma determinada fonte e não ser possível vendê-la separadamente da fonte. Nesses casos, o adquirente reconhece o grupo de activos como um único activo separadamente do *goodwill* se os justos valores individuais dos activos do grupo não forem fiavelmente mensuráveis.

37 — Da mesma forma, 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 activos complementares tais como uma marca comercial (ou marca de serviço) e o seu nome comercial relacionado, fórmulas, receitas e especialização tecnológica. O adquirente reconhece como activo único um grupo de activos intangíveis complementares que compreenda uma marca se os justos valores individuais dos activos complementares não forem fiavelmente mensuráveis. Se os justos valores individuais dos activos complementares forem fiavelmente mensuráveis, um adquirente pode reconhecê-los como um activo único desde que os activos individuais tenham vidas úteis semelhantes.

38 — As únicas circunstâncias em que pode não ser possível mensurar fiavelmente o justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais são quando o activo intangível resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais e ou:

(a) Não for separável; ou
(b) For separável, mas não houver história ou evidência de transacções de troca para os mesmos activos ou semelhantes, e a estimativa de outra forma do justo valor estar dependente de variáveis não mensuráveis.

39 — Os preços de cotação, num mercado activo, proporcionam a estimativa mais fiável do justo valor de um activo intangível (ver também o parágrafo 77). O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta. Se os preços correntes de oferta não estiverem disponíveis, o preço da transacção semelhante mais recente pode proporcionar um critério 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 transacção e a data à qual o justo valor do activo seja estimado.

40 — Se não existir mercado activo para um activo intangível, o seu justo valor é a quantia que a entidade teria de pagar, à data da aquisição, pelo activo numa transacção entre partes conhecedoras não relacionadas e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes.

Dispêndio subsequente num projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso adquirido (parágrafos 41 e 42)

41 — O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento que:

(a) Se relacione com um projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível; e
(b) Seja incorrido após a aquisição desse projecto deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 53 a 61.

42 — A aplicação dos requisitos dos parágrafos 53 a 61 significa que o dispêndio subsequente num projecto de pesquisa ou investigação em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo 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 activo intangível do parágrafo 56; e

(c) Adicionado à quantia escriturada do projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido se for dispêndio de desenvolvimento que satisfaça os critérios de reconhecimento do parágrafo 56.

Aquisição por meio de um subsídio do Governo (parágrafo 43)

43 — Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio do Governo. Isto pode acontecer quando um Governo transferir ou imputar a uma entidade activos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos. De acordo com a NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, uma entidade pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o activo intangível como o subsídio. Se uma entidade escolher não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, a entidade reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal (o outro tratamento permitido pela NCRF 22) mais qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

Troca de activos (parágrafos 44 a 46)

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

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

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

(b) O valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção 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 activos trocados.

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

46 — O parágrafo 21(b) especifica que uma condição para o reconhecimento de um activo intangível é que o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado. O justo valor de um activo intangível para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo 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 activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

Goodwill gerado internamente (parágrafos 47 a 49)

47 — O *goodwill* gerado internamente não deve ser reconhecido como um activo.

48 — Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como contribuindo para o *goodwill* gerado internamente. O *goodwill* gerado internamente não é reconhecido como activo 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.

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

Activos intangíveis gerados internamente (parágrafos 50 a 66)

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

(a) Identificar se e quando existe um activo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados; e

(b) Determinar fiavelmente o custo do activo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o *goodwill* 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 activo intangível, uma entidade aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 51 a 66 a todos os activos intangíveis gerados internamente.

51 — Para avaliar se um activo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a formação do activo em:

(a) Uma fase de pesquisa; e

(b) Uma fase de desenvolvimento.

Se bem que os termos "pesquisa" e "desenvolvimento" estejam definidos, os termos "fase de pesquisa" e "fase de desenvolvimento" têm um sentido mais amplo para a finalidade desta Norma.

52 — Se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projecto interno para criar um activo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projecto como se fosse incorrido somente na fase da pesquisa.

Fase de pesquisa (parágrafos 53 a 55)

53 — Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.

54 — Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

55 — Exemplos de actividades de pesquisa são:

(a) Actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;

(b) A procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;

(c) A procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

(d) A formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de desenvolvimento (parágrafos 56 a 63)

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

(a) A viabilidade técnica de concluir o activo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou venda.

(b) A sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo.

(c) A sua capacidade de usar ou vender o activo intangível.

(d) A forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível.

(e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível.

(f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

57 — Na fase de desenvolvimento de um projecto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e demonstrar que o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Tal acon-

tece porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

58 — Exemplos das actividades de desenvolvimento são:

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

59 — Para demonstrar como um activo intangível gerará benefícios económicos futuros prováveis, uma entidade avalia os futuros benefícios económicos a serem recebidos do activo usando os princípios da NCRF 12 — Imparidade de Activos. Se o activo gerar benefícios económicos apenas em combinação com outros activos, a entidade aplica o conceito de unidades geradoras de caixa tal como definido na NCRF 12.

60 — A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um activo 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.

61 — Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar copyrights ou licenças ou para desenvolver *software* de computadores.

62 — As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis.

63 — 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 activos intangíveis.

Custo de um activo intangível gerado internamente (parágrafos 64 a 66)

64 — O custo de um activo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 24 é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 21, 22 e 56. O parágrafo 70 proíbe a reposição de dispêndio anteriormente reconhecido como um gasto.

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 activo intangível. A quantia recuperável do know-how incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 500 UM.

No fim de 2005, o processo de produção é reconhecido como um activo 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 Activos para a reversão de uma perda por imparidade forem satisfeitos.

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

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

A NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

66 — Não são, porém, componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:

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

Reconhecimento de um gasto (parágrafos 67 a 70)

67 — 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 activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 18 a 66); ou
(b) O item seja adquirido numa concentração de actividades empresariais e não possa ser reconhecido como um activo intangível. Neste caso, o dispêndio (incluído no custo da concentração de actividades empresariais) deve fazer parte da quantia atribuída ao goodwill à data da aquisição (ver a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais).

68 — Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Por exemplo, excepto quando fizer parte do custo de uma concentração de actividades empresariais, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for incorrido (ver o parágrafo 53). Outros exemplos de dispêndio que seja reconhecido como um gasto quando for incorrido incluem:

(a) Dispêndio com actividades de arranque (i.e. custos de arranque), a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com a NCRF 7 — Activos 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 actividades de formação.
(c) Dispêndios com actividades de publicidade e promocionais.
(d) Dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

69 — O parágrafo 67 não exclui o reconhecimento de um pré--pagamento como um activo 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 activo (parágrafo 70)

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

Mensuração após reconhecimento (parágrafos 71 a 86)

71 — Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 73 ou o modelo de revalorização do parágrafo 74 como sua política contabilística. Se um activo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros activos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado activo para esses activos.

72 — Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Os itens

de uma classe de activos intangíveis são simultaneamente revalorizados para evitar revalorizações selectivas de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que representem uma mistura de custos e de valores em datas diferentes.

Modelo do custo (parágrafo 73)

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

Modelo de revalorização (parágrafos 74 a 86)

74 — Após o reconhecimento inicial, um activo 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 activo. As revalorizações devem ser feitas com tal regularidade que na data do balanço a quantia escriturada do activo não difira materialmente do seu justo valor.

75 — O modelo de revalorização não permite:

(a) A revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos; ou

(b) O reconhecimento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o custo.

76 — O modelo de revalorização é aplicado depois de um activo ter sido inicialmente reconhecido pelo seu custo. Porém, se apenas parte do custo de um activo intangível for reconhecido como um activo porque o activo só satisfez os critérios de reconhecimento a meio do seu processo de fabrico (ver parágrafo 64), o modelo de revalorização pode ser aplicado ao total desse activo. Além disso, o modelo de revalorização pode ser aplicado a um activo intangível que tenha sido recebido por meio de um subsídio do Governo e reconhecido por uma quantia nominal (ver parágrafo 43).

77 — Não é vulgar que exista um mercado activo com as características descritas no parágrafo 8 para um activo intangível, se bem que isto possa acontecer. Por exemplo, em algumas jurisdições, pode existir um mercado activo para licenças de táxis livremente transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção. Contudo, pode não existir um mercado activo para marcas, cabeçalhos de jornais, direitos de editar músicas e filmes, patentes ou marcas comerciais, porque cada um de tais activos é único. Além disso, se bem que activos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais, sendo as transacções relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um activo pode não proporcionar evidência suficiente do justo valor de um outro. Além disso, os preços não estão muitas vezes disponíveis publicamente.

78 — A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos activos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessário uma revalorização adicional. Alguns activos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais. Tais frequentes revalorizações são desnecessárias para activos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.

79 — Se um activo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização é ou:

(a) Reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia bruta escriturada do activo de forma a que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada; ou

(b) Eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo e a quantia líquida reexpressa como a quantia revalorizada do activo.

80 — Se um activo intangível numa classe de activos intangíveis revalorizados não puder ser revalorizado porque não há qualquer mercado activo para esse activo, o activo deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização e perdas por imparidade acumuladas.

81 — Se o justo valor de um activo intangível revalorizado já não puder ser determinado com referência a um mercado activo, a quantia escriturada do activo deve ser a sua quantia revalorizada à data da última revalorização com referência ao mercado activo menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

82 — O facto de já não existir um mercado activo para um activo intangível revalorizado pode indicar que o activo pode estar com imparidade e que ele necessita de ser testado de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos.

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

84 — Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente 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 activo previamente reconhecido nos resultados.

85 — Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente 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 activo.

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

Vida útil (parágrafos 87 a 95)

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

88 — A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil. Um activo intangível com uma vida útil finita é amortizado (ver parágrafos 96 a 105), e um activo intangível com uma vida útil indefinida não o é (ver parágrafos 106 a 109).

89 — Muitos factores são considerados na determinação da vida útil de um activo intangível, incluindo:

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

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

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

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

(e) Acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;

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

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

(h) Se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.

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

91 — Dada a história de rápidas alterações na tecnologia, o *software* de computadores e muitos outros activos intangíveis são susceptíveis de obsolência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta.

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

93 — A vida útil de um activo 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 activo. Se

os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível deve incluir o(s) período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo.

94 — Podem existir tanto factores legais como económicos que influenciem a vida útil de um activo intangível. Os factores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos pela entidade. Os factores 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 factores.

95 — A existência dos seguintes factores, 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.

Activos intangíveis com vidas úteis finitas (parágrafos 96 a 105)

Período de amortização e método de amortização (parágrafos 96 a 98)

96 — A quantia depreciável de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o activo 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 activo 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 — Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o activo for desreconhecido. O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha recta. 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 activo.

97 — Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta e o método da unidade de produção. O método usado é seleccionado na base do modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo e é aplicado consistentemente de período a período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses futuros benefícios económicos. É muito raro haver, se é que há, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para activos intangíveis com vidas úteis finitas que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método da linha recta.

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

Valor residual (parágrafos 99 a 102)

99 — O valor residual de um activo 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 activo no final da sua vida útil; ou

(b) Haja um mercado activo para o activo e:

(i) O valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e

(ii) Seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

100 — A quantia depreciável de um activo 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 activo intangível antes do fim da sua vida económica.

101 — Uma estimativa do valor residual de um activo baseia-se na quantia recuperável resultante da alienação usando os preços prevalecentes à data da estimativa para a venda de um activo semelhante que tenha atingido o final da sua vida útil e que tenha funcionado em condições semelhantes àquelas em que o activo 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 activo é contabilizada como alteração numa estimativa contabilística.

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

Revisão do período de amortização e do método de amortização (parágrafos 103 a 105)

103 — O período de amortização e o método de amortização para um activo intangível com uma vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um activo 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 activo, o método de amortização deve ser modificado para reflectir 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.

104 — Durante a vida de um activo 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.

105 — Com o decorrer do tempo, o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para uma entidade provenientes de um activo intangível pode alterar-se. Por exemplo, pode tornar-se evidente que um método de amortização de saldo decrescente seja apropriado e não um método de linha recta. Um outro exemplo é se o uso dos direitos representados por uma licença é diferido dependendo de acção sobre outros componentes do plano de negócio. Neste caso, os benefícios económicos que fluem do activo só podem vir a ser recebidos em períodos mais tardios.

Activos intangíveis com vidas úteis indefinidas (parágrafos 106 a 109)

106 — Um activo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado.

107 — De acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos, é exigido a uma entidade que teste a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada:

(a) Anualmente, e

(b) Sempre que haja uma indicação de que o activo intangível pode estar com imparidade.

Revisão da avaliação da vida útil (parágrafos 108 a 109)

108 — A vida útil de um activo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse activo. 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.

109 — De acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos, a reavaliação da vida útil de um activo intangível como finita em vez de indefinida é um indicador de que o activo pode estar com imparidade. Como resultado, a entidade testa a imparidade do activo comparando a sua quantia recuperável, determinada de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos, com a sua quantia escriturada, e reconhecendo qualquer excesso da quantia escriturada em relação à quantia recuperável como uma perda por imparidade.

Recuperabilidade da quantia escriturada — perdas por imparidade (parágrafo 110)

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

Retiradas e alienações (parágrafos 111 a 116)

111 — Um activo intangível deve ser desreconhecido:

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

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

113 — A alienação de um activo intangível pode ocorrer numa variedade de formas, incluindo a própria venda ou doação. Ao determinar a data da alienação desse activo, 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.

114 — Se de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 21 uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo o custo de uma substituição de parte de um activo 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.

115 — A retribuição recebível pela alienação de um activo intangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do activo 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 reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.

116 — A amortização de um activo intangível com uma vida útil finita não cessa quando o activo intangível já não for usado, a não ser que o activo tenha sido totalmente depreciado 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 — Activos Não Correntes Detidos Para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

Divulgações (parágrafos 117 a 123)

Geral (parágrafos 117 a 123)

117 — Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

(a) Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
(b) Os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
(c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;
(d) Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;
(e) Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

118 — Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Exemplos de classes separadas podem incluir:

(a) (nome de) marcas comerciais;
(b) Cabeçalhos e títulos de publicações;
(c) *Software* de computadores;
(d) Licenças e franquias;
(e) *Copyrights,* patentes e outros direitos de propriedade industrial, direitos de serviços e operacionais;
(f) Receitas, fórmulas, modelos, concepções e protótipos; e
(g) Activos intangíveis em desenvolvimento.

As classes mencionadas acima são desagregadas (agregadas) em classes mais pequenas (maiores) se isto resultar em informação mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras.

119 — Uma entidade deve também divulgar:

(a) Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida.
(b) Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade.
(c) Para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do Governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor (ver parágrafo 43):

(i) O justo valor inicialmente reconhecido para estes activos;
(ii) A sua quantia escriturada; e
(iii) Se são mensurados após o reconhecimento segundo o modelo de custo ou o modelo de revalorização.

(d) A existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos.
(e) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

Activos intangíveis mensurados após reconhecimento usando o modelo de revalorização (parágrafos 120 e 121)

120 — Se os activos intangíveis forem contabilizados por quantias revalorizadas, uma entidade deve divulgar:

(a) Por classe de activos intangíveis:

(i) A data de eficácia da revalorização;
(ii) A quantia escriturada de activos intangíveis revalorizados; e
(iii) A quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento usando o modelo de custo referido no parágrafo 73;

(b) A quantia do excedente de revalorização relacionada com activos intangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas; e
(c) Os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos activos.

121 — Pode ser necessário agregar as classes de activos revalorizados em classes maiores para finalidades de divulgação. Porém, as classes não são agregadas se isto resultar na combinação de uma classe de activos intangíveis que inclua quantias mensuradas tanto segundo o modelo de custo como o de revalorização.

Dispêndios de pesquisa e desenvolvimento (parágrafos 122 e 123)

122 — Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.

123 — A quantia a divulgar incluirá assim, todos os gastos por natureza que sejam, face ao seu destino, classificáveis como gasto de pesquisa e desenvolvimento (p.ex. gastos com pessoal afecto à actividade de pesquisa e desenvolvimento; bens e serviços usados, amortizações, quer dos bens do imobilizado utilizados na actividade de pesquisa e desenvolvimento, quer dos gastos de pesquisa e desenvolvimento que tenham sido capitalizados).

Data de eficácia (parágrafo 124)

124 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 7

Activos fixos tangíveis

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 16 — Activos Fixos Tangíveis, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade

com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

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

Âmbito (parágrafos 2 a 5)

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

3 — Esta norma não se aplica a:

(a) Activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;

(b) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver NCRF 17 — Agricultura);

(c) Activos 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 activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os activos descritos nas alíneas (b) a (d).

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

5 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a propriedades que estejam a ser construídas ou desenvolvidas para futuro uso como propriedades de investimento, mas que não satisfaçam ainda a definição de "propriedade de investimento" constante da NCRF 11 — Propriedades de Investimento. Uma vez que esteja concluída a construção ou o desenvolvimento, a propriedade torna-se propriedade de investimento e exige-se à entidade que aplique a NCRF 11. A NCRF 11 também se aplica a propriedades de investimento que estejam a ser novamente desenvolvidas para uso futuro continuado como propriedades de investimento. Uma entidade que use o modelo de custo para propriedades de investimento em conformidade com a NCRF 11 deve usar o modelo de custo desta Norma.

Definições (parágrafo 6)

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

Activos fixos tangíveis: são itens tangíveis 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 activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.

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

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

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

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

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

Quantia recuperável: é a quantia mais alta de entre o preço de venda líquido de um activo 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 activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

Valor residual: de um activo é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo 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 activo esteja disponível para uso; ou

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

Reconhecimento (parágrafos 7 a 15)

7 — O custo de um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo 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 — Sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente escriturados como inventários e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como activos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período. Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do activo fixo tangível, eles são contabilizados como activo fixo tangível.

9 — Esta Norma não prescreve a unidade de medida para reconhecimento, i.e. aquilo que constitui um item do activo 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 activos 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 activo fixo tangível e os custos incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

11 — Podem ser considerados no Activo 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;

(c) Tenham uma vida útil não superior a três anos.

Custos iniciais (parágrafo 12)

12 — Os itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal activo fixo tangível, embora não aumentando directamente futuros benefícios económicos de qualquer item particular existente de activo fixo tangível, pode ser necessário para que a entidade obtenha futuros benefícios económicos dos seus outros activos. Esses itens do activo fixo tangível qualificam-se para o reconhecimento como activos porque permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos activos 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 activo porque, sem eles, a entidade não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos. Contudo, a quantia escriturada resultante desse activo e activos relacionados é revista para imparidade de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos.

Custos subsequentes (parágrafos 13 a 15)

13 — Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados como 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 activo fixo tangível.

14 — Partes de alguns itens do activo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refractários) após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida da estrutura. Itens do activo fixo tangível também podem ser adquiridos para efectuar uma substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para efectuar uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do activo 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 activo fixo tangível (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspecções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspecção importante for efectuada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do item do activo fixo tangível como substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo da inspecção anterior (distinta das peças físicas) é desreconhecida. Isto ocorre independentemente de o custo da inspecção anterior ter sido identificado na transacção em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de uma futura inspecção semelhante pode ser usado como indicador de qual o custo do componente de inspecção existente quando o item foi adquirido ou construído.

Mensuração no reconhecimento (parágrafos 16 a 28)

16 — Um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.

Elementos do custo (parágrafos 17 a 23)

17 — O custo de um item do activo 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 directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida;

(c) A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja 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 directamente atribuíveis são:

(a) Custos de benefícios dos empregados (ver subsidiariamente a NCRF 28 — Benefícios dos Empregados) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do activo 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 activo funciona correctamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o activo 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 restauração 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 Activos Contingentes.

20 — Exemplos de custos que não são custos de um item do activo 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 actividades 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 activo 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 activo 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 activo 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 incidentais podem ocorrer antes ou durante as actividades 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 gastos relacionados das operações inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas suas respectivas classificações de rendimento ou de gasto.

23 — O custo de um activo construído pela própria entidade determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido. Se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso normal das operações empresariais, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de construir um activo para venda (ver NCRF 18 — Inventários). 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 activo não é incluído no custo do activo. A NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos estabelece critérios para o reconhecimento do juro como componente da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível construído pela própria entidade.

Mensuração do custo (parágrafos 24 a 28)

24 — O custo de um item do activo fixo tangível é equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a 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 alternativo permitido na NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos.

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

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

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

(b) O valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pelas alterações na transacção como resultado da troca; e

(c) A diferença na alínea (a) ou (b) for significativa relativamente ao justo valor dos activos trocados.

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

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

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

Mensuração após reconhecimento (parágrafos 29 a 65)

29 — Uma entidade deve escolher ou 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 activos fixos tangíveis.

Modelo do custo (parágrafo 30)

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

Modelo de revalorização (parágrafos 31 a 42)

31 — Após o reconhecimento como um activo, um item do activo 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 activo fixo tangível ou se o item for raramente vendido, excepto 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 activos fixos tangíveis que estão a ser revalorizados. Quando o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova revalorização. Alguns itens do activo fixo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitando, por conseguinte, de revalorização anual. Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens do activo 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 activo 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 activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um activo 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 activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo. 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 activo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.

37 — Uma classe do activo fixo tangível é um agrupamento de activos 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 activo fixo tangível são revalorizados simultaneamente a fim de ser evitada a revalorização selectiva de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de activos pode ser revalorizada numa base rotativa desde que a revalorização da classe de activos seja concluída num curto período e desde que as revalorizações sejam mantidas actualizadas.

39 — Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao 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 activo previamente reconhecido nos resultados.

40 — Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.

41 — O excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a um item do activo fixo tangível pode ser transferido directamente para resultados transitados quando o activo for desreconhecido. Isto pode implicar a transferência da totalidade do excedente quando o activo for retirado ou alienado. Contudo, uma parte do excedente pode ser transferida quando o activo for usado por uma entidade. Nesse caso, a quantia do excedente transferida seria a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo. 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 activo fixo tangível são reconhecidos e divulgados de acordo com a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento.

Depreciação (parágrafos 43 a 62)

43 — Cada parte de um item do activo 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 activo 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 activo 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 activo fixo tangível, também deprecia separadamente o resto do item. O remanescente consiste em 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 activo.

49 — O gasto de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos. Neste caso, o gasto de depreciação constitui parte do custo do outro activo 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 — Inventários). De forma semelhante, a depreciação de activos fixos tangíveis usados para actividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um activo intangível reconhecido de acordo com a NCRF 6 — Activos Intangíveis.

Quantia depreciável e período de depreciação (parágrafos 50 a 59)

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

51 — O valor residual e a vida útil de um activo 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 activo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do activo não exceda a sua quantia escriturada. A reparação e manutenção de um activo não evitam a necessidade de o depreciar.

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

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

55 — A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida. A depreciação de um activo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo 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 — Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o activo for desreconhecido. Porém, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso a não ser que o activo 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 activo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros factores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem são considerados na determinação da vida útil de um activo:

(a) Uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo;
(b) Desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo 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 activo; e
(d) Limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

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

58 — Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas excepções, 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 activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afecta a determinação da quantia depreciável do edifício.

59 — Se o custo do terreno incluir os custos do desmantelamento, remoção e restauração 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 reflectir os benefícios a serem dele retirados.

Método de depreciação (parágrafos 60 a 62)

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

61 — O método de depreciação é aplicado consistentemente a um activo de período para período, a menos que ocorra alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos associados a esse activo. Nesse caso, o método deve ser alterado para reflectir 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 activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. A depreciação pelo método da linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo 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 selecciona o método que reflicta mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. 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 (parágrafo 63)

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

Compensação por imparidade (parágrafos 64 e 65)

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

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

(a) As imparidades de itens do activo fixo tangível são reconhecidas de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos;
(b) O desreconhecimento de itens do activo fixo tangível retirados ou alienados é determinado de acordo com esta Norma;
(c) A compensação de terceiros por itens do activo 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 activo fixo tangível restaurados, comprados ou construídos como reposições é determinado de acordo com esta Norma.

Desreconhecimento (parágrafos 66 a 71)

66 — A quantia escriturada de um item do activo 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 activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido (a menos que a NCRF 9 — Locações exija diferentemente numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

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

69 — Se, segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 18, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um item do activo 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 Activo 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 activo 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 a dinheiro. A diferença entre a quantia no-

minal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a NCRF 20-Rédito, reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.

Divulgações (parágrafos 72 a 75)

72 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

(a) Os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
(b) Os métodos de depreciação usados;
(c) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
(d) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
(e) Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

73 — As demonstrações financeiras devem também divulgar:

(a) A existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;
(b) A quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível no decurso da sua construção;
(c) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis; e
(d) Se não for divulgada separadamente na face da demonstração dos resultados, a quantia de compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos resultados.

74 — A selecção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos activos são questões de juízo de valor. Por isso, a divulgação dos métodos adoptados e da estimativa das vidas úteis ou das taxas de depreciação proporciona aos utentes das demonstrações financeiras informação que lhes permite passar em revista as políticas seleccionadas pelo órgão de gestão e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

(a) A depreciação, quer reconhecida nos resultados ou como parte de um custo de outros activos, durante um período; e
(b) A depreciação acumulada no final do período.

75 — Se os itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:

(a) A data de eficácia da revalorização;
(b) Se esteve ou não envolvido um avaliador independente;
(c) A medida em que o justo valor dos itens foi determinado directamente por referência a preços observáveis num mercado activo ou em transacções de mercado recentes numa base de não relacionamento entre as partes; e
(d) O excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.

Data de eficácia (parágrafo 76)

76 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 8

Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Relato Financeiro IFRS 5 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

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

(a) Sejam mensurados pelo menor valor de entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender, devendo a sua depreciação cessar; e
(b) Sejam apresentados separadamente na face do balanço, sendo os resultados das unidades operacionais descontinuadas apresentados separadamente na demonstração dos resultados.

Âmbito (parágrafos 2 a 5)

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

3 — Os activos classificados como não correntes de acordo com a NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras não devem ser reclassificados como activos correntes enquanto não satisfizerem os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com a presente Norma. Os activos 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 activos, possivelmente com alguns passivos directamente associados, em conjunto numa única transacção. 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. (Contudo, uma vez que se espera que os fluxos de caixa de tal activo ou grupos de activos resultem principalmente da venda e não do uso continuado, eles tornam-se menos dependentes dos fluxos de caixa resultantes de outros activos, e um grupo para alienação que fez parte de uma unidade geradora de caixa torna-se uma unidade separada geradora de caixa.) O grupo pode incluir quaisquer activos e quaisquer passivos da entidade, incluindo activos correntes, passivos correntes e activos excluídos pelo parágrafo 5 dos requisitos de mensuração desta Norma. Se um activo 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 vender. Os requisitos para mensuração de activos e passivos individuais dentro do grupo para alienação estão definidos nos parágrafos 18, 19 e 23.

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

(a) Activos por impostos diferidos (NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento);
(b) Activos provenientes de benefícios de empregados (ver subsidiariamente a IAS 19 — Benefícios dos Empregados);
(c) Activos financeiros (ver subsidiariamente a IAS 39 — Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);
(d) Activos não correntes que sejam mensurados de acordo com o modelo do justo valor (NCRF 11 — Propriedades de Investimento);
(e) Activos não correntes que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos estimados do ponto de venda (NCRF 17 — Agricultura).

Definições (parágrafo 6)

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

Activo corrente: é um activo 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 de doze meses após a data do balanço; ou
(d) Seja caixa ou um activo equivalente de caixa a menos que lhe seja limitada a troca ou o uso para liquidar um passivo pelo menos doze meses após a data do balanço.

Activos não correntes: são activos que não satisfaçam a definição de activo 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 transacções; e
(b) Inclua um desincentivo por não desempenho que seja suficientemente grande para tornar o desempenho altamente provável.

Custos de alienação: são os custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo (ou grupo para alienação), excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Grupo para alienação: é um grupo de activos a alienar, por venda ou de outra forma, em conjunto com um grupo numa só transacção, e passivos directamente associados a esses activos que serão transferidos na transacção. O grupo inclui *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais se o grupo for uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* de acordo com os requisitos constantes dos parágrafos 36 a 39 da NCRF 12 — Imparidade de activos.

Justo valor: é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre 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 de entre o justo valor de um activo menos os custos de vender e o seu valor de uso.

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

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 espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Classificação de activos não correntes (ou grupos para alienação) como detidos para venda (parágrafos 7 a 14)

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

8 — Assim, o activo (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 activos (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 activo (ou grupo para alienação) e deve ter sido iniciado um programa para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o activo (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, excepto conforme permitido pelo parágrafo 9, e as acções necessárias para concluir o plano devem indicar a improbabilidade de alterações significativas no mesmo ou de o mesmo ser retirado.

9 — 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 activo (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 activo (ou grupo para alienação). Será este o caso quando os critérios do apêndice A forem satisfeitos.

10 — As transacções de venda incluem trocas de activos não correntes por outros activos não correntes quando uma troca tiver substância comercial de acordo com a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis.

11 — Quando uma entidade adquire um activo não corrente (ou grupo para alienação) exclusivamente com vista à sua posterior alienação, deve classificar o activo 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 (excepto conforme permitido pelo parágrafo 9) 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).

12 — Se o critério do parágrafo 8 for satisfeito após a data do balanço, uma entidade não deve classificar um activo 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 a informação especificada nas alíneas (a), (b) e (d) do parágrafo 38 desta Norma.

Activos não correntes a abandonar (parágrafos 13 e 14)

13 — Uma entidade não deve classificar como detido para venda um activo 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 32 (a) a 32 (c) desta Norma, a entidade deve apresentar os resultados e fluxos de caixa do grupo para alienação como unidades operacionais descontinuadas de acordo com os parágrafos 33 e 34, à data em que ele deixe de ser usado. Os activos não correntes (ou grupos para alienação), a abandonar, incluem activos não correntes (ou grupos para alienação) a usar até ao final da sua vida económica e activos não correntes (ou grupos para alienação) a encerrar em vez de vender.

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

Mensuração de activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda (parágrafos 15 a 29)

Mensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação) (parágrafos 15 a 19)

15 — Uma entidade deve mensurar um activo 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 vender.

16 — Se um activo (ou grupo para alienação) recém-adquirido satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ver parágrafo 11), a aplicação do parágrafo 15 resultará em que o activo (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 vender. Assim, se o activo (ou grupo para alienação) for adquirido como parte de uma concentração de actividades empresariais, ele deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos de vender.

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

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

19 — Na remensuração posterior de um grupo para alienação, as quantias escrituradas de quaisquer activos 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 vender do grupo para alienação ser remensurado.

Reconhecimento de perdas por imparidade e reversões (parágrafos 20 a 25)

20 — Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do activo (ou grupo para alienação) para o justo valor menos os custos de vender, até ao ponto em que não tenha sido reconhecida de acordo com o parágrafo 19.

21 — Uma entidade deve reconhecer um ganho ou qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de vender de um activo, mas não para além da perda por imparidade cumulativa que tenha sido re-

conhecida seja de acordo com esta Norma seja anteriormente de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos.

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

(a) Até ao ponto em que não tenha sido reconhecido de acordo com o parágrafo 19; 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 — Imparidade de Activos, relativamente aos activos não correntes que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta última Norma;

23 — A perda por imparidade (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo para alienação deve reduzir (ou aumentar) a quantia escriturada dos activos não correntes do grupo que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta Norma, pela ordem de imputação definida nos parágrafos 48 (a) e (b) e 58 da NCRF 12 — Imparidade de Activos.

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

(a) Nos parágrafos 67-72 da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis relativamente aos activos fixos tangíveis;

(b) Nos parágrafos 112-117 da NCRF 6 — Activos Intangíveis relativamente aos activos intangíveis.

25 — Uma entidade não deve depreciar (ou amortizar) um activo 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 (parágrafos 26 a 29)

26 — Se uma entidade classificou um activo (ou grupo para alienação) como detido para venda, mas os critérios dos parágrafos 8 e 9 já não estiverem satisfeitos, a entidade deve cessar de classificar o activo (ou grupo para alienação) como detido para venda.

27 — A entidade deve mensurar um activo 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 activo (ou grupo para alienação) ser classificado como detido para venda, ajustada por qualquer depreciação, amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o activo (ou grupo para alienação) não estivesse classificado como detido para venda;

(b) A sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender. (Se um activo 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 — Imparidade de Activos.)

28 — A entidade deve incluir qualquer ajustamento exigido na quantia escriturada de um activo não corrente que deixe de ser classificado como detido para venda nos rendimentos. (A não ser que o activo seja um activo fixo tangível ou um activo intangível que tenha sido revalorizado de acordo com a NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis ou a NCRF 6 – Activos Intangíveis antes da classificação como detido para venda, em cujo caso o ajustamento deve ser tratado como acréscimo ou decréscimo na revalorização.) de unidades operacionais em continuação no período em que os critérios dos parágrafos 8 e 9 já não forem satisfeitos. A entidade deve apresentar esse ajustamento na mesma secção de demonstração dos resultados usado para apresentar um ganho ou perda, se houver reconhecido de acordo com o parágrafo 35.

29 — Se uma entidade remover um activo ou passivo individual de um grupo para alienação classificado como detido para venda, os activos 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 9. De outro modo, os activos 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 vender nessa data. Quaisquer activos não correntes que não satisfaçam os critérios deixam de ser classificados como detidos para venda de acordo com o parágrafo 26.

Apresentação e divulgações (parágrafos 30 a 39)

30 — 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 activos não correntes (ou grupos para alienação).

Apresentar unidades operacionais descontinuadas (parágrafos 31 a 34)

31 — 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.

32 — Uma unidade operacional descontinuada é um componente de uma entidade que tenha sido alienada ou esteja classificada 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.

33 — Uma entidade deve divulgar relativamente às operações descontinuadas:

(a) A quantia de resultados reconhecida no período e respectiva análise; e

(b) Os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às actividades de exploração, investimento e financiamento das unidades operacionais descontinuadas.

34 — Se uma entidade deixar de classificar um componente de uma entidade como detido para venda, os resultados do componente anteriormente apresentados nas unidades operacionais descontinuadas devem ser reclassificados e incluídos no rendimento das unidades operacionais em continuação para todos os períodos apresentados. As quantias relativas a exercícios anteriores devem ser descritas como tendo sido novamente apresentadas.

Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação (parágrafo 35)

35 — Qualquer ganho ou perda relativo à remensuração de um activo 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 activo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda (parágrafos 36 e 37)

36 — Uma entidade deve apresentar um activo não corrente classificado como detido para venda e os activos de um grupo para alienação classificado como detido para venda separadamente de outros activos no balanço. Os passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos no balanço. Esses activos e passivos não devem ser compensados nem apresentados como uma única quantia. As principais classes de activos e passivos classificados como detidos para venda devem ser divulgadas separadamente ou na face do balanço ou nas notas, excepto conforme permitido pelo parágrafo 37.

37 — Se o grupo para alienação for uma subsidiária recém-adquirida que satisfaça os critérios de classificação como detido para venda no momento da aquisição (ver parágrafo 11), não é exigida a divulgação das principais classes de activos e passivos.

Divulgações adicionais (parágrafos 38 e 39)

38 — Uma entidade deve divulgar a seguinte informação nas Notas às Demonstrações Financeiras do período em que o activo não corrente (ou grupo para alienação) foi classificado como detido para venda ou vendido:

(a) Uma descrição do activo não corrente (ou grupo para alienação);

(b) Uma descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, e a forma e tempestividade esperada para essa alienação;

(c) O ganho ou perda reconhecido de acordo com os parágrafos 20 a 22 e, se não tiver sido apresentado separadamente na face da demonstração dos resultados, o título na demonstração dos resultados que inclua esse ganho ou perda.

39 — Caso se aplique o parágrafo 26 ou o parágrafo 29, uma entidade deve divulgar, no período da decisão para alterar o plano de vender o activo não corrente (ou grupo para alienação), uma descrição dos factos e circunstâncias que levaram à decisão.

Data de eficácia (parágrafo 40)

40 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Apêndice A — Suplemento de aplicação (parágrafo A1)

Extensão do período exigido para concluir uma venda (parágrafo A1)

A1.Tal como indicado no parágrafo 9, uma extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não exclui que um activo (ou grupo para alienação) seja classificado como detido para a 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 activo (ou grupo para alienação). Uma excepção 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 activo não corrente (ou grupo para alienação), ela espera razoavelmente que outros (não compradores) imponham condições à transferência do activo (ou grupo para alienação) que prolonguem o período exigido para que a venda seja concluída; e

(i) As acções 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 activo 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 acções 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 activo 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 acções necessárias para responder à alteração nas circunstâncias;
(ii) O activo 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

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 17 — Locações, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

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

Âmbito (parágrafos 2 e 3)

2 — Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar activos mesmo que serviços substanciais pelo locador possam ser postos em conexão com o funcionamento ou manutenção de tais activos, 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 activos 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 — Propriedades de Investimento);
(c) Activos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras (ver NCRF 17 — Agricultura); ou
(d) Activos biológicos proporcionados por locadores segundo locações operacionais (ver NCRF 17 — Agricultura).

Definições (parágrafos 4 a 6)

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

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

Custos directos iniciais: são custos incrementais que são directamente atribuíveis à negociação e aceitação de uma locação, excepto 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 começo 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 financeiro; 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 activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção 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 activo por um período de tempo acordado.

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

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 activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador; ou
(d) Após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início 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 activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor na data em que a opção se torne exercível 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 activo juntamente com quaisquer termos adicionais pelos quais o locatário tem a opção de continuar a locar o activo, 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 factor 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 activo locado; e
(d) De quaisquer custos directos 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 activo.
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 activo 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 activo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes; ou
(b) O número de unidades de produção, ou similares, que se espera que seja obtido a partir do activo por um ou mais utentes.

Vida útil é:

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

Aquele período é contado a partir do começo 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 começo 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 activo que contenha uma cláusula que dê àquele que toma de aluguer, uma opção para adquirir o direito ao activo após o cumprimento das condições acordadas.

Classificação de locações (parágrafos 7 a 19)

7 — A classificação de locações adoptada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a inactividade, 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 activo 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 transacção entre um locador e um locatário se baseia num acordo de locação comum a ambas as partes, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação destas definições às diferentes circunstâncias dos dois participantes pode algumas vezes fazer com que a mesma locação seja classificada de maneira diferente pelo locador e pelo locatário.
10 — A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da substância da transacção 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 activo para o locatário no fim do prazo da locação;
(b) O locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível tal que, no inicio da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
(c) O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do activo 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 activo locado; e
(e) Os activos 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 activo 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, excepto 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 — As locações de terrenos e edifícios são classificadas como locações operacionais ou financeiras da mesma maneira que as locações de outros activos. Contudo, uma característica dos terrenos é a de que têm normalmente uma vida económica indefinida e se não for esperado que a propriedade passe para o locatário no fim do prazo da locação, o locatário não recebe substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse, caso em que a locação do terreno será uma locação operacional. Um pagamento feito na celebração ou aquisição de uma detenção de locação que seja contabilizada como locação operacional representa pagamentos de locação adiantados que são amortizados durante o prazo da locação de acordo com o modelo de benefícios proporcionado.

15 — Os elementos terrenos e edifícios de uma locação de terrenos e edifícios são considerados separadamente para a finalidade da classificação da locação. Caso se espere que o título de ambos os elementos passe para o locatário no final do prazo da locação, ambos são classificados como locação financeira, quer sejam analisados como uma locação ou como duas, a não ser que seja claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um ou ambos os elementos. Quando o terreno tem uma vida económica indefinida, o elemento terreno é normalmente classificado como locação operacional a não ser que se espere que o título passe para o locatário no final do prazo da locação, de acordo com o parágrafo 14. O elemento edifícios é classificado como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7 a 13.

16 — 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 juros da 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.

17 — Para uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terrenos, de acordo com o parágrafo 20, 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 activo locado.

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

19 — De acordo com a NCRF 11 — Propriedades de Investimento, 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 activo. 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 proprietário 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 (parágrafos 20 a 31)

Locações financeiras (parágrafos 20 a 29)

Reconhecimento inicial (parágrafos 20 a 22)

20 — No começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos 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 directos iniciais do locatário são adicionados à quantia reconhecida como activo.

21 — São frequentemente incorridos custos directos iniciais em ligação com actividades específicas da locação, como na negociação e garantia de acordos de locação. Os custos identificados directamente como atribuíveis a actividades executadas pelo locatário para uma locação financeira, são incluídos como parte da quantia reconhecida como um activo sob locação.

22 — Não é apropriado que os passivos por activos locados sejam apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução dos activos locados. Se para a apresentação de passivos na face do balanço for feita uma distinção entre passivos correntes e não correntes, a mesma distinção deve ser feita para os passivos da locação.

Mensuração subsequente (parágrafos 23 a 27)

23 — 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.

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

25 — A quantia depreciável de um activo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período do uso esperado numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adopte para activos 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 activo; se tal não for possível o activo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

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

27 — Para determinar se um activo locado está em imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 — Imparidade de Activos.

Divulgações (parágrafos 28 e 29)

28 — Os locatários devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações financeiras:

(a) Para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço;

(b) Uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente. Além disso, uma entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos.

(i) Não mais de um ano;
(ii) Mais de um ano e não mais de cinco anos;
(iii) Mais de cinco anos;

(c) As rendas contingentes reconhecidas como um gasto do período;

(d) O total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber por sublocações não canceláveis à data do balanço; e

(e) Uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, pelo menos, o seguinte;

(i) A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
(ii) A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
(iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

29 — Além disso, os requisitos da divulgação segundo a NCRF 6 — Activos Intangíveis, NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis, NCRF 11 — Propriedades de Investimento, NCRF 12 — Imparidade de Activos e NCRF 17 — Agricultura, aplicam-se a locatários por activos locados segundo locações financeiras.

Locações operacionais (parágrafos 30 e 31)

Reconhecimento (parágrafo 30)

30 — 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.

Divulgações (parágrafo 31)

31 — Os locatários devem fazer as seguintes divulgações para as locações operacionais:

(a) O total dos futuros pagamentos mínimos da locação nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:

(i) Não mais de um ano;
(ii) Mais de um ano e não mais de cinco anos;
(iii) Mais de cinco anos;

(b) O total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera sejam recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;
(c) Pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto no período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;
(d) Uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, pelo menos, o seguinte:

(i) A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
(ii) A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
(iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

Locações nas demonstrações financeiras de locadores (parágrafos 32 a 50)

Locações financeiras (parágrafos 32 a 41)

Reconhecimento inicial (parágrafos 32 a 34)

32 — Os locadores devem reconhecer os activos detidos sob uma locação financeira nos seus balanços e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.
33 — 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.
34 — Os custos directos iniciais são muitas vezes incorridos por locadores e incluem quantias como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e directamente 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 directos 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 directos 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 directos 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 começo do prazo da locação.

Mensuração subsequente (parágrafos 35 a 40)

35 — O reconhecimento do rendimento financeiro deve ser baseado num modelo que reflicta uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira.
36 — 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.
37 — Um activo 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 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, deve ser contabilizado de acordo com essa Norma.
38 — 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.
39 — O rédito de vendas reconhecido no começo do prazo de uma locação financeira por um locador fabricante ou negociante é o justo valor do activo, ou, se mais baixo, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação que acresça ao locador, calculado a uma taxa de juro do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo da locação é o custo, ou a quantia escriturada se diferente, da propriedade locada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre o rédito 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.
40 — Os locadores fabricantes ou negociantes indicam algumas vezes taxas de juro artificialmente baixas a fim de atrair clientes. A utilização de tal taxa resultaria numa parte excessiva do rendimento total da transacção ser 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.

Divulgações (parágrafo 41)

41 — Os locadores devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:

(a) Uma reconciliação entre o investimento bruto na locação à data do balanço, e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço. Além disso, uma entidade deve divulgar o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber na data do balanço, para cada um dos períodos seguintes:

(i) Não mais de um ano;
(ii) Mais de um ano e não mais de cinco anos;
(iii) Mais de cinco anos;

(b) Rendimento financeiro não obtido;
(c) Os valores residuais não garantidos que acresçam ao benefício do locador;
(d) A dedução acumulada para créditos incobráveis dos pagamentos mínimos da locação a receber;
(e) As rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período; e
(f) Uma descrição geral dos acordos significativos de locação do locador.

Locações operacionais (parágrafos 42 a 50)

Reconhecimento (parágrafos 42 a 48)

42 — Os locadores devem apresentar os activos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do activo.
43 — 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 activo locado seja diminuído por incentivo concedido pelo locador.
44 — 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 activo locado seja diminuído.
45 — Os custos directos iniciais incorridos pelos locadores ao negociar e aceitar uma locação operacional devem ser adicionados à quantia escriturada do activo locado e reconhecidos como um gasto durante o prazo da locação na mesma base do rendimento da locação.

46 — A política de depreciação para activos locados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do locador para activos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada da acordo com a NCRF 6 — Activos Intangíveis e a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis.

47 — Para determinar se um activo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 — Imparidade de Activos.

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

Divulgações (parágrafos 49 e 50)

49 — Os locadores devem fazer as seguintes divulgações para as locações operacionais:

(a) Os futuros pagamentos mínimos da locação sob locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes;

(i) Não mais de um ano;
(ii) Mais de um ano e não mais de cinco anos;
(iii) Mais de cinco anos;

(b) O total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;
(c) Uma descrição geral dos acordos de locação do locador.

50 — Além disso, os requisitos de divulgação segundo a NCRF 6 — Activos Intangíveis, NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis, NCRF 11 — Propriedades de Investimento, NCRF 12 — Imparidade de Activos e NCRF 17 — Agricultura, aplicam-se a locadores por activos segundo locações operacionais.

Transacções de venda seguida de locação (parágrafos 51 a 59)

Reconhecimento (parágrafos 51 a 58)

51 — Numa transacção 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 transacção de venda seguida de locação depende do tipo de locação envolvido.

52 — Se uma transacção 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.

53 — Se a venda seguida de locação resultar numa locação financeira, a transacção é um meio pelo qual o locador proporciona meios financeiros ao locatário, com o activo como garantia. Por esta razão não é apropriado considerar como rendimento um excesso do produto da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso, é diferido e amortizado durante o prazo da locação.

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

55 — 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 activo seja usado.

56 — Se o preço de venda estiver acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e amortizado durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado.

57 — 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.

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

Divulgações (parágrafo 59)

59 — Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente a transacções de venda seguida de locação. A descrição exigida dos acordos significativos de locação conduz à divulgação de cláusulas únicas ou invulgares do acordo ou das cláusulas das transacções de venda seguida de locação.

Data de eficácia (parágrafo 60)

60 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 10

Custos de empréstimos obtidos

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 23 — Custos de Empréstimos Obtidos, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento dos custos de empréstimos obtidos. Esta Norma exige que, de uma forma geral, eles sejam imediatamente considerados como gastos do período, excepto quanto aos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica, caso em que é permitida a sua capitalização.

Âmbito (parágrafos 2 e 3)

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.

Definições (parágrafos 4 a 6)

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

Activo que se qualifica: é um activo 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.

5 — Os custos de empréstimos obtidos incluem:

(a) Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
(b) Amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
(c) Amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos;
(d) Encargos financeiros relativos a locações financeiras reconhecidas de acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 9 — Locações; e
(e) Diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo dos juros.

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

Reconhecimento (parágrafos 7 a 25)

7 — Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, excepto nos casos em que sejam capitalizados de acordo com o parágrafo 9.

8 — Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica podem ser capitalizados como parte do custo desse activo, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a

entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados. A quantia de custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização deve ser determinada de acordo com esta Norma.

9 — Pelo tratamento preconizado permite-se que os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo sejam incluídos no custo desse activo.

Custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização (parágrafos 10 a 15)

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

11 — Pode ser difícil identificar um relacionamento directo entre certos empréstimos obtidos e um activo que se qualifica e determinar os empréstimos obtidos que poderiam de outra maneira ser evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a actividade 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 directamente atribuíveis à aquisição de um activo 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 activo que se qualifica, a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse activo deve ser determinada como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento temporário desses empréstimos.

13 — Os acordos de financiamento de um activo 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 activo que se qualifica. Em tais circunstâncias, os fundos são muitas vezes temporariamente investidos aguardando o seu dispêndio no activo 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 activo 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 activo. 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 activo 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 activo que se qualifica sobre a quantia recuperável (parágrafo 16)

16 — Quando a quantia escriturada ou o custo final esperado do activo 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 Contabilísticas e de Relato Financeiro. Em certas circunstâncias, a quantia da redução ou do abate é revertida de acordo com essas outras Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Início da capitalização (parágrafos 17 a 19)

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

(a) Os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;

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

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

18 — Os dispêndios de um activo que se qualifica incluem somente os dispêndios que tenham resultado em pagamentos de caixa, transferência de outros activos ou a assunção de passivos que incorram em juros. Os dispêndios são reduzidos por quaisquer pagamentos progressivos recebidos. A quantia escriturada média do activo 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 actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para a sua venda englobam mais do que a construção física do activo. Elas englobam o trabalho técnico e administrativo anterior ao começo da construção física tais como as actividades associadas com a obtenção de licenças antes do começo da construção física. Porém, tais actividades excluem a detenção de um activo quando nenhuma produção ou acção que altere a condição do activo esteja a ter lugar. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto um projecto esteja em fase de desenvolvimento são capitalizados durante o período em que as actividades 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 actividade associada de desenvolvimento, não são elegíveis para capitalização.

Suspensão da capitalização (parágrafos 20 e 21)

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

Cessação da capitalização (parágrafos 22 a 25)

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

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

24 — Quando a construção de um activo 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 actividades 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 activo que se qualifica relativamente ao qual cada parte está em condições de ser usada embora a construção continue noutras partes. Um exemplo de um activo 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.

Divulgações (parágrafo 26)

26 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

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

(b) A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e
(c) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

Data de eficácia (parágrafo 27)

27 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 11

Propriedades de investimento

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 40 — Propriedades de Investimento, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respectivos requisitos de divulgação.

Âmbito (parágrafos 2 a 4)

2 — Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento, mensuração e divulgação 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 transacções de venda seguida de locação;
(f) Divulgações acerca de locações financeiras e de locações operacionais.

4 — Esta norma não se aplica a:

(a) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver NCRF 17 — Agricultura);
(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 (parágrafos 5 a 15)

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 activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.

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

Propriedade de investimento: é a propriedade (terreno ou um edifício — ou parte de um edifício — ou ambos) detida (pelo dono 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 curso ordinário do negócio.

Propriedade ocupada pelo dono: é a propriedade detida (pelo dono 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 activo 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 de outra forma a definição de uma propriedade de investimento e o locatário usar o modelo do justo valor definido nos parágrafos 35 a 57 para o activo reconhecido. Esta classificação alternativa está disponível numa base de propriedade por 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. Quando esta classificação alternativa for escolhida, qualquer interesse assim classificado é incluído nas divulgações exigidas nos parágrafos 76 a 79.

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 activos detidos por uma entidade. Isto distingue as propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelos donos. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros activos usados no processo de produção ou de fornecimento. A NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis aplica-se a propriedades ocupadas pelos donos.

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 curso 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 dono ou para venda a curto prazo no curso 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.

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 curso 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);
(c) Propriedade ocupada pelo dono (ver NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para futuro uso como propriedade ocupada pelo dono, propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo dono, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo dono aguardando alienação;
(d) Propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento. A NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis aplica-se a tal propriedade até que a construção ou o desenvolvimento esteja concluído, momento em que a propriedade se torna propriedade de investimento e em que se aplica esta Norma. Porém, esta Norma aplica-se a propriedades de investimento existentes que estejam a ser desenvolvidas de novo para futuro uso continuado como propriedade de investimento (ver parágrafo 60);

10 — Algumas propriedades compreendem uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para 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 dono 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 dono, é uma propriedade ocupada pelo dono 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 dono de um hotel por vezes transfere algumas responsabilidades a terceiros segundo um contrato de gestão. Os termos de tais contratos variam grandemente. Num extremo do espectro, a posição do dono pode, em substância, ser a de um investidor passivo. No outro extremo do espectro, o dono pode simplesmente ter procurado fora 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. O parágrafo 77 (c) exige que uma entidade divulgue estes critérios quando a classificação for difícil.

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 dono na perspectiva do grupo. Porém, da perspectiva 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 nas suas demonstrações financeiras individuais.

Reconhecimento (parágrafos 16 a 19)

16 — A propriedade de investimento deve ser reconhecida como um activo 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 sobresselentes menores. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para "reparações e manutenção" da propriedade.

19 — Partes 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 parte 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 partes que sejam substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma.

Mensuração no reconhecimento (parágrafos 20 a 29)

20 — Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo. Os custos de transacção devem ser incluídos na mensuração inicial.

21 — O custo de uma propriedade de investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio directamente atribuível. Os dispêndios directamente atribuíveis incluem, por exemplo, as remunerações profissionais por serviços legais, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transacção.

22 — O custo de uma propriedade de investimento de construção própria é o seu custo à data em que a construção ou desenvolvimento fique concluído. Até essa data, uma entidade aplica a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis. Nessa data, a propriedade torna-se propriedade de investimento e aplica-se a presente Norma (ver parágrafos 59(e) e 67).

23 — 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.

24 — 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.

25 — 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 20 da NCRF 9 — Locações, i.e. o activo deve ser reconhecido pelo menor do justo valor da propriedade e do valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Uma quantia equivalente deve ser reconhecida como passivo de acordo com o mesmo parágrafo.

26 — 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 activo, 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 35 a 57. Essa orientação também é relevante para a determinação do justo valor quando esse valor é usado como custo para finalidades do reconhecimento inicial.

27 — Uma ou mais propriedades de investimento podem ser adquiridas em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. O seguinte exemplo refere-se a uma troca de um activo 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 transacção de troca careça de substância comercial ou (b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

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

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

(b) O valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectadas pela transacção se altera em resultado da troca; e

(c) A diferença na alínea (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

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

29 — O justo valor de um activo para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo 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 activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

Mensuração após reconhecimento (parágrafos 30 a 58)

Política contabilística (parágrafos 30 a 34)

30 — Com as excepções indicadas nos parágrafos 32 a 36, uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo

do justo valor referido nos parágrafos 35 a 37 ou o modelo do custo mencionado no parágrafo 58 e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.

31 — 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 transacções, 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.

32 — 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 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.

33 — Uma entidade pode:

(a) Escolher ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as propriedades de investimento que suportem passivos que pagam um retorno directamente associado ao justo valor de, ou aos retornos de, activos especificados incluindo essa propriedade de investimento; e

(b) Escolher ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as outras propriedades de investimento, independentemente da escolha feita na alínea (a).

34 — Se uma entidade escolher diferentes modelos para as duas categorias descritas no parágrafo 33, as vendas de propriedades de investimento entre conjuntos de activos mensurados usando modelos diferentes devem ser reconhecidas pelo justo valor e a alteração cumulativa 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 (parágrafos 35 a 57)

35 — Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo justo valor, excepto nos casos descritos no parágrafo 55.

36 — 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 30 deixa de ser opcional. O modelo do justo valor deve ser aplicado.

37 — 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.

38 — 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 transacção 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.

39 — Uma entidade determina o justo valor sem qualquer dedução para custos de transacção em que possa incorrer por venda ou outra alienação.

40 — O justo valor da propriedade de investimento deve reflectir as condições de mercado à data do balanço.

41 — O justo valor é específico do tempo relativo a uma determinada data. Dado que as condições de mercado podem mudar, a quantia relatada como justo valor pode ser incorrecta 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 transacção em que não exista relacionamento entre elas se a troca e conclusão não forem simultâneas.

42 — O justo valor da propriedade de investimento reflecte, entre outras coisas, rendimento de rendas provenientes de locações correntes e pressupostos razoáveis e suportáveis que representem aquilo que entidades conhecedoras e dispostas a isso assumiriam acerca de rendimentos de rendas de futuras locações à luz de condições correntes. Também reflecte, 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 reflectidos no passivo enquanto outros se relacionam com exfluxos que não são reconhecidos nas demonstrações financeiras até data posterior (por exemplo, pagamentos periódicos como rendas contigentes).

43 — O parágrafo 25 especifica a base do reconhecimento inicial do custo de um interesse numa propriedade locada. O parágrafo 35 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, para fins contabilísticos, de um activo e passivo locados serem reconhecido pelo justo valor ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos da locação, de acordo com o parágrafo 20 da NCRF 9 — Locações. Assim, remensurar um activo locado para o custo de acordo com o parágrafo 25 para o justo valor de acordo com o parágrafo 35 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.

44 — 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 assumido não pagaria um preço mais elevado do que o exigido por um mercado composto por compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso.

45 — 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 efectivo 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 efectivo da propriedade de investimento).

46 — A definição de justo valor refere-se a uma transacção entre partes sem relacionamento entre si. Uma transacção entre partes sem relacionamento entre si é uma transacção entre partes que não tenham um relacionamento particular ou especial entre elas que torne os preços das transacções não característicos das condições de mercado. A transacção é tida como uma transacção entre entidades não relacionadas, cada uma delas actuando independentemente.

47 — A melhor evidência de justo valor é dada por preços correntes num mercado activo 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 contractos relacionados com a propriedade.

48 — Na ausência de preços correntes num mercado activo do género descrito no parágrafo 47, uma entidade considera a informação proveniente de uma variedade de fontes, incluindo:

(a) Preços correntes num mercado activo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização (ou sujeitas a diferentes locações ou outros contratos), ajustados para reflectir essas diferenças;

(b) Preços recentes de propriedades semelhantes em mercados menos activos, com ajustamentos para reflectir quaisquer alterações nas condições económicas desde a data das transacções que ocorreram a esses preços; e

(c) Projecções de fluxos de caixa descontados 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 reflictam avaliações correntes de mercado quanto à incerteza na quantia e tempestividade dos fluxos de caixa.

49 — 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.

50 — Em casos excepcionais, 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 da conclusão de construção ou desen-

volvimento, ou após 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 55).

51 — O justo valor difere do valor de uso, tal como definido na NCRF 12 — Imparidade de Activos. O justo valor reflecte o conhecimento e as estimativas de compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. Em contraste, o valor de uso reflecte as estimativas da entidade, incluindo os efeitos de factores que podem ser específicos da entidade e não aplicáveis às entidades em geral. Por exemplo, o justo valor não reflecte qualquer dos seguintes factores 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 activos;
(c) Direitos legais ou restrições legais que somente sejam específicos ao dono actual; e
(d) Benefícios fiscais ou encargos fiscais que sejam específicos ao dono actual.

52 — Ao determinar o justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não conta duplamente activos ou passivos que estejam reconhecidos como activos ou passivos separados. Por exemplo:

(a) Equipamento, tal como elevadores ou ar condicionado, é muitas vezes uma parte integrante de um edifício e está geralmente incluído no justo valor da propriedade de investimento, não sendo reconhecido separadamente como activos fixos tangíveis;
(b) Se um escritório for locado mobilado, o justo valor do escritório inclui geralmente o justo valor da mobília, porque o rendimento das rendas se relaciona com o escritório mobilado. Quando a mobília for incluída no justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não reconhece a mobília como um activo 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 activo separado;
(d) O justo valor da propriedade de investimento detida numa locação reflecte 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.

53 — O justo valor da propriedade de investimento não reflecte os dispêndios futuros de capital fixo que melhorem ou aumentem a propriedade e não reflecte os benefícios futuros relacionados derivados destes dispêndios futuros.

54 — 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 respectivos recebimentos de caixa. Uma entidade aplica a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes para determinar se reconhece um passivo e, nesse caso, como mensurá-lo.

Incapacidade de determinar fiavelmente o justo valor (parágrafos 55 a 57)

55 — 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 excepcionais, 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 da conclusão da construção ou do desenvolvimento, ou após 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 transacções de mercado comparáveis e quando não estão disponíveis estimativas alternativas fiáveis de justo valor (por exemplo, com base em projecções de fluxos de caixa descontados). Nesses casos, uma entidade deve mensurar essa propriedade de investimento usando o modelo do custo da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis. O valor residual da propriedade de investimento deve ser assumido como sendo zero. A entidade deve aplicar a NCRF 7 até à alienação da propriedade de investimento.

56 — Nos casos excepcionais em que uma entidade seja compelida, pela razão dada no parágrafo precedente, a mensurar uma propriedade de investimento usando o modelo do custo de acordo com a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis, ela mensura todos as suas outras propriedades de investimento pelo justo valor. 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.

57 — 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 dono ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no curso ordinário do negócio) mesmo que transacções de mercado comparáveis se tornem menos frequentes ou que os preços do mercado se tornem menos prontamente disponíveis.

Modelo do custo (parágrafo 58)

58 — 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 — Activos Fixos Tangíveis para esse modelo excepto 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 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas. 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 (parágrafos 59 a 67)

59 — As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver uma alteração de uso, evidenciada pelo seguinte:

(a) Começo de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono;
(b) Começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;
(c) Fim de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade ocupada pelo dono para propriedade de investimento;
(d) Começo de uma locação operacional para uma outra entidade, para uma transferência de inventários para propriedade de investimento; ou
(e) Fim de construção ou desenvolvimento, para uma transferência de propriedade em construção ou desenvolvimento (coberto pela NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis) para propriedade de investimento.

60 — O parágrafo 59 (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 dono durante o novo desenvolvimento.

61 — Os parágrafos 62 a 67 aplicam-se aos aspectos de reconhecimento e mensuração resultantes 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 dono e inventários não alteram a quantia escriturada da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.

62 — Para uma transferência de propriedade de investimento escriturada pelo justo valor para propriedade ocupada pelo dono ou para inventários, o custo considerado da propriedade para subsequente contabilização de acordo com a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis ou a NCRF 18 — Inventários deve ser o seu justo valor à data da alteração de uso.

63 — Se uma propriedade ocupada pelo dono se tornar uma propriedade de investimento que seja escriturada pelo justo valor, uma entidade deve aplicar a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis 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.

64 — Até à data em que uma propriedade ocupada pelo dono 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 — Activos Fixos Tangíveis 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;

(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;

(ii) Qualquer parte remanescente do aumento é creditada directamente no capital próprio no excedente de revalorização. Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido para resultados transitados. A transferência do excedente de revalorização para resultados transitados não é feita através dos resultados.

65 — 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.

66 — 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.

67 — 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 (parágrafos 68 a 75)

68 — 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.

69 — 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 — Locações aplica-se a uma alienação efectuada pela celebração de uma locação financeira e a uma venda seguida de locação.

70 — Se, de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 16, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo 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 reflectir 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 activo e reavaliar o justo valor, como seria exigido para adições não envolvendo substituição.

71 — Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedades de investimento devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do activo 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 ou da alienação.

72 — 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 — Rédito usando o método do juro efectivo.

73 — Uma entidade aplica a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, ou outras Normas, conforme apropriado, a quaisquer passivos que retenha após a alienação de uma propriedade de investimento.

74 — 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.

75 — Imparidades ou perdas de propriedades de investimento, reivindicações relacionadas por ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos 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 — Imparidade de Activos;

(b) As retiradas ou alienações da propriedade de investimento são reconhecidas de acordo com os parágrafos 68 a 73 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 activos restaurados, comprados ou construídos como substituições é determinado de acordo com os parágrafos 20 a 29 desta Norma.

Divulgações (parágrafos 76 a 79)

Modelo do justo valor e modelo do custo (parágrafos 76 a 79)

76 — As divulgações indicadas adiante aplicam-se para além das enunciadas na NCRF 9 — Locações. De acordo com a NCRF 9, o proprietário de uma propriedade de investimento proporciona as divulgações dos locadores acerca das locações que tenham celebrado. Uma entidade que detenha uma propriedade de investimento numa locação financeira ou operacional proporciona divulgações dos locatários para locações financeiras e divulgações dos locadores para qualquer locação operacional que tenham celebrado.

77 — Uma entidade deve divulgar:

(a) Se aplica o modelo do justo valor ou o modelo do custo;

(b) Caso aplique o modelo do justo valor, se, e em que circunstâncias, os interesses de propriedade detidos em locações operacionais são classificados e contabilizados como propriedades de investimento;

(c) Quando a classificação for difícil (ver parágrafo 14), os critérios que usa para distinguir propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelo dono e de propriedades detidas para venda no curso ordinário dos negócios;

(d) Os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de propriedades de investimento, incluindo uma declaração a afirmar se a determinação do justo valor foi ou não suportada por evidências do mercado ou foi mais ponderada por outros factores (que a entidade deve divulgar) por força da natureza da propriedade e da falta de dados de mercado comparáveis;

(e) A extensão até à qual o justo valor da propriedade de investimento (tal como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseia numa valorização de um avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que está a ser valorizada. Se não tiver havido tal valorização, esse facto deve ser divulgado;

(f) As quantias reconhecidas nos resultados para:

(i) Rendimentos de rendas de propriedades de investimento;

(ii) Gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que geraram rendimentos de rendas durante o período; e

(iii) Gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que não geraram rendimentos de rendas durante o período.

(iv) A alteração cumulativa no justo valor reconhecido nos resultados com a venda de uma propriedade de investimento de um conjunto de activos em que se usa o modelo do custo para um conjunto em que se usa o modelo do justo valor (ver parágrafo 34).

(g) A existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de rendimentos e proventos de alienação;

(h) Obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para reparações, manutenção ou aumentos.

Modelo do justo valor (parágrafo 78)

78 — Além das divulgações exigidas pelo parágrafo 77, uma entidade que aplique o modelo do justo valor dos parágrafos 35 a 57 deve divulgar uma reconciliação entre as quantias escrituradas da propriedade de investimento no início e no fim do período, que mostre o seguinte:

(a) Adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido na quantia escriturada de um activo;
(b) Adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;
(c) Activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e outras alienações;
(d) Ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustamentos de justo valor;
(e) As diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;
(f) Transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono; e
(g) Outras alterações.

Modelo do custo (parágrafo 79)

79 — Além das divulgações exigidas pelo parágrafo 77, uma entidade que aplique o modelo do custo do parágrafo 58 deve divulgar:

(a) Os métodos de depreciação usados;
(b) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
(c) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;
(d) Uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:

(i) Adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como activo;
(ii) Adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;
(iii) Activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, e outras alienações;
(iv) Depreciações;
(v) A quantia de perdas por imparidade reconhecida e a quantia de perdas por imparidade revertida durante o período de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos;
(vi) As diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;
(vii) Transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono; e
(viii) Outras alterações; e

(e) O justo valor das propriedades de investimento. Nos casos excepcionais descritos no parágrafo 55, quando uma entidade não possa determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, ela deve divulgar:

(i) Uma descrição da propriedade de investimento;
(ii) Uma explanação da razão pela qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade; e
(iii) Se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o justo valor venha a recair.

Data de eficácia (parágrafo 80)

80 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 12

Imparidade de activos

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 36 — Imparidade de Activos, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus activos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Um activo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou venda do activo. Se este for o caso, o activo 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 e prescreve divulgações.

Âmbito (parágrafos 2 e 3)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:

(a) Inventários (ver a NCRF 18 — Inventários);
(b) Activos provenientes de contratos de construção (ver a NCRF 19 — Contratos de Construção);
(c) Activos por impostos diferidos (ver a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento);
(d) Activos por benefícios de empregados (ver a NCRF 28 — Benefícios dos Empregados);
(e) Activos 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) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos o custo estimado no ponto de venda (ver a NCRF 17 — Agricultura);
(h) Activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

3 — Esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (i.e. justo valor) de acordo com outras Normas, tais como o modelo de revalorização da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis. Identificar se um activo revalorizado pode estar com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:

(a) Se o justo valor do activo for o seu valor de mercado, a única diferença entre o justo valor do activo e o seu justo valor menos os custos de vender são os custos directos incrementais para alienar o activo:

(i) Se os custos com a alienação forem negligenciáveis, a quantia recuperável do activo revalorizado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada (i.e. justo valor) ou é superior à mesma. Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, é improvável que o activo 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 vender do activo revalorizado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o activo revalorizado estará com imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada (i.e. justo valor). Neste caso, após os requisitos de valorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade;

(b) Se o justo valor do activo for determinado numa base que não seja o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada (i.e. 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 activo pode estar com imparidade.

Definições (parágrafo 4)

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

Activos "*corporate*": são activos, excepto *goodwill,* que contribuam para os fluxos de caixa futuros de várias unidades geradoras de caixa.

Custos com a alienação: são custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo ou unidade geradora de caixa, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Data de acordo para uma concentração de actividades empresariais: é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas seja celebrado e, no caso de entidades cotadas em bolsa, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a primeira data em que tiver sido atingido um acordo substantivo entre as partes que se concentram é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida tenham aceite a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo daquela.

Depreciação (Amortização): é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil. (No caso de um activo intangível, o termo "amortização" é geralmente usado em vez de "depreciação". Ambos os termos têm o mesmo sentido.)

Justo valor menos os custos de vender: é a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com a alienação.

Mercado activo: 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 activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

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

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

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

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

Valor de uso: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo 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 activo esteja disponível para uso; ou
(b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

Identificação de um activo que possa estar com imparidade (parágrafos 5 a 8)

5 — Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se existir qualquer indicação, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo.

6 — Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também:

(a) Testar anualmente a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida ou um activo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano. Activos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se um desses activos intangíveis for inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse activo deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período corrente.
(b) Testar anualmente a imparidade do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais de acordo com os parágrafos 40 a 50.

7 — Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo 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 activo 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 activo 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 afectarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo.
(d) A quantia escriturada dos activos 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 activo.
(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 activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida.
(g) Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

8 — Se houver uma indicação de que um activo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo precisa de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a esse activo.

Mensuração da quantia recuperável (parágrafos 9 a 27)

9 — Esta Norma define quantia recuperável como a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indefinida (parágrafo 10)

10 — O parágrafo 6 exige que um activo intangível com uma vida útil indefinida seja anualmente testado quanto a imparidade mediante comparação da sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável, independentemente de existir ou não qualquer indicação de que possa estar com imparidade. Contudo, o cálculo detalhado mais recente da quantia recuperável de um tal activo feito num período precedente pode ser usado no teste de imparidade no período corrente, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:

(a) Se o activo intangível não gerar influxos de caixa resultantes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos e for portanto testado quanto a imparidade como parte de uma unidade geradora de caixa à qual pertença, os activos e passivos que compõem essa unidade não mudaram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;
(b) O mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada do activo por uma margem substancial; e
(c) Com base numa análise de acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, é remota a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada do activo.

Justo valor menos custos de vender (parágrafo 11 a 15)

11 — A melhor evidência do justo valor menos os custos de vender de um activo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado para custos incrementais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo.

12 — Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo for negociado num mercado activo, o justo valor menos os custos de vender é o preço de mercado do activo 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 transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se estime o justo valor menos os custos de vender, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data em que a estimativa seja feita.

13 — Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado activo para um activo, o justo valor menos os custos de vender é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma entidade poderá obter, à data do balanço, da alienação do activo numa transacção 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 transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector. O justo valor menos os custos de vender não reflecte uma venda forçada, a não ser que a gerência seja compelida a vender imediatamente.

14 — Os custos com a alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições 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 activo não são custos incrementais directos de alienar o activo.

15 — Por vezes, a alienação de um activo exige que o comprador assuma um passivo e apenas existe um único justo valor menos os custos de vender tanto para o activo como para o passivo. O parágrafo 39 explica como tratar de tais casos.

Valor de uso (parágrafos 16 a 27)

16 — Os seguintes elementos devem ser reflectidos no cálculo do valor de uso de um activo:

(a) Uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;
(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 activo; e
(e) Outros factores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado reflectissem no apreçamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros (parágrafo 17)

17 — Ao mensurar o valor de uso, uma entidade deve:

(a) Basear as projecções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da escala de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;
(b) Basear as projecções de fluxos de caixa nos orçamentos/previsões financeiros mais recentes aprovados pela gerência, mas deve excluir 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 activo. As projecções baseadas nestes orçamentos/previsões devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado.
(c) Estimar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes extrapolando as projecções 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 (parágrafos 18 a 23)

18 — As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

(a) Projecções de influxos de caixa derivados do uso continuado do activo;
(b) Projecções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente incorridos para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do activo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o activo para uso) e possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao activo; e
(c) Fluxos de caixa líquidos, se os houver, a receber (ou a pagar) pela alienação do activo no fim da sua vida útil.

19 — Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para o activo 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 activo.

20 — Quando uma entidade ficar comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns activos sejam afectados 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 reflectirão 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 Activos Contingentes.

21 — Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa, que aumentem ou melhorem o desempenho do activo, 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.

22 — As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a) Influxos ou exfluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento; ou
(b) Recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.

23 — A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma entidade espera obter da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos estimados com a alienação.

Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira (parágrafo 24)

24 — 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 (parágrafos 25 a 27)

25 — A(s) taxa(s) de desconto deve(m) ser a(s) taxa(s) antes de impostos que reflicta(m) as avaliações correntes de mercado sobre:

(a) O valor temporal do dinheiro; e
(b) Os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

26 — Uma taxa que reflicta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes às que a entidade espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transacções correntes de mercado para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado do capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único activo (ou uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o activo em causa. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um activo não deve(m) reflectir 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.

27 — Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto.

Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade (parágrafos 28 a 32)

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

29 — Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

30 — Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do activo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo, se, e apenas se, tal for exigido por outra Norma.

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

32 — Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer activos 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 activo com a sua base fiscal.

Unidades geradoras de caixa e *goodwill* (parágrafos 33 a 55)

Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um activo (parágrafos 33 a 37)

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

34 — A quantia recuperável de um activo individual não pode ser determinada se:

(a) O valor de uso do activo não puder ser estimado, como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo não puderem ser estimados como sendo insignificantes); e

(b) O activo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros activos.

Em tais casos, o valor de uso e, por isso, a quantia recuperável, só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do activo.

Exemplo:

Uma entidade mineira possui uma linha férrea privada para suportar as suas actividades 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 activos 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.

35 — Tal como definido no parágrafo 4, a unidade geradora de caixa de um activo é o grupo mais pequeno de activos que inclui o activo e que gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. A identificação da unidade geradora de caixa de um activo envolve juízo de valor. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um activo individual, uma entidade identifica o menor agregado de activos 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 activos afectos a cada carreira e os fluxos de caixa de cada carreira podem ser identificados separadamente. Uma das carreiras opera com perdas significativas.

Dado que a 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 activos, ou grupos de activos, 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.

36 — Se existir um mercado activo para o *output* produzido por um activo ou grupos de activos, esse activo ou grupo de activos 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 activo ou unidade geradora de caixa forem afectados 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 transacções em que não exista relacionamento entre as partes ao estimar:

(a) Os influxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso do activo ou da unidade geradora de caixa; e

(b) Os exfluxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso de quaisquer outros activos ou unidades geradoras de caixa que sejam afectados pelo preço de transferência interno.

37 — As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas consistentemente de período para período relativamente ao mesmo activo ou tipo de activos, a menos que se justifique uma alteração.

Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa (parágrafos 38 a 51)

38 — 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.

39 — 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 vender (ou o fluxo de caixa estimado com base na última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os activos 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 reflecte 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 (parágrafos 40 a 50)

Imputação de *goodwill* a unidades geradoras de caixa (parágrafos 40 a 43)

40 — Para a finalidade de testar a imparidade, o *goodwill* adquirido numa concentração de actividades 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 actividades empresariais, independentemente de outros activos 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 deve:

(a) Representar o nível mais baixo no seio da entidade ao qual o *goodwill* é monitorizado para finalidades de gestão interna; e

(b) Não ser maior do que um segmento operacional, determinado de acordo com a IFRS 8 — Segmentos Operacionais.

41 — Se a imputação inicial do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais não puder ser concluída antes do fim do período anual em que tiver sido efectuada a concentração de actividades empresariais, essa imputação inicial deve ser concluída antes do fim do primeiro período anual com início após a data da aquisição.

42 — 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 reflicta 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 activos a um nível inferior ao dessa unidade, excepto 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 activos 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.

43 — 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 afectadas. Esta nova imputação deve ser efectuada 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 reflecte melhor o *goodwill* associado às unidades reorganizadas.

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 activos inferior ao de A, excepto 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 activos 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* (parágrafos 44 e 45)

44 — 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 52.

45 — Uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* deve ser testada quanto a imparidade anualmente, e 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 52.

Interesses minoritários (parágrafos 46 e 47)

46 — De acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais, o *goodwil* reconhecido numa concentração de actividades 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 actividades empresariais. Assim, o *goodwill* atribuível a um interesse minoritário não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe. Em conformidade, se existir um interesse minoritário 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 minoritário nos activos 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 minoritário no *goodwill*.

47 — 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 minoritário, apenas com a primeira a ser reconhecida como perda de *goodwill* por imparidade.

Tempestividade dos testes de imparidade (parágrafos 48 a 50)

48 — O teste de imparidade anual para uma unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado *goodwill* pode ser efectuado a qualquer momento durante um período anual, desde que o teste seja efectuado no mesmo momento todos os anos. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se uma parte ou todo o *goodwill* imputado a uma unidade geradora de caixa tiver sido adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período corrente anual, essa unidade deve ser testada quanto a imparidade antes do final do período corrente anual.

49 — Se os activos 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 contem 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.*

50 — O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* pode ser usado no teste de imparidade dessa unidade no corrente período, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:

(a) Os activos e passivos que compõem a unidade não foram significativamente alterados desde o mais recente cálculo da quantia recuperável;

(b) O mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada da unidade numa margem substancial; e

(c) Com base numa análise dos acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, seja remota a probabilidade de que uma determinação corrente da quantia recuperável seria inferior à quantia escriturada da unidade.

Activos "*corporate*" (parágrafo 51)

51 — Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma entidade deve identificar todos os activos «*corporate*» que se relacionem com a unidade geradora de caixa em análise. Se uma parte da quantia escriturada de um «activo *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 «activo *corporate*» imputada à unidade, com a sua quantidade recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 52;

(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 activo «*corporate*», com a sua quantia recuperável e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 52;

(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 activo «*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 activo «*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 52.

Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa (parágrafos 52 a 55)

52 — 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 activo «*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 activos 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 activos da unidade (grupos de unidades), numa base *pro rata* relativamente à quantia escriturada de cada activo da unidade (grupo de unidades).

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos activos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 29.

53 — Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 52, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um activo abaixo do mais alto de entre:

(a) O seu justo valor menos os custos de vender (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 activo deve ser imputada numa base *pro rata* aos outros activos da unidade (grupo de unidades).

54 — Se a quantia recuperável de um activo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 34):

(a) É reconhecida uma perda por imparidade do activo se a sua quantia escriturada for maior que o mais alto do seu justo valor menos os custos de vender e os resultados da imputação descritos nos parágrafos 52 e 53; e
(b) Não é reconhecida qualquer perda por imparidade do activo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos os custos de vender do activo 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 vender é inferior à sua quantia escriturada. A máquina não gera influxos de caixa independentes. O mais pequeno grupo de activos identificável que inclua a máquina e que crie influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos é a linha de produção à qual pertence a máquina. A quantia recuperável da linha de produção mostra que a linha de produção tomada no seu todo não está com imparidade.

Pressuposto 1: orçamentos/previsões aprovados pelo órgão de gestão não reflectem 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 vender; 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 reflectir 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 reflectem 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 vender. 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 (i.e., a linha de produção). Dado que o justo valor menos os custos de vender a máquina é inferior à sua quantia escriturada, é reconhecida uma perda por imparidade na máquina.

55 — Após os requisitos dos parágrafos 52 e 53 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 (parágrafos 56 a 64)

56 — 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 activo, que não o *goodwill,* possa já não existir ou possa ter diminuído. Se tal indicação existir, uma entidade deve estimar a quantia recuperável desse activo.

57 — Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o *goodwill,* possa já não existir ou possa ser diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a) O valor de mercado do activo 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 activo;
(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 afectar a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso do activo 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 activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;
(e)Exista evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.

58 — Uma perda por imparidade de um activo, 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 activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do activo deve, excepto como descrito no parágrafo 59, ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

Reverter uma perda por imparidade de um activo individual (parágrafos 59 a 61)

59 — Um aumento da quantia escriturada de um activo, 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 activo em anos anteriores.

60 — Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo, que não o *goodwill,* deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, o modelo de revalorização da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

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

Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa (parágrafos 62 e 63)

62 — Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o *goodwill,* numa base *pro rata* em relação às quantias escrituradas desses activos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de activos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 60.

63 — Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 62, a quantia escriturada de um activo 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 activo em períodos anteriores.

A quantia da reversão da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada numa base pro rata em relação aos outros activos da unidade (grupo de unidades), excepto para o *goodwill*.

Reverter uma perda por imparidade de *goodwill* (parágrafo 64)

64 — Uma perda por imparidade reconhecida para o *goodwill* não deve ser revertida num período posterior.

Divulgações (parágrafos 65 a 69)

65 — Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos:

(a) A quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são incluídas;
(b) A quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecida nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são revertidas;
(c) A quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período;
(d) A quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período.

66 — Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada perda material por imparidade reconhecida ou revertida durante o período para um activo individual, incluindo *goodwill,* ou para uma unidade geradora de caixa:

(a) Os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão de perda por imparidade;
(b) A quantia de perda por imparidade reconhecida ou revertida;
(c) A natureza do activo;
(d) Se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa, uma descrição da maneira corrente e anterior de agregar activos e as razões de alterar a maneira como é identificada a unidade geradora de caixa;
(e) Se a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) é o seu justo valor menos os custos de vender ou o seu valor de uso;
(f) Se a quantia recuperável for o justo valor menos os custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender (tal como, se o justo valor foi determinado por referência a um mercado activo);
(g) Se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.

67 — Uma entidade deve divulgar a seguinte informação para as perdas por imparidade agregadas e as reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com o parágrafo 66:

(a) As principais classes de activos afectadas por perdas por imparidade e as principais classes de activos afectadas por reversões de perdas por imparidade;
(b) Os principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.

68 — Se, de acordo com o parágrafo 41, qualquer porção do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período não tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) à data de relato, a quantia do *goodwill* não imputado deve ser divulgada em conjunto com as razões pelas quais a quantia se mantém não imputada.
69 — Uma entidade deve divulgar pormenorizadamente o processo subjacente às estimativas usadas para mensurar as quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa contendo *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas.

Data de eficácia (parágrafo 70)

70 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 13

Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base as Normas Internacionais de Contabilidade IAS 31 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e IAS 28 — Investimentos em Associadas, adoptadas pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo 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, mensuração e divulgação 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 (parágrafos 2 e 3)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de:

(a) Interesses em empreendimentos conjuntos e no relato dos activos, passivos, rendimentos e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as actividades do empreendimento conjunto se realizam 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, as quais se regem, nesta matéria, pelas disposições decorrentes da alínea *b*) do n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 319/2002, de 28 de Dezembro, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 151/2004, de 29 de Junho;
(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 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.

Definições (parágrafo 4)

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 interesse num empreendimento conjunto.

Consolidação proporcional: é um método de contabilização em que a parte de um empreendedor em cada um dos activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas 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 actividade económica a fim de obter benefícios da mesma.

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

Demonstrações financeiras consolidadas: são as demonstrações financeiras de um grupo 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 actividade 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 actividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de acções, 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 e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos activos 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 (aqui se incluindo entidades não constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

Caracterização de empreendimentos conjuntos e associadas (parágrafos 5 a 22)

Acordo contratual (parágrafos 5 a 9)

5 — A existência de um acordo contratual é um elemento essencial para distinguir os interesses em empreendimentos conjuntos dos investimentos em associadas. As actividades 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, activos 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; por exemplo, por um contrato entre os empreendedores ou por actas de reuniões entre os empreendedores. Nalguns casos, o acordo é incorporado nos artigos ou outro clausulado do empreendimento conjunto. Qualquer que seja a sua forma, o acordo contratual é geralmente escrito e trata de assuntos tais como:

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

(b) A nomeação do órgão de direcção 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 actividade.

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 actividade económica, ele controla o empreendimento e o empreendimento é uma subsidiária do operador e não um empreendimento conjunto.

Operações conjuntamente controladas (parágrafos 10 e 11)

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 actividades e trabalham no projecto 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, comercializar e distribuir conjuntamente um produto particular, tal como uma aeronave. As diferentes partes do processo de fabrico são levadas a efeito por cada um dos empreendedores. Cada empreendedor suporta os seus próprios custos e obtém uma parte do rédito da venda do avião, sendo tal partilha determinada segundo o acordo contratual.

Activos conjuntamente controlados (parágrafos 12 a 14)

12 — Alguns empreendimentos conjuntos envolvem o controlo conjunto, e muitas vezes a propriedade conjunta, por parte dos empreendedores, de um ou mais activos que tenham sido contribuídos ou adquiridos para a finalidade do empreendimento conjunto. Os activos são usados para a obtenção de benefícios para os empreendedores. Cada empreendedor pode ficar com uma parte da produção obtida a partir dos activos e cada um suporta uma parte acordada dos gastos incorridos.

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

14 — Muitas actividades nas indústrias do petróleo, gás e extracção de minérios envolvem activos 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 activo 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 (parágrafos 15 a 18)

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

16 — Uma entidade conjuntamente controlada controla os activos do empreendimento conjunto, incorre em passivos e gastos e obtém rendimentos. Pode fazer contratos em seu próprio nome e obter fundos para os fins da actividade do empreendimento conjunto. Cada 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 vulgar de uma entidade conjuntamente controlada é quando duas entidades combinam as suas actividades numa linha particular de negócios através da transferência dos activos e passivos relevantes para uma entidade conjuntamente controlada. Um outro exemplo 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 activos conjuntamente controlados. Por exemplo, os empreendedores podem transferir um activo conjuntamente controlado, tal como um pipeline de petróleo para uma entidade conjuntamente controlada, por razões fiscais ou outras. De forma semelhante, os empreendedores podem contribuir para uma entidade conjuntamente controlada com activos que serão operados conjuntamente. Algumas operações conjuntamente controladas também envolvem a criação de uma entidade conjuntamente controlada para tratar de aspectos particulares da actividade, como por exemplo, a concepção, a comercialização, distribuição ou serviço pós-venda da produção.

Influência significativa (parágrafos 19 a 22)

19 — Se o investidor detiver, directa ou indirectamente (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, directa, ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), menos de 20 % do poder de voto na investida, presume-se que não tem influência signi-

ficativa, 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 direcção 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) Transacções materiais entre o investidor e a investida;
(d) Intercambio 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 um governo, tribunal, administrador ou regulador. Pode também ocorrer como resultado de um acordo contratual.

Reconhecimento e mensuração (parágrafos 23 a 53)

Operações conjuntamente controladas (parágrafos 23 e 24)

23 — Quando o empreendimento conjunto assumir a forma de operação conjuntamente controlada, os activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas 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.

Activos conjuntamente controlados (parágrafos 25 e 26)

25 — Quando o empreendimento conjunto assumir a forma de activos conjuntamente controlados cada empreendedor inclui nos seus registos contabilísticos e reconhece nas suas demonstrações financeiras:

(a) A sua parte nos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos mesmos e não como um investimento. Por exemplo, uma parte de um pipeline conjuntamente controlado é classificado como activo fixo tangível;
(b) Quaisquer passivos em que tenha incorrido, por exemplo, os incorridos no financiamento da sua parte nos activos;
(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 activos e com a venda da sua parte da produção.

Uma vez que os activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas 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 activos conjuntamente controlados reflecte 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 (parágrafos 27 a 36)

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 em conformidade com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

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 e reconhecidas nas demonstrações financeiras como um investimento na entidade conjuntamente controlada.

29 — Um empreendedor pode reconhecer o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando:

(a) Um dos dois formatos de relato para a consolidação proporcional descritos no parágrafo 55, ou
(b) A equivalência patrimonial descrita no parágrafo 57.

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 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 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 — A partir da data na qual a entidade conjuntamente controlada se torna uma subsidiária de um empreendedor, o empreendedor deve contabilizar o seu interesse de acordo com a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação. A partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torna uma associada de um empreendedor, o empreendedor deve contabilizar o seu interesse de acordo com o parágrafo 57.

35 — Um investidor num empreendimento conjunto que não disponha de controlo conjunto, mas nele possa exercer influência significativa, deve contabilizar esse investimento de acordo com o parágrafo 57.

36 — Um investidor num empreendimento conjunto que não disponha de controlo conjunto, nem nele possa exercer influência significativa, deve contabilizar esse investimento nas suas demonstrações financeiras individuais ao custo. Caso prepare demonstrações financeiras consolidadas pode contabilizar esse investimento ao custo ou ao justo valor.

Transacções entre um empreendedor e um empreendimento conjunto (parágrafos 37 a 99)

37 — Quando um empreendedor contribuir ou vender activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer parcela de um ganho ou de uma perda resultante da transacção deve reflectir a substância da transacção. Enquanto os activos 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 activos correntes ou de uma perda por imparidade.

38 — Quando um empreendedor comprar activos de um empreendimento conjunto, o empreendedor não deve reconhecer a sua parte nos lucros do empreendimento conjunto derivados da transacção até que revenda os activos a um terceiro independente. Um empreendedor deve reconhecer a sua parte nas perdas resultantes destas transacções da mesma forma que os lucros, excepto que as perdas devem ser reconhecidas imediatamente quando representem uma redução no valor realizável líquido de activos correntes ou uma perda por imparidade.

39 — Para avaliar se uma transacção entre um empreendedor e um empreendimento conjunto proporciona prova de imparidade de um activo, o empreendedor determina a quantia recuperável do activo de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos. Ao determinar o valor em uso, o empreendedor estima os fluxos de caixa futuros provenientes do activo com base no uso continuado do activo e na sua alienação final por parte do empreendimento conjunto.

Operadores de empreendimentos conjuntos (parágrafos 40 e 41)

40 — Os operadores ou gestores de um empreendimento conjunto devem contabilizar quaisquer remunerações de acordo com a NCRF 20 — Rédito.

41 — 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 (parágrafos 42 a 50)

42 — Um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, excepto se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora, caso em que deve ser usado o método do custo.

43 — Quando um investimento numa associada anteriormente classificado como detido para venda, e contabilizado nos termos da NCRF 8 — Activos 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.

44 — Um investidor deve descontinuar o uso do método de equivalência patrimonial a partir da data em que perder a influência significativa sobre uma associada. Nessa circunstância, o custo a considerar para efeitos de mensuração inicial como activo financeiro deve corresponder ao da quantia escriturada desse investimento à data em que deixou de ser uma associada.

45 — 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 activos 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 activos líquidos das suas associadas e empreendimentos conjuntos), depois dos ajustamentos necessários para garantir a uniformidade das políticas contabilísticas (ver parágrafos 62 e 63).

46 — Os resultados provenientes de transacções «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. Transacções «ascendentes» são, por exemplo, vendas de activos de uma associada ao investidor. Transacções «descendentes» são, por exemplo, vendas de activos do investidor a uma associada. Assim, a parte do investidor nos resultados da associada resultantes destas transacções é eliminada.

47 — Um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais. Portanto:

(a) O *goodwill* relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. Contudo, a amortização desse *goodwill* não é permitida e não é portanto incluída na determinação da parte do investidor nos resultados da associada;

(b) Qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos activos, 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 do período em que o investimento é adquirido.

Serão feitos ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada, após a aquisição, para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos activos 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 activos fixos tangíveis.

48 — Se uma associada tiver acções 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 acções, independentemente de terem ou não sido declarados.

49 — 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 acções 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 acções ordinárias são aplicadas a outros componentes do interesse do investidor numa associada pela ordem inversa da sua antiguidade (i.e. prioridade na liquidação).

50 — Depois de o interesse do investidor ser reduzido a zero, as perdas adicionais são tidas em conta mediante o reconhecido 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 (parágrafos 51 a 53)

51 — Tendo aplicado o método da equivalência patrimonial e reconhecido as perdas da associada de acordo com o parágrafo 49, o investidor deve determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao conjunto de interesses na associada.

52 — Dado que o *goodwill* incluído na quantia escriturada de um investimento numa associada não é reconhecido separadamente, a totalidade da quantia escriturada do investimento é testada quanto a imparidade segundo a NCRF 12 — Imparidade de Activos, 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. 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.

53 — 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 activos da entidade.

Consolidação proporcional (parágrafos 54 a 56)

54 — A aplicação da consolidação proporcional significa que o balanço do empreendedor inclui a sua parte nos activos 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 ganhos e gastos e perdas 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.

55 — 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 activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas 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 activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada com os seus activos fixos tangíveis.

Como alternativa, o empreendedor pode incluir nas suas demonstrações financeiras linhas de itens separadas relativas à sua parte nos activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada. Por exemplo, pode mostrar a sua parte de um activo corrente da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus activos correntes; pode mostrar a sua parte nos

activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus activos fixos tangíveis.

Ambos os formatos de relato mostrariam quantias idênticas, quer do resultado do exercício, quer de cada uma das principais classificações de activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas, motivo pelo qual ambos os formatos são aceitáveis para as finalidades desta Norma.

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

Método da equivalência patrimonial (parágrafos 57 a 63)

57 — 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 adoptados na contabilização da aquisição de um investimento numa associada.

58 — Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento numa entidade é inicialmente reconhecido pelo custo 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 activos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte do investidor nessas alterações é reconhecida directamente no seu capital próprio.

59 — 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 reflecte o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.

60 — 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.

61 — Quando, de acordo com o parágrafo 60, 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 transacções 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.

62 — As demonstrações financeiras do investidor devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.

63 — Se uma investida usar políticas contabilísticas diferentes das do investidor para transacções e acontecimentos idênticos em circunstancias 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.

Divulgações (parágrafos 64 a 70)

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

(a) Quaisquer passivos contingentes em que o empreendedor tenha incorrido em relação aos seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua parte em cada um dos passivos contingentes que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores;

(b) A sua parte nos passivos contingentes dos próprios empreendimentos conjuntos pelos quais seja contingentemente responsável; e

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

65 — Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos seguintes compromissos com respeito aos seus interesses em empreendimentos conjuntos, separadamente de outros compromissos:

(a) Quaisquer compromissos de capital do empreendedor em relação com os seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua parte nos compromissos de capital que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores; e

(b) A sua parte dos compromissos de capital dos próprios empreendimentos conjuntos.

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

67 — Um empreendedor deve divulgar o método que usa para reconhecer os seus interesses em entidades conjuntamente controladas.

68 — Um investidor deve fazer as seguintes divulgações:

(a) O justo valor de investimentos em associadas para os quais sejam publicadas cotações de preços;

(b) Informação financeira resumida das associadas, incluindo as quantias agregadas de activos, passivos, rendimentos e resultados;

(c) As razões pelas quais se concluiu existir influência significativa quando o contrário era presumível pelo facto de um investidor deter, directa ou indirectamente através de subsidiárias, menos de 20 % dos votos ou do potencial poder de voto da investida;

(d) As razões pelas quais se concluiu não existir influência significativa quando o contrário era presumível pelo facto de um investidor deter, directa ou indirectamente através de subsidiárias, 20 % ou mais dos votos ou do potencial poder de voto da investida;

(e) A data de relato das demonstrações financeiras de uma associada, quando essas demonstrações financeiras forem usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial e forem de uma data de relato ou de um período que seja diferente da data de relato ou período do investidor, e forem a razão para o uso de uma data de relato ou de um período diferente;

(f) A natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo ou requisitos regulamentares) sobre a capacidade das associadas para transferir fundos para o investidor sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsos de empréstimos ou adiantamentos;

(g) A parte não reconhecida nas perdas de uma associada, tanto para o período como cumulativamente, se um investidor descontinuou o reconhecimento da sua parte nas perdas de uma associada;

(h) O facto de uma associada não ter sido contabilizada usando o método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 3(b); e

(i) Informação financeira resumida das associadas, quer individualmente quer em grupo, que não tenham sido contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial, incluindo as quantias dos activos totais, passivos totais, rendimentos e resultados.

69 — Os investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como activos não correntes. A parte do investidor nos resultados dessas associadas, e a quantia escriturada desses investimentos, devem ser divulgadas separadamente. A parte do investidor em quaisquer unidades operacionais descontinuadas dessas associadas também deve ser divulgada separadamente.

70 — De acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, o investidor divulgará:

(a) A sua parte nos passivos contingentes de uma associada incorridos juntamente com outros investidores; e

(b) Os passivos contingentes que surjam pelo facto de o investidor ser solidariamente responsável pela totalidade ou parte dos passivos da associada.

Data de eficácia (parágrafo 71)

71 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 14

Concentrações de actividades empresariais

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Relato Financeiro IFRS 3 — Concentrações de Actividades Empresariais, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento, por parte de uma entidade, quando esta empreende uma concentração de actividades empresariais. Em particular, a norma estabelece que todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra. Por isso, a adquirente reconhece os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus justos valores à data de aquisição, e reconhece também o goodwill, que é posteriormente testado quanto à imparidade, não sendo assim amortizado.

Âmbito (parágrafos 2 a 8)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de concentrações de actividades empresariais.

3 — Contudo, esta Norma não se aplica a:

(a) Concentrações de actividades empresariais em que entidades ou actividades empresariais separadas se reúnem para formar um empreendimento conjunto;

(b) Concentrações de actividades empresariais que envolvam entidades ou actividades empresariais sob controlo comum;

(c) Concentrações de actividades empresariais que envolvam duas ou mais entidades mútuas.

Identificar uma concentração de actividades empresariais (parágrafos 4 a 8)

4 — O resultado de quase todas as concentrações de actividades empresariais é que uma entidade, a adquirente, obtém o controlo de uma ou mais actividades empresariais diferentes, as adquiridas. Se uma entidade obtiver o controlo de uma ou mais entidades que não sejam actividades empresariais, a junção dessas entidades não é uma concentração de actividades empresariais. Quando uma entidade adquire um grupo de activos ou de activos líquidos que não constitua uma actividade empresarial, ela deve imputar o custo do grupo entre os activos e passivos individuais identificáveis do grupo com base nos seus justos valores à data da aquisição.

5 — Uma concentração de actividades 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 activos líquidos de outra entidade, o assumir dos passivos de outra entidade, ou a compra de alguns dos activos líquidos de outra entidade que em conjunto formem uma ou mais actividades empresariais. A concentração de actividades empresariais pode concretizar-se pela emissão de instrumentos de capital próprio, pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros activos, ou por uma combinação dos mesmos. A transacção pode ser entre os accionistas das entidades concentradas ou entre uma entidade e os accionistas de outra entidade. Pode envolver o estabelecimento de uma nova entidade para controlar as entidades concentradas ou os activos líquidos transferidos, ou a reestruturação de uma ou mais das entidades concentradas.

6 — Uma concentração de actividades 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 actividades empresariais pode envolver a aquisição dos activos líquidos, incluindo qualquer goodwill, de outra 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 actividades empresariais, e portanto no âmbito desta Norma, estão as concentrações de actividades 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 (i.e. a data ou datas de troca). Esta situação pode acontecer, por exemplo, quando uma investida celebra acordos de recompra de acções com alguns dos seus investidores e, como resultado, muda o controlo da investida.

Definições (parágrafo 9)

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

Actividade empresarial: é um conjunto integrado de actividades conduzidas e de activos geridos com a finalidade de proporcionar:

(a) Um retorno aos investidores; ou

(b) Custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente aos participantes.

Uma actividade 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 actividades e activos, deve presumir-se que o conjunto transferido é uma actividade empresarial.

Activo intangível: tem o significado que lhe é dado na NCRF 6 — Activos Intangíveis.

Concentração de actividades empresariais: é a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata.

Concentração de actividades empresariais envolvendo entidades ou actividades empresariais sob controlo comum: é uma concentração de actividades empresariais em que todas as entidades ou actividades 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 actividade 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 acordo: é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é alcançado e, no caso de entidades publicamente cotadas, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitou a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo sobre a adquirida.

Data de aquisição: é a data em que a adquirente obtém efectivamente o controlo sobre a adquirida.

Data de troca: é a data de aquisição quando uma concentração de actividades empresariais é alcançada através de uma única transacção de troca. Quando uma concentração de actividades empresariais envolve mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando é alcançada por fases através de sucessivas compras de acções, a data de troca é a data em que cada investimento individual é reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente.

Empreendimento conjunto: tem o significado que lhe é dado na NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas.

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 directa 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 minoritário: é a parte dos resultados e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe.

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

Passivo contingente:

(a) É 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.

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

Subsidiária: é uma entidade (aqui se incluindo entidades não constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

Goodwill: corresponde a benefícios económicos futuros resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

Método de contabilização (parágrafos 10 e 11)

10 — Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra.

11 — O método de compra considera a concentração de actividades empresariais na perspectiva da entidade concentrada que é identificada como a adquirente. A adquirente compra activos líquidos e reconhece os activos adquiridos e os passivos e passivos contingentes assumidos, incluindo aqueles que não tenham sido anteriormente reconhecidos pela adquirida. A mensuração dos activos e passivos da adquirente não é afectada pela transacção, nem quaisquer activos ou passivos adicionais da adquirente são reconhecidos como consequência da transacção, porque não são o objecto da transacção.

Aplicação do método de compra (parágrafos 12 a 40)

12 — A aplicação do método de compra envolve os seguintes passos:

(a) Identificar uma adquirente;

(b) Mensurar o custo da concentração de actividades empresariais; e

(c) Imputar, à data da aquisição, o custo da concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos.

Identificar a adquirente (parágrafos 13 a 17)

13 — Deve ser identificada uma adquirente para todas as concentrações de actividades empresariais. A adquirente é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades ou actividades 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 actividades empresariais for efectuada através de trocas de instrumentos de capital próprio com voto ordinário por caixa ou outros activos, a entidade que cede caixa ou outros activos é provavelmente a adquirente; e

(c) Se numa concentração de actividades empresariais existir uma entidade, de entre as entidades concentradas, cuja capacidade de gestão permita dominar a selecção da equipa de direcção da entidade concentrada resultante, essa é provavelmente a adquirente.

15 — Numa concentração de actividades empresariais efectuada 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 actividades. Em algumas concentrações de actividades 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 actividades. 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. Os parágrafos B1 a B15 do apêndice B da IFRS 3 — Concentrações de Actividades Empresariais, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, proporcionam orientação sobre aquisições inversas.

16 — Quando uma nova entidade é constituída para emitir instrumentos de capital próprio para efectuar uma concentração de actividades 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 actividades 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 activos ou réditos de uma das entidades concentradas excedem significativamente os das outras.

Custo de uma concentração de actividades empresariais (parágrafos 18 a 22)

18 — A adquirente deve mensurar o custo de uma concentração de actividades empresariais como o agregado:

(a) Dos justos valores, à data da troca, dos activos cedidos, dos passivos incorridos ou assumidos, e dos instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente, em troca do controlo sobre a adquirida; mais

(b) Quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração de actividades empresariais.

19 — A data de aquisição é a data na qual a adquirente obtém efectivamente o controlo sobre a adquirida. Quando isto é alcançado através de uma única transacção de troca, a data da troca coincide com a data da aquisição. Contudo, uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando for alcançada por fases através de compras sucessivas de acções. Quanto tal ocorre:

(a) O custo da concentração é o custo agregado das transacções individuais; e

(b) A data da troca é a data de cada transacção de troca (i.e. a data em que cada investimento individual é reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente), enquanto que a data de aquisição é a data na qual a adquirente obtém o controlo da adquirida.

20 — Os activos cedidos e os passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida devem ser mensurados pelos justos valores à data da troca, de acordo com o exigido pelo parágrafo 18. Portanto, quando a liquidação de todo ou qualquer parte do custo de uma concentração de actividades empresariais for diferido, o justo valor desse componente diferido deve ser determinado ao descontar as quantias a pagar do seu valor presente à data da troca, tendo em conta qualquer prémio ou desconto que provavelmente será incorrido na liquidação.

21 — Os parágrafos 27 a 31 da IFRS 3 — Concentrações de Actividades Empresariais, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, proporcionam orientações adicionais sobre o custo de uma concentração de actividades empresariais.

Ajustamentos no custo de uma concentração de actividades empresariais dependentes de futuros acontecimentos (parágrafo 22)

22 — Quando um acordo de concentração de actividades empresariais proporcionar um ajustamento no custo de uma concentração de actividades empresariais dependente de futuros acontecimentos, a adquirente deve incluir a quantia desse ajustamento no custo da concentração de actividades empresariais à data da aquisição se o ajustamento for provável e puder ser mensurado com fiabilidade (feito normalmente com base em estimativas, desde que as mesmas não afectem a fiabilidade da informação).

Se os futuros acontecimentos não ocorrerem ou se a estimativa tiver de ser revista, o custo da concentração de actividades empresariais deve ser ajustado em conformidade.

Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos (parágrafos 23 a 40)

23 — A adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais ao reconhecer os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 24 pelos seus justos valores nessa data, com a excepção de activos não correntes (ou grupos de alienação) que sejam classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, os quais devem ser reconhecidos pelo justo valor menos os custos de vender. Qualquer diferença entre o custo da concentração de actividades empresariais e o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis assim reconhecidos deve ser contabilizada de acordo com os parágrafos 32 a 36.

24 — A adquirente deve reconhecer separadamente os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida à data de aquisição apenas se satisfizerem os seguintes critérios nessa data:

(a) No caso de um activo que não seja um activo 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 activo intangível ou de um passivo contingente, se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

Nesta conformidade, qualquer interesse minoritário na adquirida é expresso na proporção da minoria no justo valor líquido desses itens. Os parágrafos B16 e B17 do apêndice B da IFRS 3, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, proporcionam orientação sobre a determinação dos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida para a finalidade de imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais.

25 — 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 actividades 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 activos depreciáveis da adquirida deve basear-se nos justos valores desses activos depreciáveis à data da aquisição, i.e. o seu custo para a adquirente.

Activos e passivos identificáveis da adquirida (parágrafo 26)

26 — De acordo com o parágrafo 23, a adquirente reconhece separadamente como parte da imputação do custo da concentração apenas os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que existiam à data da aquisição e que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24. Portanto:

(a) A adquirente deve reconhecer os passivos por encerramento ou redução das actividades 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 Activos 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 actividades empresariais.

Activos intangíveis da adquirida (parágrafo 27)

27 — De acordo com o parágrafo 24, a adquirente reconhece separadamente um activo intangível da adquirida à data da aquisição apenas se esse activo satisfizer a definição de activo intangível da NCRF 6 — Activos Intangíveis e se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Isto significa que a adquirente reconhece como um activo separadamente do goodwill um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de activo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. A NCRF 6 proporciona orientação para determinar se o justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser mensurado com fiabilidade.

Passivos contingentes da adquirida (parágrafos 28 a 31)

28 — O parágrafo 24 especifica que a adquirente reconhece separadamente um passivo contingente da adquirida como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades 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 36; e

(b) A adquirente deve divulgar a informação acerca do passivo contingente exigida pela NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

O parágrafo B16(l) do apêndice B da IFRS 3, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, proporciona orientação sobre a determinação do justo valor de um passivo contingente.

29 — 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 Activos Contingentes, e

(b) A quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a NCRF 20 — Rédito.

30 — O requisito do parágrafo 29 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 29. 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 24, reconhecidos separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

31 — Os passivos contingentes reconhecidos separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais são excluídos do âmbito da NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Contudo, a adquirente deve divulgar, relativamente a esses passivos contingentes, a informação exigida por essa norma para cada classe de provisão.

Goodwill (parágrafos 32 a 35)

32 — A adquirente deve, à data da aquisição:

(a) Reconhecer o *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais como um activo; e

(b) Inicialmente mensurar esse *goodwill* pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração de actividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecido de acordo com o parágrafo 23.

33 — O *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

34 — Após o reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar o *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais pelo custo menos qualquer perda por imparidade acumulada.

35 — O *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais não deve ser amortizado. Em vez disso, a adquirente deve testá-lo quanto a imparidade anualmente, ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade, de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos.

Excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo (parágrafo 36)

36 — Se o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos de acordo com o parágrafo 23 exceder o custo da concentração de actividades empresariais, a adquirente deve:

(a) Reavaliar a identificação e a mensuração dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e a mensuração do custo da concentração; e

(b) Reconhecer imediatamente nos resultados qualquer excesso remanescente após a reavaliação.

Concentração de actividades empresariais alcançada por fases (parágrafo 37)

37 — Uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando ocorrer por fases através de compras sucessivas de acções. Se assim for, cada transacção de troca deve ser tratada separadamente pela adquirente, usando a informação do custo da transacção e do justo valor à data de cada transacção de troca, para determinar a quantia de qualquer *goodwill* associado a essa transacção. Isto resulta numa comparação passo a passo do custo dos investimentos individuais com o interesse da adquirente nos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida a cada passo.

Contabilização inicial determinada provisoriamente (parágrafo 38)

38 — Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração for efectuada porque os justos valores a atribuir aos activos, 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 até doze meses após a data de aquisição; e

(b) Desde a data da aquisição. Portanto:

(i) A quantia escriturada de um activo, 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;

(ii) O *goodwill* ou qualquer outro ganho reconhecido de acordo com o parágrafo 36 deve ser ajustado desde a data da aquisição por uma quantia igual ao ajustamento no justo valor à data de aquisição do activo, passivo e passivo contingente identificável a ser reconhecido ou ajustado;

(iii) 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 (parágrafo 39)

39 — Excepto de acordo com o delineado no parágrafo 40, os ajustamentos na contabilização inicial de uma concentração de actividades 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 actividades 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.

Reconhecimento de activos por impostos diferidos após a conclusão da contabilização Inicial (parágrafo 40)

40 — Se o potencial benefício do reporte das perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios do parágrafo 24 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas posteriormente realizada, a adquirente deve reconhecer esse benefício como rendimento de acordo com a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento. Além disso, uma adquirente deve:

(a) Reduzir a quantia escriturada de *goodwill* à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição; e

(b) Reconhecer a redução na quantia escriturada do *goodwill* como um gasto.

Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso tal como descrito no parágrafo 36, nem deve aumentar a quantia de qualquer ganho anteriormente reconhecido de acordo com o parágrafo 36.

Divulgações (parágrafos 41 a 50)

41 — Uma adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro das concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas:

(a) Durante o período;

(b) Após a data do balanço mas antes de as demonstrações financeiras receberem autorização de emissão.

42 — Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 41(a), a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada durante o período:

(a) Os nomes e as descrições das entidades ou actividades empresariais concentradas;

(b) A data da aquisição;

(c) A percentagem de instrumentos de capital próprio com direito a voto adquiridos;

(d) O custo da concentração e uma descrição dos componentes desse custo, incluindo quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração. Quando os instrumentos de capital próprio são emitidos ou passíveis de emissão como parte do custo, deve ser divulgado o seguinte:

(i) O número de instrumentos de capital próprio emitidos ou passíveis de emissão; e

(ii) O justo valor desses instrumentos e a base para determinar esse justo valor. Se não existir um preço publicado para os instrumentos à data da troca, devem ser divulgados os pressupostos significativos usados para determinar o justo valor. Se existir um preço publicado à data da troca mas que não foi usado como base para determinar o custo da concentração, esse facto deve ser divulgado em conjunto com: as razões por que o preço publicado não foi usado; o método e os pressupostos significativos usados para atribuir um valor aos instrumentos de capital próprio; e a quantia agregada da diferença entre o valor atribuído aos instrumentos de capital próprio e o preço publicado dos mesmos;

(e) Detalhes de quaisquer unidades operacionais que a entidade tenha decidido alienar como resultado da concentração;

(f) As quantias reconhecidas à data de aquisição para cada classe de activos, passivos e passivos contingentes da adquirida, e, a menos que a divulgação seja impraticável, as quantias escrituradas de cada uma dessas classes, determinadas de acordo com as NCRF, imediatamente antes da concentração. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação;

(g) A quantia de qualquer excesso reconhecida nos resultados de acordo com o parágrafo 36, e a linha de item na demonstração dos resultados na qual o excesso é reconhecido;

(h) Uma descrição dos factores que contribuíram para um custo que resulta no reconhecimento do *goodwill* — uma descrição de cada activo intangível que não tenha sido reconhecido separadamente do *goodwill* e uma explicação sobre a razão pela qual não foi possível mensurar o justo valor do activo intangível com fiabilidade — ou uma descrição da natureza de qualquer excesso reconhecido nos resultados de acordo com o parágrafo 36;

(i) A quantia dos resultados da adquirida desde a data da aquisição incluída nos resultados da adquirente do período, a não ser que a divulgação seja impraticável. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.

43 — A informação exigida pelo parágrafo 42 deve ser divulgada em conjunto no caso de concentrações de actividades empresariais, efectuadas durante o período de relato, que sejam individualmente imateriais.

44 — Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada durante o período foi determinada apenas provisoriamente tal como descrito no parágrafo 38, esse facto deve também ser divulgado em conjunto com uma explicação.

45 — Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 41 (a), a adquirente deve divulgar a seguinte informação, a não ser que essa divulgação seja impraticável:

(a) O rédito da entidade concentrada do período como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período tivesse sido o início desse período;

(b) Os resultados da entidade concentrada do período como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período tivesse sido o início do período.

Se a divulgação desta informação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.

46 — A adquirente deve ainda divulgar a seguinte informação:

(a) A quantia e uma explicação sobre qualquer ganho ou perda reconhecido no período corrente que:

(i) Se relacione com os activos identificáveis adquiridos ou os passivos ou passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período corrente ou num período anterior; e

(ii) Seja de tal dimensão, natureza ou incidência que a divulgação se torne relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade concentrada;

(b) Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período imediatamente anterior foi determinada apenas provisoriamente no final desse período, as quantias e explicações relativas aos ajustamentos nos valores provisórios reconhecidos durante o período corrente;

(c) A informação sobre correcções de erros que a NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros exige que seja divulgada em relação a qualquer dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida, ou alterações nos valores atribuídos a esses itens, que a adquirente reconhece durante o período corrente de acordo com o parágrafo 39.

47 — Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar as alterações na quantia escriturada de *goodwill* durante o período.

48 — Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 47, a entidade deve divulgar uma reconciliação da quantia escriturada de *goodwill* no início e no final do período, mostrando separadamente:

(a) A quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no início do período;

(b) O *goodwill* adicional reconhecido durante o período, com a excepção do *goodwill* incluído num grupo de alienação que, no momento da aquisição, satisfaz os critérios para ser classificado como detido para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;

(c) Os ajustamentos resultantes do reconhecimento posterior de activos por impostos diferidos durante o período de acordo com o parágrafo 40;

(d) O *goodwill* incluído num grupo de alienação classificado como detido para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e o *goodwill* desreconhecido durante o período sem ter sido anteriormente incluído num grupo de alienação classificado como detido para venda;

(e) As perdas por imparidade reconhecidas durante o período de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos;

(f) As diferenças cambiais líquidas ocorridas durante o período de acordo com a NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio;

(g) Quaisquer outras alterações na quantia escriturada durante o período; e

(h) A quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no final do período.

49 — A entidade divulga informação acerca da quantia recuperável e da imparidade do *goodwill* de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos, além da informação que o parágrafo 48 (e) exige que seja divulgada.

50 — Se, em qualquer situação, a informação que esta Norma exige que seja divulgada não satisfizer os objectivos definidos nos parágrafos 41 e 47, a entidade deve divulgar essa informação adicional conforme necessário para satisfazer esses objectivos.

Data de eficácia (parágrafo 51)

51 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 15

Investimentos em Subsidiárias e Consolidação

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 27 — Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo 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 (parágrafos 2 e 3)

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 contas consolidadas nos termos legalmente previstos. Esta norma estabelece, igualmente, as regras de valorização dos investimentos financeiros em subsidiárias nas Demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe.

3 — Esta Norma não trata de métodos de contabilização de concentrações de actividades empresariais e dos seus efeitos na consolidação, incluindo *goodwill* proveniente de uma concentração de actividades empresariais (ver NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais).

Definições (parágrafos 4 a 7)

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 actividade económica a fim de obter benefícios da mesma.

Demonstrações financeiras consolidadas: são as demonstrações financeiras de um grupo 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 minoritário: é a parte dos resultados e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente 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 activos 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 (aqui se incluindo entidades não constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) 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 acções, opções *call* de acções, instrumentos de dívida ou de capital próprio que

sejam convertíveis em acções 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 afectem 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 (parágrafos 8 a 9)

8 — Nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe, a valorização dos investimentos em subsidiárias deve ser efectuada de acordo com o método de equivalência patrimonial, aplicando-se, ainda, o disposto nos parágrafos 14 e 15. Nos casos em que se verifiquem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora, deve ser usado o método do custo.

9 — A valorização dos investimentos em entidades conjuntamente controladas e em associadas nas demonstrações financeiras individuais é efectuada nos termos da NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas.

Âmbito das demonstrações financeiras consolidadas (parágrafos 10 e 11)

10 — As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe.

11 — A obrigatoriedade de elaboração de contas consolidadas ocorre para a empresa-mãe que detenha o controlo sobre uma ou mais subsidiárias, nos termos definidos legalmente.

Procedimentos de consolidação (parágrafos 12 a 26)

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 activos, passivos, capital próprio, rendimentos e ganhos e gastos e perdas. A fim de que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem informação financeira acerca do grupo como se fosse de 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 do capital próprio de cada subsidiária (ver a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais, que descreve o tratamento de qualquer *goodwill* resultante);

(b) São identificados os interesses minoritários nos resultados das subsidiárias consolidadas para o período de relato; e

(c) Os interesses minoritários nos activos líquidos das subsidiárias consolidadas são identificados separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos activos líquidos consistem:

(i) Na quantia desses interesses minoritários à data da concentração original, calculada de acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Actividades 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 minoritários são determinadas na base dos interesses de propriedade presentes e não reflectem o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.

14 — Os saldos, transacções, rendimentos e ganhos e gastos e perdas intragrupo devem ser eliminados por inteiro.

15 — Os saldos e transacções intragrupo, incluindo rendimentos e ganhos, gastos e perdas e dividendos, são eliminados por inteiro. Os resultados provenientes de transacções intragrupo que sejam reconhecidos nos activos, tais como inventários e activos fixos, 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 transacções 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 de relato. Quando as datas de relato da empresa-mãe e de uma subsidiária forem diferentes, 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 de relato diferente da data de relato da empresa-mãe, devem ser feitos ajustamentos que tenham em consideração os efeitos de transacções ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras da empresa-mãe. Em qualquer caso, a diferença entre a data de relato da subsidiária e a data de relato da empresa-mãe 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.

18 — As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e outros acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.

19 — Se um membro do grupo usar políticas contabilísticas que não sejam as adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, serão feitos ajustamentos apropriados às suas demonstrações financeiras ao preparar as demonstrações financeiras consolidadas.

20 — Os rendimentos e ganhos e gastos e perdas de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data de aquisição, tal como definido na NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais e até à data em que a empresa-mãe deixar de controlar a subsidiária. A diferença entre os proventos da alienação da subsidiária e a sua quantia escriturada à data da alienação, incluindo a quantia cumulativa de quaisquer diferenças de câmbio que se relacionem com a subsidiária reconhecidas no capital próprio de acordo com a NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, é reconhecida na demonstração dos resultados consolidada como o ganho ou perda resultante da alienação da subsidiária.

21 — Um investimento numa entidade, desde a data em que deixe de ser uma subsidiária e desde que não se torne uma associada ou uma entidade conjuntamente controlada (nos termos da NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas), deve ser contabilizado nas Demonstrações Financeiras Consolidadas de acordo com o previsto na NCRF 27 — Instrumentos Financeiros.

22 — A quantia escriturada do investimento à data em que a entidade deixar de ser uma subsidiária deve ser considerada como o custo aquando da mensuração inicial de um activo financeiro.

23 — Os interesses minoritários devem ser apresentados no balanço consolidado dentro do capital próprio, separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos resultados do grupo também devem ser divulgados separadamente.

24 — Os resultados são atribuídos aos detentores de capital da empresa-mãe e aos interesses minoritários. Porque ambos constituem capital próprio, a quantia atribuída aos interesses minoritários não é rendimento nem gasto.

25 — As perdas aplicáveis à parte minoritária numa subsidiária consolidada podem exceder o interesse minoritário no capital próprio da subsidiária. O excesso, e quaisquer perdas adicionais aplicáveis à parte minoritária, são imputados ao interesse maioritário excepto até ao ponto em que a parte minoritária tenha a obrigação de fazer um investimento adicional para cobrir as perdas. Se a subsidiária subsequentemente relatar lucros, esses lucros são imputados ao interesse maioritário até que a parte minoritária das perdas previamente absorvidas pela parte maioritária tenha sido recuperada.

26 — Se uma subsidiária tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por interesses minoritários e classificadas como capital próprio, a empresa-mãe calcula a sua parte dos resultados depois de fazer ajustamentos para os dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

Divulgações (parágrafos 27 e 28)

27 — Devem ser feitas as seguintes divulgações nas demonstrações financeiras consolidadas:

(a) A natureza da relação entre a empresa-mãe e uma subsidiária quando a empresa-mãe não possuir, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais de metade do poder de voto;

(b) As razões pelas quais a propriedade, directa ou indirectamente através de subsidiárias, de mais de metade do poder de voto de uma investida não constitui controlo;
(c) A data de relato das demonstrações financeiras de uma subsidiária quando tais demonstrações financeiras forem usadas para preparar demonstrações financeiras consolidadas e corresponderem a uma data de relato ou a um período diferente do da data da empresa-mãe, e a razão para usar uma data de relato ou período diferente; e
(d) A natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultante de acordos de empréstimo ou requisitos regulamentares) sobre a capacidade das subsidiárias de transferirem fundos para a empresa-mãe sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsarem empréstimos ou adiantamentos.

28 — Quando forem preparadas demonstrações financeiras individuais por uma empresa-mãe que, nos termos legais, esteja dispensada de elaborar contas consolidadas, essas demonstrações financeiras individuais devem divulgar:

(a) Que a dispensa de consolidação foi usada; o nome e o país de constituição ou sede da entidade que elabora demonstrações financeiras consolidadas; e a morada onde essas demonstrações financeiras consolidadas podem ser obtidas;
(b) Uma listagem dos investimentos significativos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas, incluindo o nome, o país de constituição ou domicílio, a proporção do interesse de propriedade e, se for diferente, a proporção do poder de voto detido; e
(c) Uma descrição do método usado para contabilizar os investimentos listados na alínea (b).
(d) Quando utilizado o método do custo, descrição das restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora.

Data de eficácia (parágrafo 29)

29 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 16

Exploração e avaliação de recursos minerais

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Relato Financeiro IFRS 6 — Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafos 1 e 2)

1 — O objectivo 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 activos de exploração e avaliação apreciem esses activos quanto a imparidade de acordo com esta Norma e mensurem qualquer imparidade de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos;
(c) Divulgações que identifiquem e expliquem as quantias nas demonstrações financeiras da entidade que resultem da exploração e avaliação de recursos minerais e ajudem os utentes dessas demonstrações financeiras a compreender a quantia, tempestividade e certeza de fluxos de caixa futuros de quaisquer activos de exploração e avaliação reconhecidos.

Âmbito (parágrafos 3 e 4)

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 aspectos 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;

(b) Depois de serem demonstráveis a exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral.

Definições (parágrafo 5)

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

Activos de exploração e avaliação: são dispêndios de exploração e avaliação reconhecidos como activos 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 extracção 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.

Reconhecimento de activos de exploração e avaliação (parágrafos 6 e 7)

Dispensa temporária dos parágrafos 10 da NCRF 4 (parágrafos 6 e 7)

6 — Quando desenvolver as suas políticas contabilísticas, uma entidade ao reconhecer activos 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 activos de exploração e avaliação.

Mensuração de activos de exploração e avaliação (parágrafos 8 a 14)

Mensuração no reconhecimento (parágrafo 8)

8 — Os activos de exploração e avaliação devem ser mensurados pelo custo.

Elementos do custo de activos de exploração e avaliação (parágrafos 9 a 11)

9 — Uma entidade deve determinar uma política que especifique que dispêndios são reconhecidos como activos 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 activos 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) Actividades relacionadas com a avaliação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral.

10 — Os dispêndios relacionados com o desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como activos de exploração e avaliação. A Estrutura Conceptual e a NCRF 6 — Activos Intangíveis proporcionam orientação sobre o reconhecimento de activos resultantes de desenvolvimento.

11 — De acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, uma entidade reconhece quaisquer obrigações de remoção e restauração que sejam incorridas durante um determinado período como consequência de ter levado a cabo a exploração e avaliação de recursos minerais.

Mensuração após reconhecimento (parágrafo 12)

12 — Após o reconhecimento, uma entidade deve aplicar ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização aos activos de exploração e avaliação. Se o modelo de revalorização for aplicado (ou o modelo da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis ou o modelo da NCRF 6 — Activos

Intangíveis), ele deve ser consistente com a classificação dos activos (ver parágrafo 15).

Alterações nas políticas contabilísticas (parágrafos 13 e 14)

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 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

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 (parágrafos 15 a 17)

Classificação de activos de exploração e avaliação (parágrafos 15 e 16)

15 — Uma entidade deve classificar os activos de exploração e avaliação como tangíveis ou intangíveis de acordo com a natureza dos activos adquiridos e aplicar a classificação consistentemente.

16 — Alguns activos 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 activo tangível seja consumido no desenvolvimento de um activo intangível, a quantia que reflecte esse consumo faz parte do custo do activo intangível. Contudo, o uso de um activo tangível para desenvolver um activo intangível não transforma um activo tangível num activo intangível.

Reclassificação de activos de exploração e avaliação (parágrafo 17)

17 — Um activo de exploração e avaliação deve deixar de ser classificado como tal quando a exequibilidade técnica e viabilidade comercial de extracção de um recurso mineral for demonstrável. Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade, e quanto a qualquer perda por imparidade reconhecida, antes da reclassificação.

Imparidade (parágrafos 18 a 22)

Reconhecimento e mensuração (parágrafos 18 a 20)

18 — Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada de um activo 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, apresentar imparidade de activos e divulgar qualquer perda por imparidade resultante, de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos, excepto quanto ao estabelecido no parágrafo 21.

19 — Apenas para as finalidades dos activos de exploração e avaliação, quando for identificado um activo 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 — Imparidade de Activos. O parágrafo 20 usa o termo «activos» mas aplica-se igualmente a activos 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 activos 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 actividades na área específica;

(d) Existem suficientes dados para indicar que, embora um desenvolvimento na área específica seja provável que resulte, é improvável que a quantia escriturada do activo 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 efectuar um teste de imparidade de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos. Qualquer perda por imparidade é reconhecida como um gasto de acordo com a NCRF 12.

Especificar o nível em que os activos de exploração e avaliação são avaliados quanto a imparidade (parágrafos 21 e 22)

21 — Uma entidade deve determinar uma política contabilística para a imputação de activos de exploração e avaliação a unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa com a finalidade de avaliar esses activos quanto a imparidade. Cada unidade geradora de caixa ou grupo de unidades a que um activo de exploração e avaliação seja imputado não deve ser maior do que um segmento com base ou no formato de relato principal da unidade ou no formato secundário da entidade determinado (ver subsidiariamente a IFRS 8 — Segmentos operacionais, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.).

22 — O nível identificado pela entidade para a finalidade de testar activos de exploração e avaliação quanto a imparidade pode compreender uma ou mais unidades geradoras de caixa.

Divulgações (parágrafos 23 e 24)

23 — Uma entidade deve divulgar informação que identifique e explique as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.

24 — Para cumprir o parágrafo 23, uma entidade deve divulgar:

(a) As suas políticas contabilísticas relativas a dispêndios de exploração e avaliação incluindo o reconhecimento de activos de exploração e avaliação;

(b) As quantias de activos, passivos, rendimentos e gastos e fluxos de caixa operacionais e de investimento resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.

Disposições transitórias (parágrafo 25)

25 — Se for impraticável aplicar um determinado requisito do parágrafo 18 à informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2010, a entidade deve divulgar esse facto. A NCRF 4 explica o termo «impraticável».

Data de eficácia (parágrafo 26)

26 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 17

Agricultura

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 41 — Agricultura, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola.

Âmbito (parágrafos 2 a 5)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:

(a) Activos biológicos;
(b) Produto agrícola no ponto da colheita; e
(c) Subsídios governamentais incluídos nos parágrafos 35 e 36.

3 — Esta Norma não se aplica a:

(a) Terrenos relacionados com a actividade agrícola (ver a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis e NCRF 11 — Propriedades de Investimento); e

(b) Activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (ver a NCRF 6 — Activos Intangíveis).

4 — Esta Norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos activos 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 actividade agrícola e os acontecimentos que tenham tido lugar possam ter alguma similitude com a transformação biológica, tal processamento não é incluído na definição de actividade agrícola nesta Norma.

5 — O quadro abaixo apresentado proporciona exemplos de activos biológicos, produto agrícola e produtos que são o resultado de processamento após colheita:

Activos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes de processamento após colheita
Carneiros	Lã	Fio de lã, carpetes.
Árvores numa plantação florestal.	Troncos	Madeiras.
Plantas	Algodão	Fio de algodão, roupas.
	Cana colhida	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 (parágrafos 6 a 10)

Definições relacionadas com a agricultura (parágrafos 6 a 8)

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

Actividade agrícola: é a gestão por uma entidade da transformação biológica de activos biológicos, em produto agrícola ou em activos biológicos adicionais, para venda.

Activo biológico: é um animal ou planta vivos.

Colheita: é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.

Grupo de activos biológicos: é uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes.

Produto agrícola: é o produto colhido dos activos biológicos da entidade.

Transformação biológica: compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.

7 — A actividade agrícola cobre uma escala diversa de actividades. Por exemplo, criação de gado, silvicultura, safra anual ou perene, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e aquacultura (incluindo criação de peixes). Existem certas características comuns 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 actividade agrícola de outras actividades. Por exemplo, colher de fontes não geridas (tais como pesca oceânica e de florestação) não é uma actividade agrícola; e

(c) Mensuração de alterações: a alteração de qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, cobertura de gordura, conteúdo de proteínas e resistência das fibras) ou de quantidade (por exemplo, progénie, peso, metros cúbicos, comprimento ou diâmetro das fibras e número de rebentos) ocasionada por transformação biológica é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotinada.

8 — A transformação biológica origina as consequências seguintes:

(a) Alterações de activos por intermédio de:

(i) Crescimento (um aumento de quantidade ou melhoramento na qualidade de um animal ou planta);

(ii) Degeneração (uma diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ou planta); ou

(iii) Procriação (criação de animais ou de plantas vivos adicionais); ou

(b) Produção de produto agrícola tal como borracha em bruto (latex), folhas de chá, lã e leite.

Definições gerais (parágrafos 9 e 10)

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

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

Mercado activo: 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 activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Subsídios governamentais: são os definidos na NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

10 — O Justo valor de um activo é baseado na sua localização e condição presentes. Consequentemente, por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda é o preço do gado no mercado relevante menos o custo de transporte e outros para levar o gado para o mercado.

Reconhecimento e mensuração (parágrafos 11 a 34)

11 — Uma entidade deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

(a) A entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados;

(b) Seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade; e

(c) O justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

12 — Na actividade 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 activo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto no caso descrito no parágrafo 31 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado.

14 — O produto agrícola colhido dos activos biológicos de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da NCRF 18 — Inventários, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável.

15 — Os custos no ponto de venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Os custos no momento de venda excluem os custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado.

16 — A determinação do justo valor de um activo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos ou de produto agrícola de acordo com atributos significativos, por exemplo, por idade ou qualidade. Uma entidade selecciona os atributos que correspondam aos atributos usados no mercado como base de apreçamento.

17 — As entidades incorrem muitas vezes em contratos para vender os seus activos biológicos ou produto agrícola numa data futura. Os preços de contrato não são necessariamente relevantes na determinação do justo valor porque o justo valor reflecte o mercado corrente em que um comprador e um vendedor dispostos a uma transacção nela incorrerão. Consequentemente, o justo valor de um activo biológico ou produto agrícola não é ajustado por força da existência de um contrato. Nalguns casos, um contrato para a venda de um activo biológico ou produto agrícola pode ser um contrato oneroso, como definido na NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

18 — Se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados activos, a entidade usará a mais relevante. Por exemplo, se uma entidade tiver acesso a dois mercados activos, 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.

19 — Se não existir um mercado activo, uma entidade usará um ou mais dos indicadores que se seguem, quando disponíveis, na determinação do justo valor:

(a) O preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacção e a do balanço;
(b) Os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças; e
(c) Referências do sector tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, hectare ou outra unidade de medida do sector e o valor do gado expresso em quilo de carne.

20 — Em certos casos, as fontes de informação listadas no parágrafo 19 podem sugerir diferentes conclusões quanto ao justo valor de um activo 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.

21 — Em certas circunstâncias, os preços ou valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um activo biológico na sua condição actual. Nestas circunstâncias, na determinação do justo valor, uma entidade usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um activo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente.

22 — O objectivo de um cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o justo valor de um activo biológico no seu local e condição actuais. Uma 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 actual de um activo biológico exclui quaisquer aumentos de valor derivados de transformação biológica adicional e de actividades futuras da entidade, tais como os relacionados com o aumento por transformação biológica, colheita e venda futura.

23 — Uma entidade não inclui quaisquer fluxos de caixa para financiar os activos, impostos, ou repor activos biológicos após colheita (por exemplo, o custo de replantar árvores numa plantação após o corte).

24 — Ao acordar no preço de uma transacção entre partes não relacionadas entre si, compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso considerarão a possibilidade de variações nos fluxos de caixa. Assim, esse justo valor reflecte 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.

25 — O custo pode aproximar-se algumas vezes do justo valor, particularmente quando:

(a) Tenha tido lugar pouca transformação biológica desde a incorrência do custo inicial (por exemplo, pés de árvores de fruto brotados de sementes, plantados imediatamente antes da data do balanço); ou
(b) Não se espera que o impacto da transformação biológica sobre os preços seja material (por exemplo, no crescimento inicial, num ciclo de produção de 30 anos, de uma plantação de pinheiros).

26 — Os activos biológicos estão muitas vezes fisicamente implantados nos terrenos (por exemplo, árvores numa floresta plantada). Pode não haver mercado separado para activos biológicos que estejam implantados no terreno mas pode existir um mercado activo para os activos combinados, isto é, para os activos biológicos, terrenos em bruto e melhoramentos de terrenos, como um conjunto. Uma entidade pode usar informação relativa a activos combinados para determinar o justo valor de activos biológicos. Por exemplo, o justo valor de terrenos em bruto e melhoramento de terrenos pode ser deduzido do justo valor dos activos combinados para chegar ao justo valor de activos biológicos.

Ganhos e perdas (parágrafos 27 a 30)

27 — Um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda e de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico devem ser incluídos no resultado líquido do exercício do período em que surja.

28 — Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um activo biológico, porque os custos estimados no ponto de venda são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um activo biológico, tal como quando nasce um bezerro.

29 — Um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda deve ser incluído no resultado líquido do período em que surja.

30 — Pode surgir um ganho ou uma perda no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas.

Incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor (parágrafos 31 a 34)

31 — Há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um activo biológico, relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estejam determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Quando o justo valor desse activo biológico se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda. Quando um activo 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 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.

32 — A presunção do parágrafo 31 somente pode ser refutada no reconhecimento inicial. Uma entidade que tenha previamente mensurado um activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda continuará a mensurar o activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda até à sua alienação.

33 — Em todos os casos, uma entidade mensura o produto agrícola no ponto de colheita pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda. Esta Norma reflecte o ponto de vista de que o justo valor do produto agrícola no ponto de colheita pode ser sempre fiavelmente mensurado.

34 — Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração a NCRF 18 — Inventários, a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis e a NCRF 12 — Imparidade de Activos.

Subsídios do Governo (parágrafos 35 a 39)

35 — Um subsídio do Governo não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do Governo se torne recebível.

36 — Se um subsídio do Governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda for condicional, incluindo quando um subsídio do Governo exige que uma entidade não se ocupe em actividade agrícola específica, uma entidade deve reconhecer o subsídio do Governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do Governo.

37 — Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio do Governo 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 do Governo não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém, se o subsídio do Governo permitir que parte do mesmo seja retida com base na passagem do tempo, a entidade reconhecerá o subsídio do Governo como rendimento numa base proporcional ao tempo.

38 — Se um subsídio do Governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver parágrafo 31), será aplicada a NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

39 — Esta Norma exige um tratamento diferente do da NCRF 22 se um subsídio do Governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda ou um subsídio do Governo exigir que uma entidade não se ocupe numa actividade agrícola especificada. A NCRF 22 é somente aplicada a um subsídio do Governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Divulgações (parágrafos 40 a 50)

Considerações preliminares (parágrafos 40 a 43)

40 — Os activos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras. Os activos biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis; por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção não são produto agrícola mas, antes, de regeneração própria.

41 — Os activos biológicos podem ser classificados quer como activos biológicos maduros (ou adultos) ou activos biológicos imaturos (ou juvenis). Os activos biológicos maduros (ou adultos) são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção).

42 — O justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico pode alterar-se quer devido a alterações físicas quer devido a alterações de preços no mercado. É útil a divulgação separada de alterações físicas e de preços, na avaliação do desempenho do período corrente, e das perspectivas futuras, particularmente quando haja um ciclo de produção maior do que um ano. Em tais casos, uma entidade é encorajada a divulgar, por grupo ou de qualquer outra maneira, a quantia de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto de venda incluída nos resultados líquidos devida a alterações físicas e a alterações de preços. Esta alteração é geralmente menos útil quando o ciclo produtivo seja menor do que um ano (por exemplo, quando se criem frangos ou se cultivem cereais).

43 — A transformação biológica origina uma quantidade de tipos de alterações físicas — crescimento, degeneração, produção e procriação — cada uma das quais é observável e mensurável. Cada um desses tipos de alterações físicas tem um relacionamento directo com benefícios económicos futuros. Uma alteração de justo valor de um activo biológico devido a colheita é também uma alteração física.

Divulgações gerais (parágrafos 44 a 47)

44 — Uma entidade deve divulgar:

(a) Uma descrição de cada grupo de activos biológicos; e
(b) As medidas ou estimativas não financeiras usadas na quantificação física de cada um dos grupos de activos biológicos no fim do período.

45 — Uma entidade deve descrever os métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de activos biológicos.

46 — Uma entidade deve divulgar o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento de colheita.

47 — Uma entidade deve divulgar:

(a) A existência e quantias escrituradas de activos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de activos biológicos penhorados como garantia de passivos; e
(b) A quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de activos biológicos; e
(c) As estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola.

Divulgações adicionais de activos biológicos em que o justo valor não possa ser mensurado fiavelmente (parágrafos 48 a 49)

48 — Se uma entidade mensura os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver parágrafo 31) no fim do período, a entidade deve divulgar em relação a tais activos biológicos:

(a) Uma descrição dos activos biológicos;
(b) Uma explicação da razão por que não podem ser fiavelmente mensurados;
(c) Se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor;
(d) O método de depreciação usado;
(e) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e
(f) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período.

49 — Se o justo valor dos activos biológicos previamente mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas se tornar fiavelmente mensurável durante o período corrente, uma entidade deve divulgar em relação a esses activos biológicos:

(a) Uma descrição dos activos biológicos;
(b) Uma explanação da razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável; e
(c) O efeito da alteração.

Subsídios do Governo (parágrafo 50)

50 — Uma entidade deve divulgar o que se segue, relacionado com a actividade agrícola abrangida por esta Norma:

(a) A natureza e a extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras;
(b) Condições não cumpridas e outras contingências ligadas aos subsídios do Governo; e
(c) Diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios do Governo.

Data de eficácia (parágrafo 51)

51 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 18

Inventários

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 2 — Inventários, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento para os inventários. Um aspecto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um activo 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 (parágrafos 2 a 5)

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 directamente relacionados (ver a NCRF 19 — Contratos de Construção);
(b) Instrumentos financeiros; e
(c) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e produto agrícola na altura 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 sector. 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 activo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários apenas são excluídos dos requisitos de mensuração desta Norma.

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 vender 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 apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

Definições (parágrafos 6 a 8)

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

Inventários (existências): são activos:

(a) Detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;
(b) No processo de produção para tal venda; ou
(c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

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

Valor realizável líquido: é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar 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 actividade empresarial. O justo valor reflecte 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 bens acabados produzidos, ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade e incluem materiais e consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 19, relativamente ao qual a entidade ainda não tenha reconhecido o referido rédito (ver a NCRF 20 — Rédito).

Mensuração de inventários (parágrafos 9 a 33)

9 — Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Custo dos inventários (parágrafos 10 a 22)

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 actuais.

Custos de compra (parágrafo 11)

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 directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.

Custos de conversão (parágrafos 12 a 14)

12 — Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão de obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indirectos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção tais como materiais indirectos.

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 no 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 do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

Outros custos (parágrafos 15 a 18)

15 — Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de concepção 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 actuais; 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 efectivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo uma diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga, é reconhecido como gasto de juros durante o período do financiamento.

Custos de inventários de um prestador de serviços (parágrafo 19)

19 — Desde que os prestadores de serviços tenham inventários, estes são mensurados pelos custos da respectiva produção. Esses custos consistem sobretudo nos custos de mão de obra e outros custos com o pessoal directamente 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 activos biológicos (parágrafo 20)

20 — Segundo a NCRF 17 — Agricultura, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos 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 (parágrafos 21 e 22)

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 sector 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 (parágrafos 23 a 27)

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

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 projecto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando haja grandes quantidades de itens de inventário que sejam geralmente intermutáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de selecção dos itens que permanecem nos inventários poderia ser usado para obter efeitos predeterminados nos resultados.

25 — O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo 23, deve ser atribuído pelo uso da fórmula "primeira entrada, primeira saída" (FIFO) ou da fórmula do custeio 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 outra natureza ou uso, 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 respectivas 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 começo de um período e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da entidade.

Valor realizável líquido (parágrafos 28 a 33)

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 activos 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. Nalgumas 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 sector 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 directamente 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 firmes ou de prestações de serviços 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 Activos 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, os materiais são reduzidos *(written down)* para o valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.

33 — Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam 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 (i.e. a reversão é limitada à quantia do ajustamento original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do 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 (parágrafos 34 e 35)

34 — Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo 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 — Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo, como por exemplo, inventários usados como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta forma a um outro activo, são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.

Divulgações (parágrafos 36 a 38)

36 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

(a) As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;

(b) A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;

(c) A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender (corretores/negociantes);

(d) A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;

(e) A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 34;

(f) A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 34;

(g) As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 34; e
(h) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

37 — A informação acerca das quantias escrituradas detidas em diferentes classificações de inventários e a extensão das alterações nesses activos é útil para os utentes das demonstrações financeiras. As classificações comuns de inventários são: mercadorias, matérias primas, consumíveis de produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados. Os inventários de um prestador de serviços podem ser descritos como trabalhos em curso.
38 — 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.

Data de eficácia (parágrafo 39)

39 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 19

Contratos de construção

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 11 — Contratos de Construção, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.
Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo 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 actividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a actividade do contrato é iniciada e a data em que a actividade é concluída caem geralmente em períodos contabilísticos diferentes. Por isso, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado. Esta Norma usa os critérios de reconhecimento estabelecidos na Estrutura Conceptual para 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 (parágrafo 2)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das entidades contratadas.

Definições (parágrafos 3 a 6)

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

Contrato de construção: é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, 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.

4 — Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um activo único tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. Um contrato de construção pode também tratar da construção de um número de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, 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 directamente relacionados com a construção do activo, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projecto e arquitectos; e
(b) Contratos para a destruição ou restauração de activos e a restauração do ambiente após a demolição de activos.

6 — Os contratos de construção são formulados de várias maneiras mas, para os fins desta Norma, são classificados como contratos de preço fixado e contratos de «*cost plus*». Alguns contratos de construção podem conter características quer de um contrato de preço fixado quer de um contrato de «*cost plus*» com um preço máximo acordado. Em tais circunstâncias, 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 (parágrafos 7 a 10)

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 afim de reflectir a substância de um contrato ou de um grupo de contratos.
8 — Quando um contrato cobrir vários activos, a construção de cada activo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

(a) Propostas separadas tenham sido submetidas para cada activo;
(b) Cada activo tenha sido sujeito a negociação separada e a entidade contratada e o cliente tenham estado em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo; e
(c) Os custos e réditos de cada activo possam ser identificados.

9 — Um grupo de contratos, quer com um único cliente ou com vários clientes, deve ser tratado como um contrato de construção único quando:

(a) O grupo de contratos seja negociado como um pacote único;
(b) Os contratos estejam tão intimamente inter-relacionados que sejam, com efeito, parte de um projecto 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 activo adicional por opção do cliente ou pode ser alterado para incluir a construção de um activo adicional. A construção do activo adicional deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

(a) O activo difira significativamente na concepção, tecnologia ou função do activo ou activos cobertos pelo contrato original; ou
(b) O preço do activo seja negociado sem atenção ao preço original do contrato.

Rédito do contrato (parágrafos 11 a 15)

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 afectada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas à medida que os acontecimentos 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 concepção do activo e alterações na duração do contrato. Uma variação é incluída no rédito do contrato quando:

(a) Seja provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rédito proveniente da variação; e
(b) A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada.

14 — Uma reivindicação é uma quantia que a entidade contratada procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reivindicação pode surgir de, por exemplo, demoras causadas por clientes, por erros nas especificações ou na concepção e de 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 contrato mais cedo. Os pagamentos de incentivos são incluídos no rédito do contrato quando:

(a) O contrato esteja suficientemente adiantado que seja provável que os níveis de execução especificados serão atingidos ou excedidos; e
(b) A quantia dos pagamentos de incentivos possa ser fiavelmente mensurada.

Custos do contrato (parágrafos 16 a 21)

16 — Os custos do contrato devem compreender:

(a) Os custos que se relacionem directamente com o contrato específico;
(b) Os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e
(c) Outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.

17 — Os custos que directamente se relacionem com um contrato específico incluem:

(a) Custos de mão-de-obra, incluindo supervisão;
(b) Custos de materiais usados na construção;
(c) Depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
(d) Custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
(e) Custos de alugar instalações e equipamentos;
(f) Custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
(g) Custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
(h) Reivindicações de terceiras partes.

Estes custos devem ser reduzidos por qualquer rendimento inerente que não esteja incluído no rédito do contrato, por exemplo, rendimento proveniente da venda de materiais excedentários e da alienação de instalações e equipamentos no fim do contrato.
18 — Compreendem-se nos custos que podem ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:

(a) Seguros;
(b) Os custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico; e
(c) Gastos gerais de construção.

Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de actividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e processamento de salários do pessoal de construção. Os custos que possam ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados a contratos específicos também incluem os custos de empréstimos obtidos quando a entidade contratada adopte o tratamento alternativo permitido 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 actividade 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 vender;
(c) Custos de pesquisa e desenvolvimento cujo reembolso não esteja especificado no contrato; e
(d) Depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.

21 — Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a 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 directamente com um contrato e que sejam incorridos ao assegurar o contrato são também incluídos como parte dos custos do contrato se eles puderem ser separadamente identificados e mensurados fiavelmente e for provável que o contrato seja obtido. Quando os custos incorridos ao assegurar o contrato forem reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos, não são incluídos nos custos do contrato quando o contrato for obtido num período subsequente.

Reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato (parágrafos 22 a 35)

22 — Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.
23 — No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

(a) O rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;
(b) Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a 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 actividade e desempenho do contrato durante um período.
26 — Pelo método da percentagem de acabamento, o rédito do contrato é reconhecido como rédito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado. Os custos do

contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado. Porém, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os réditos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

27 — Uma entidade contratada pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato. Tais custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que sejam recuperados. Tais custos representam uma quantia devida pelo cliente e muitas vezes são classificados como trabalho em curso do contrato.

28 — O desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado fiavelmente quando for provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a 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 activo 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 mensure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:

(a) A proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato;
(b) Levantamentos do trabalho executado; e
(c) Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

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

31 — Quando a fase de acabamento seja determinada com referência aos custos do contrato incorridos até à data, somente os custos do contrato que reflictam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data. São exemplos de custos de contrato que são excluídos:

(a) Custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato, tais como custos de materiais que tenham sido entregues num local do contrato ou postos de lado para uso num contrato mas não ainda instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que os materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e
(b) Pagamentos feitos a entidades subcontratadas adiantadamente a trabalho executado 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 (parágrafos 36 e 37)

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 actividade 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 (parágrafo 38)

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.

Divulgações (parágrafos 39 a 41)

39 — Uma entidade deve divulgar:

(a) A quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;
(b) Os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período; e
(c) Os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso.

40 — Uma entidade deve divulgar o que se segue para os contratos em curso à data do balanço:

(a) A quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;
(b) A quantia de adiantamentos recebidos; e
(c) A quantia de retenções.

41 — Retenções são quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificados. As facturas progressivas por autos de medição são quantias facturadas do trabalho executado de um contrato quer tenham ou não sido pagas pelo cliente. Adiantamentos são quantias recebidas pela entidade contratada antes que o respectivo trabalho seja executado.

Data de eficácia (parágrafo 42)

42 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 20

Rédito

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 18 — Rédito, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo 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 actividades ordinárias de uma entidade, como, por exemplo, vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties*.

A questão primordial na contabilização do rédito é a de determinar quando reconhecer o mesmo. O rédito é reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a 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 (parágrafos 2 a 6)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do rédito proveniente das transacções e acontecimentos seguintes:

(a) Venda de bens;
(b) Prestação de serviços; e
(c) Uso por outros de activos 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 detidos 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 directamente relacionados com contratos de construção, como por exemplo, os contratos para os serviços de gestão de projectos e de arquitectura. O rédito proveniente destes contratos não é tratado nesta Norma mas é tratado de acordo com os requisitos para os contratos de construção como especificado na NCRF 19 — Contratos de Construção.

5 — O uso, por outros, de activos 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 activos 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) Contratos de seguro de empresas seguradoras (ver subsidiariamente a IFRS 4 — Contratos de Seguros, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro);
(d) Alterações no justo valor de activos financeiros e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver subsidiariamente a IAS 39 — Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro);
(e) Alterações no valor de outros activos correntes;
(f) Reconhecimento inicial e de alterações no justo valor de activos biológicos, relacionados com a actividade agrícola (ver a NCRF 17 — Agricultura);
(g) Reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver a NCRF 17 — Agricultura); e
(h) Extracção de minérios.

Definições (parágrafos 7 e 8)

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

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

Método do juro efectivo: é um método de calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de activos 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 efectiva é a taxa que desconta exactamente 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 activo financeiro ou do passivo financeiro.

Rédito: é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades 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 resultem em aumentos de capital próprio. Por isso, são excluídos do rédito. Semelhantemente, 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 (parágrafos 9 a 12)

9 — O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.

10 — A quantia de rédito proveniente de uma transacção é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo. É mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela 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 efectivamente uma transacção de financiamento, o justo valor da retribuição é determinado descontando todos os recebimentos futuros usando uma taxa de juro imputada. A taxa de juro imputada é a mais claramente determinável de 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 objecto de *swap* por bens ou serviços que sejam de natureza e valor semelhante, a troca não é vista como uma transacção que gera réditos. 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 transacção 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 (parágrafos 13 a 33)

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

Venda de bens (parágrafos 14 a 19)

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 efectivo dos bens vendidos;
(c) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
(d) Seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e
(e) Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção 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 transacção. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade coincide com a transferência do documento legal ou da passagem da posse para o comprador. Este é o caso da maioria das vendas a retalho. Noutros casos, a transferência de riscos e vantagens de propriedade ocorre num momento diferente da transferência do documento legal ou da passagem da posse.

16 — Se a entidade retiver significativos riscos de propriedade, a transacção 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 insignificante risco de propriedade, a transacção é uma venda e o rédito é reconhecido. Por exemplo, um vendedor pode reter o título legal dos bens unicamente para proteger a cobrabilidade da quantia devida. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e vantagens significativos da propriedade, a transacção é uma venda e o rédito é reconhecido. Um outro exemplo de uma entidade que retém somente um risco insignificante de propriedade pode ser a de uma venda a retalho quando for oferecido um reembolso se o cliente não ficar satisfeito. O rédito em tais casos é reconhecido no momento da venda desde que o vendedor possa fiavelmente estimar as devoluções futuras e reconheça um passivo por devoluções com base em experiência anterior e noutros factores relevantes.

18 — O rédito só é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade. Nestes casos, tal só é verificável depois da retribuição ser recebida ou de uma incerteza ser removida. Por exemplo, pode ser incerto que uma autoridade governamental estrangeira conceda permissão para remeter a retribuição de uma venda num país estrangeiro. Quando a permissão 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 transacção ou outro acontecimento são reconhecidos simultaneamente; este processo é geralmente referido como o balanceamento dos réditos com os gastos. Os gastos incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a expedição dos bens podem normalmente ser mensurados com fiabilidade quando as outras condições para o reconhecimento do rédito tenham sido satisfeitas. Porém, quando os gastos não possam ser mensurados fiavelmente, o rédito não pode ser reconhecido; em tais circunstâncias, qualquer retribuição já recebida pela venda dos bens é reconhecida como um passivo.

Prestação de serviços (parágrafos 20 a 28)

20 — Quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

(a) A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
(b) Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;
(c) A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
(d) Os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

21 — O reconhecimento do rédito com referência à fase de acabamento de uma transacção é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Por este método, o rédito é reconhecido nos períodos contabilísticos em que os serviços sejam prestados. O reconhecimento do rédito nesta base proporciona informação útil sobre a extensão da actividade de serviço e desempenho durante um período. A NCRF 19 — Contratos de Construção, também exige o reconhecimento do rédito nesta base. As exigências desta Norma são geralmente aplicáveis ao reconhecimento do rédito e aos gastos associados de uma transacção que envolva a prestação de serviços.

22 — O rédito somente é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a 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 transacção o seguinte:

(a) Os direitos que cada uma das partes está obrigada a cumprir quanto ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;
(b) A retribuição a ser trocada; e
(c) O modo e os termos da liquidação.

É também usualmente necessário que a 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 transacção não possa ser estimado com fiabilidade.

24 — A fase de acabamento de uma transacção pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma entidade usa o método que mensure fiavelmente os serviços executados. Dependendo da natureza da transacção, os métodos podem incluir:

(a) Vistorias do trabalho executado;
(b) Serviços executados até à data, expressos como uma percentagem do total dos serviços a serem executados; ou
(c) A proporção que os custos incorridos até à data tenham com os custos totais estimados da transacção. Somente os custos que reflictam serviços executados até à data são incluídos nos custos incorridos até à data. Somente os custos que reflictam serviços executados ou a serem executados são incluídos nos custos totais estimados da transacção.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos de clientes não reflectem muitas vezes os serviços executados.

25 — Para fins práticos, quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja

muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado.

26 — Quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

27 — Durante as primeiras fases de uma transacção, é frequente que o desfecho da transacção não possa ser fiavelmente estimado. Contudo, pode ser provável que a 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 transacção não possa ser fiavelmente estimado e não seja provável que os custos incorridos sejam recuperados, o rédito não é reconhecido e os custos incorridos são reconhecidos como um gasto. Quando deixarem de existir as incertezas que impediram 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 (parágrafos 29 a 33)

29 — O rédito proveniente do uso por outros de activos 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 transacção 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 efectivo;
(b) Os *royalties* devem ser reconhecidos segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e
(c) Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista 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. Quando os dividendos de títulos de capital próprio sejam declarados a partir de lucros líquidos de pré aquisição, esses dividendos são deduzidos do custo dos títulos. Se for difícil fazer tal imputação, excepto numa base arbitrária, os dividendos são reconhecidos como rédito a menos que os mesmos representem claramente uma recuperação de parte do custo dos títulos de capital próprio.

32 — Os *royalties* são acrescidos de acordo com os 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 somente é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transacção 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.

Divulgações (parágrafos 34 e 35)

34 — Uma entidade deve divulgar:

(a) As políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços;
(b) A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de:

(i) Venda de bens;
(ii) Prestação de serviços;
(iii) Juros;
(iv) *Royalties;*
(v) Dividendos.

35 — Uma entidade divulgará quaisquer activos e passivos contingentes de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Os passivos contingentes e os activos contingentes podem surgir de itens tais como custos de garantia, reclamações, penalidades ou perdas possíveis.

Data de eficácia (parágrafo 36)

36 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 21

Provisões, passivos contingentes e activos contingentes

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 37 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

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

Âmbito (parágrafos 2 a 7)

2 — Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:

(a) Os que resultam de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso;
(b) Os cobertos por uma outra Norma.

3 — Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros incluindo garantias (ver subsidiariamente a IAS 39 — Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro).

4 — Não são objecto de tratamento por esta Norma os tipos específicos de provisões, passivos contingentes ou activos contingentes que sejam tratados em normas específicas, como, a título de exemplo, é o caso:

(a) Dos passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais, que são objecto de tratamento na NCRF 14 — Concentrações de Actividades 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 (ver a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento); e
(d) De certos tipos de provisões relativas a locações (ver a 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 daquela NCRF 20.

6 — Outras NCRF especificam se os dispêndios são tratados como activos 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, a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas pode exigir divulgações adicionais.

Definições (parágrafos 8 e 9)

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.

Activo contingente: é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da 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 acções de uma entidade em que:

(a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente 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 (por meio de termos explícitos ou implícitos);
(b) legislação; ou
(c) outra operação da lei.

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:

(a) É 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) É 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 incerta.

Reestruturação: é um programa planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente ou:

(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 (parágrafos 10 a 12)

Provisões e outros passivos (parágrafo 10)

10 — As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e acréscimos comerciais. As primeiras caracterizam-se pela existência de incerteza acerca da tempestividade ou da quantia dos dispêndios futuros necessários para a sua liquidação enquanto que:

(a) As contas a pagar comerciais são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido facturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

(b) Os acréscimos são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas que não tenham sido pagos, facturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com pagamento acrescido de férias). Se bem que algumas vezes seja necessário estimar a quantia ou tempestividade de acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Provisões e passivos contingentes (parágrafos 11 e 12)

11 — Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, nesta Norma o termo «contingente» é usado para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da 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 efectuada 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:

(i) São 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) São 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 (parágrafos 13 a 34)

Provisões (parágrafos 13 a 25)

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 (parágrafos 14 e 15)

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 discutido quer se certos eventos ocorreram quer 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 evidência 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 (como dispõe o parágrafo 82).

Acontecimento passado (parágrafos 16 a 21)

16 — Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser considerado um acontecimento que cria obrigações, 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 acção 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 no futuro. Consequentemente, nenhuma provisão é reconhecida para os custos 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 acções futuras de uma entidade (isto é, a 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 acções da

entidade. Pelas mesmas razões, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central eléctrica nuclear até ao limite das suas obrigações de rectificação 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 acções, por exemplo alterando o seu método de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida nenhuma provisão.

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 afectados 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 imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto 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 rectificado ou quando a entidade publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação 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 (parágrafos 22 e 23)

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 (ver parágrafo 82).

23 — Quando houver várias obrigações semelhantes (por ex. 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 (parágrafos 24 e 25)

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. Excepto 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 — Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver parágrafo 82).

Passivos contingentes (parágrafos 26 a 29)

26 — Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

27 — Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 82, 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 a 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, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.

29 — Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são continuadamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

Activos contingentes (parágrafos 30 a 34)

30 — Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.

31 — Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.

32 — Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

33 — Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 84, quando for provável um influxo de benefícios económicos.

34 — Os activos contingentes são avaliados continuadamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o activo e o rendimento relacionado são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorra. Se um influxo de benefícios económicos se tornar provável, uma entidade divulga o activo contingente (ver parágrafo 84).

Mensuração (parágrafos 35 a 52)

A melhor estimativa (parágrafos 35 a 41)

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 transacções semelhantes e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço.

38 — As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas por vários meios 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 rectificar uma avaria grave numa fábrica importante que tenha construído para um

cliente, a consequência mais provável pode ser a reparação ter sucesso à primeira tentativa por um custo de 1.000, mas é feita uma provisão por uma quantia maior 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 — Impostos sobre o Rendimento.

Riscos e incertezas (parágrafos 42 a 44)

42 — Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.

43 — O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessária cautela ao fazer juízos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou activos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projectados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é então deliberadamente tratado como mais provável do que for realisticamente o caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44 — A divulgação das incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio é feita de acordo com o parágrafo 82(b).

Valor presente (parágrafos 45 a 47)

45 — Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

46 — Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surgem mais tarde. As provisões são por isso descontadas, quando o efeito seja material.

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

Acontecimentos futuros (parágrafos 48 a 50)

48 — Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.

49 — Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperados associados com experiência acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.

50 — O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando exista evidência objectiva 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 são virtualmente certas.

Alienação esperada de activos (parágrafos 51 e 52)

51 — Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.

52 — Os ganhos na alienação esperada de activos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo que a alienação esperada esteja intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão. A entidade apenas reconhece ganhos nas alienações esperadas de activos no momento especificado pela NCRF que trata dos respectivos activos.

Reembolsos (parágrafos 53 a 57)

53 — Quando se esperar que algum ou todo o 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 activo 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 directamente 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 efectuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, uma provisão é reconhecida para a quantia inteira do passivo e um activo separado é reconhecido pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar o passivo.

57 — Nalguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efectuar o pagamento. Em tal caso a entidade não tem nenhum passivo por esses custos não sendo assim incluídos na provisão.

Alterações em provisões (parágrafos 58 e 59)

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

59 — Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto financeiro.

Uso de provisões (parágrafos 60 e 61)

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 (parágrafos 62 a 80)

Perdas operacionais futuras (parágrafos 62 e 63)

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 activos da unidade operacional podem estar em imparidade, pelo que a entidade deverá testar estes activos quanto a imparidade segundo a NCRF 12 — Imparidade de Activos.

Contratos onerosos (parágrafos 64 a 67)

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 executivos 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 reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.

67 — Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a NCRF 12 — Imparidade de Activos).

Reestruturação (parágrafos 68 a 80)

68 — A definição de reestruturação por regra inclui, entre outras, as seguintes situações:

(a) Venda ou cessação de uma linha de negócios;
(b) O fecho de locais de negócio num país ou região ou a deslocalização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;
(c) Alterações na estrutura de 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 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 afectadas;
(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 afectados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afectados por ele.

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 activos ou pelo anúncio público das principais características do plano. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturar somente constitui uma obrigação construtiva para reestruturar se ele for feito de tal maneira e em pormenor suficiente (isto é, estabelecendo as principais características do plano) que dê origem a expectativas válidas em outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a entidade levará a efeito a reestruturação.
72 — Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afectados pelo mesmo, a sua implementação necessita ser planeada para começar logo que possível e ser completada segundo um calendário que torne improváveis alterações significativas ao plano. Se se esperar que haverá uma longa demora antes da reestruturação começar ou que a reestruturação levará um longo tempo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a 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 afectados 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 àqueles afectados 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 sujeitos 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 activos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a NCRF 12 — Imparidade de Activos. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, uma obrigação construtiva pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.
77 — Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam quer:

(a) Necessariamente consequentes da reestruturação; quer
(b) Não associados com as actividades continuadas da entidade.

78 — Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como:

(a) Retreinar ou deslocalizar pessoal que continua;
(b) Comercialização; ou
(c) Investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da 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 activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

Divulgações (parágrafos 81 a 86)

81 — Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

(a) A quantia escriturada no começo e no fim do período;
(b) As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
(c) As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
(d) Quantias não usadas revertidas durante o período; e
(e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.
82 — A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivo contingente à data do balanço uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

(a) Uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado segundo os parágrafos 35 a 52;
(b) Uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e
(c) Possibilidade de qualquer reembolso.

83 — Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 81 e 82 de uma maneira que eles mostrem a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
84 — Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 35 a 52.
85 — É importante que as divulgações de activos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.

86 — Quando qualquer da informação exigida pelos parágrafos 82 e 84 não estiver divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.

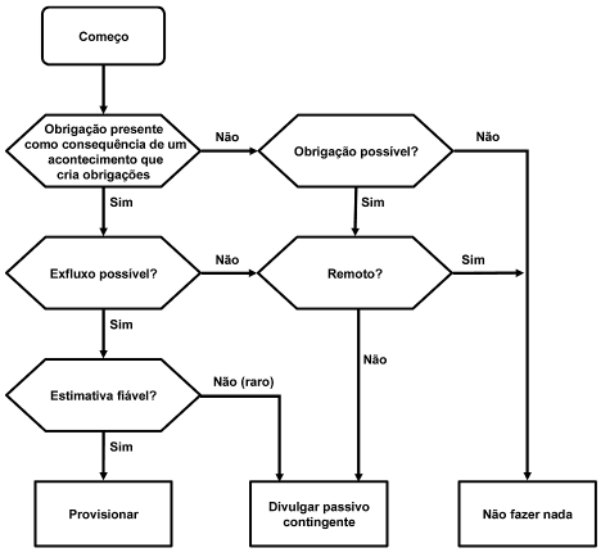
Data de eficácia (parágrafo 87)

87 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

ANEXO A

Árvore de decisão

A finalidade deste anexo 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

Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do Governo

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 20 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização e divulgação de subsídios e apoios do Governo.

Âmbito (parágrafos 2 e 3)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios do Governo e na divulgação de outras formas de apoio do Governo.

3 — Esta Norma não trata:

(a) Os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios do Governo em demonstrações financeiras que reflictam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementar de uma natureza semelhante;

(b) O apoio do Governo que seja proporcionado a uma entidade na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o rendimento colectável ou que sejam determinados ou limitados na base de passivos por impostos sobre o rendimento (tais como isenções temporárias do imposto sobre o rendimento, créditos de impostos por investimentos, permissão de depreciações aceleradas e taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento);

(c) A participação do Governo na propriedade (capital) da entidade; e

(d) Os subsídios do Governo cobertos pela NCRF 17 — Agricultura.

Definições (parágrafos 4 a 7)

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

Apoio do Governo: é a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do Governo, para os fins desta Norma, não inclui os benefícios única e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Governo: refere-se ao Governo, agências do Governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

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

Subsídios do Governo: são auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio do Governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o Governo que não se possam distinguir das transacções comerciais normais da entidade.

Subsídios não reembolsáveis: são apoios do governo 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 activos: são subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

Subsídios relacionados com rendimentos: são subsídios do Governo que não sejam os que estão relacionados com activos.

5 — O apoio do Governo 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 ela normalmente não teria tomado se o apoio não fosse proporcionado.

6 — A aceitação de apoio do Governo 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 do Governo são algumas vezes denominados por outros nomes, como por exemplo, dotações, subvenções ou prémios.

Subsídios do Governo (parágrafos 8 a 25)

8 — Os subsídios do Governo, 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 do Governo 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 afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo para com o Governo.

11 — Uma vez que o subsídio do Governo seja reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

12 — Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e, subsequentemente:

(a) Quanto aos que respeitam a activos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com via útil definida, 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 activos fixos tangíveis não depreciáveis e intangíveis com vida útil indefinida, mantidos nos Capitais Próprios, excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

13 — Os subsídios do Governo reembolsáveis são contabilizados como Passivos. No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ter o tratamento referido no ponto12.

14 — É fundamental que os subsídios do Governo sejam reconhecidos na demonstração dos resultados numa base sistemática e racional durante os períodos contabilísticos necessários para balanceá-los com os custos relacionados. O reconhecimento nos rendimentos dos subsídios do Governo na base de recebimentos não está de acordo com o princípio contabilístico do acréscimo (ver NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras) e tal só será aceitável se não existir qualquer outra base para imputar os subsídios a períodos, que não seja a de os imputar aos períodos em que são recebidos.

15 — Na maior parte dos casos os períodos durante os quais uma entidade reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio do Governo são prontamente determináveis e, por conseguinte, os subsídios associados ao reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como rédito no mesmo período do gasto relacionado. Semelhantemente, os subsídios relacionados com activos depreciáveis são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses activos é reconhecida.

16 — Os subsídios relacionados com activos não depreciáveis podem também requerer o cumprimento de certas obrigações e serão então reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Como exemplo, temos que um subsídio de terrenos pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante a vida do edifício.

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 custos e gastos que determinam os períodos durante os quais o subsídio será obtido. Pode ser apropriado imputar parte de um subsídio numa determinada base e parte numa outra.

18 — Um subsídio do Governo que se torne recebível como compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para a finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer futuro custo relacionado deve ser reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível.

19 — Em algumas circunstâncias, um subsídio do Governo pode ser concedido para a finalidade de 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 do Governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas 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.

Subsídios do Governo não monetários (parágrafo 21)

21 — Um subsídio do Governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o activo por esse justo valor. Caso este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o activo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal.

Apresentação de subsídios relacionados com activos (parágrafos 22 e 23)

22 — Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, devem ser apresentados no balanço como componente do capital próprio, e imputados como rendimentos do exercício numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo.

23 — A compra de activos 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 activos, tais movimentos devem ser divulgados como itens separados na demonstração de fluxos de caixa.

Apresentação de subsídios relacionados com rendimentos (parágrafo 24)

24 — Os subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar deficits de exploração de um dado exercício imputam-se como rendimentos desse exercício, salvo se se destinarem a financiar deficits de exploração de exercícios futuros, caso em que se imputam aos referidos exercícios. Estes subsídios devem ser apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados.

Reembolso de subsídios do Governo (parágrafo 25)

25 — Um subsídio do Governo 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 activos deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida das componentes onde se encontrem reflectidas as importâncias ainda não imputadas como rendimento. Na medida em que o reembolso exceda tais componentes, ou quando estas não existam, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

Apoio do Governo (parágrafos 26 a 30)

26 — Certas formas de apoio do Governo que não possam ter um valor razoavelmente atribuído são excluídas da definição de apoio do Governo dada no parágrafo 4, assim como as transacções com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

27 — São exemplos de apoio que não podem de uma maneira razoável ter valor atribuído os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos e a concessão de garantias. Um exemplo de apoio que não pode ser distinguido das operações comerciais normais da entidade é o da política de aquisições do Governo a qual seja responsável por parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível mas qualquer tentativa de segregar as actividades comerciais das do apoio do Governo pode muito bem ser arbitrária.

28 — O significado do benefício nos exemplos atrás pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas.

29 — Os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos são uma forma de apoio do Governo, mas o benefício não é quantificado pela imputação de juros.

30 — Para efeitos da presente Norma, o apoio do Governo não inclui o fornecimento de infra-estruturas através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de meios melhorados tais como irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis numa base contínua e indeterminada para o benefício de toda uma comunidade local.

Divulgações (parágrafo 31)

31 — Devem ser divulgados os assuntos seguintes:

(a) A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;

(b) A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo de que a entidade tenha directamente beneficiado; e

(c) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

Data de eficácia (parágrafo 32)

32 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 23

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 21 — Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do

Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafos 1 e 2)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever como se devem incluir transacções 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 actividades no estrangeiro de duas maneiras:

(a) Pode ter transacções 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 (parágrafos 3 a 7)

3 — Esta Norma deve ser aplicada:

(a) Na contabilização de transacções 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, 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. Para transposições de informação financeira para uma moeda estrangeira que não satisfaçam estes requisitos, esta Norma especifica a informação a divulgar.

6 — Esta Norma não trata da apresentação numa demonstração de fluxos de caixa provenientes de transacções numa moeda estrangeira e da transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver NCRF 2 — Demonstração de Fluxos de Caixa).

7 — 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 transacções e saldos de derivados. Orientação adicional sobre esta matéria é proporcionada pela IAS 39 — Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Definições (parágrafos 8 a 16)

8 — 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 activos líquidos dessa unidade operacional.

Itens monetários: são unidades monetárias detidas e activos e passivos a receber ou a pagar num número fixado ou determinável de unidades monetárias.

Justo valor: é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre 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 actividades sejam baseadas ou conduzidas num país que não seja o país da entidade que relata.

Elaboração das definições (parágrafos 9 a 16)

Moeda funcional (parágrafos 9 a 14)

9 — 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 factores 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;

(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).

10 — Os seguintes factores podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade:

(a) A moeda na qual são gerados os fundos provenientes de actividades de financiamento (i.e. a emissão de instrumentos de dívida e de capital próprio);
(b) A moeda na qual os recebimentos relativos a actividades operacionais são normalmente retidos.

11 — Os seguintes aspectos adicionais são considerados ao determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira, e se a sua moeda funcional for 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 actividades de uma unidade operacional estrangeira serem realizadas como extensão da entidade que relata, em vez de o serem 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 transacções com a entidade que relata serem uma proporção alta ou baixa das actividades da unidade operacional estrangeira;
(c) Os fluxos de caixa das actividades da unidade operacional estrangeira afectarem directamente os fluxos de caixa da entidade que relata e se estiverem facilmente disponíveis para serem remetidos à mesma;
(d) Os fluxos de caixa resultantes das actividades da unidade operacional estrangeira serem suficientes para servir o cumprimento da dívida existente e normalmente esperada sem que sejam disponibilizados fundos pela entidade que relata.

12 — Quando os indicadores atrás 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 transacções, acontecimentos e condições subjacentes. Como parte desta abordagem, o órgão de gestão dá prioridade aos indicadores do parágrafo 7 antes de considerar os indicadores dos parágrafos 10 e 11, que foram concebidos para proporcionar evidência adicional de suporte para determinar a moeda funcional de uma entidade.

13 — A moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, 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 transacções, acontecimentos e condições subjacentes.

14 — Se a moeda funcional for a moeda de um economia híperinflacionária, as demonstrações financeiras da entidade não são reexpressas em conformidade com a presente Norma (vide IAS 29 — Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro).

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira (parágrafo 15)

15 — 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 conformidade com os parágrafos 31 e 32. 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 (parágrafo 16)

16 — A característica essencial de um item monetário é 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 activos dos quais o justo valor a receber (ou a entregar) equivalha 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;* activos intangíveis; inventários; activos fixos tangíveis; e provisões que devam ser liquidadas pela entrega de um activo não monetário.

Resumo da abordagem exigida por esta norma (parágrafos 17 a 19)

17 — 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 9 a 14. 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 e 49.

18 — 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 37 a 49.

19 — 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 37 a 49.

Relato de transacções em moeda estrangeira na moeda funcional (parágrafos 20 a 36)

Reconhecimento inicial (parágrafos 20 a 22)

20 — Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções 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 activos ou incorre ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

21 — Uma transacção 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 transacção.

22 — A data de uma transacção é a data na qual a transacção 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 transacção; por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mês para todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorram durante 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 (parágrafos 23 a 26)

23 — 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 transacção;

(c) Os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados.

24 — A quantia escriturada de um item é determinada de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro relevantes. Por exemplo, os activos fixos tangíveis podem ser mensurados pelo justo valor ou pelo custo histórico de acordo com a NCRF 7 — Activos 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.

25 — 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 do custo e do valor realizável líquido de acordo com a NCRF 18 — Inventários. Da mesma forma, de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos, a quantia escriturada de um activo 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 activo 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 transacção 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). O efeito desta comparação pode ser que uma perda por imparidade seja reconhecida na moeda funcional, mas não seja reconhecida na moeda estrangeira, ou vice versa.

26 — Quando estão disponíveis várias taxas de câmbio, a taxa usada é aquela pela qual os futuros fluxos de caixa representados pela transacção 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 efectuados.

Reconhecimento de diferenças de câmbio (parágrafos 27 a 33)

27 — 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, excepto quanto ao descrito no parágrafo 31.

28 — Quando itens monetários resultam de uma transacção em moeda estrangeira e ocorre uma alteração na taxa de câmbio, entre a data da transacção e a data da liquidação, o resultado é uma diferença de câmbio. Quando a transacção é liquidada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transacção 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.

29 — Quando um ganho ou uma perda num item não monetário é reconhecido directamente no capital próprio, qualquer diferença de câmbio incluída nesse ganho ou perda deve ser reconhecida directamente 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.

30 — Outras Normas exigem que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos directamente no capital próprio. Por exemplo, a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis exige que alguns ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de activos fixos tangíveis sejam reconhecidos directamente no capital próprio. Quando um tal activo é mensurado numa moeda estrangeira, o parágrafo 23(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.

31 — 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 15) 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 47.

32 — Quando um item monetário fizer 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).

33 — 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 20 a 26. 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 transacção que resultou no seu reconhecimento.

Alterações na moeda funcional (parágrafos 34 a 36)

34 — Quando ocorrer uma alteração na moeda funcional de uma entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de transposição aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir a data da alteração.

35 — Conforme referido no parágrafo 13, a moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, 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 transacções, 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.

36 — O efeito de uma alteração na moeda funcional é contabilizado prospectivamente. 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 31 e 38(c) não são reconhecidas nos resultados até à alienação da unidade operacional.

Uso de uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional (parágrafos 37 a 48)

Transposição para a moeda de apresentação (parágrafos 37 a 42)

37 — 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 contiver 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.

38 — 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 activos 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 transacções; e

(c) Todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como um componente separado de capital próprio.

39 — Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio à data das transacções, 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.

40 — As diferenças de câmbio referidas no parágrafo 38(c) resultam:

(a) Da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transacções e de activos e passivos à taxa de fecho. Essas diferenças de câmbio derivam tanto dos itens de rendimentos e de gastos reconhecidos nos resultados como daqueles reconhecidos directamente no capital próprio;

(b) Da transposição dos activos 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 unidades operacionais. 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 minoritários são imputadas a, e reconhecidas como parte de, interesses minoritários no balanço consolidado.

41 — 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. activos, passivos, itens de capital próprio, rendimento e gastos, incluindo comparativos) devem ser transpostas à taxa de fecho na data do balanço mais recente, excepto 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).

42 — Quando a moeda funcional de uma entidade é a moeda de uma economia hiperinflacionária, a entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras (procedendo, para o efeito, de acordo com a IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro) antes de aplicar o método de transposição definido no parágrafo 41, excepto no caso de quantias comparativas que sejam transpostas para uma moeda de uma economia não hiperinflacionária (ver parágrafo 41(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 (parágrafos 43 a 46)

43 — Os parágrafos 44 a 46, além dos parágrafos 37 a 42, 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.

44 — 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 transacções 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 activo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou activo) 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 31, é classificada como capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira.

45 — 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 transacção significativa ou outros acontecimentos que ocorram entre as diferentes datas. Em tal caso, os activos 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.

46 — Qualquer *goodwill* proveniente da aquisição de uma unidade operacional estrangeira e quaisquer ajustamentos do justo valor nas quantias escrituradas de activos e passivos provenientes da aquisição dessa unidade operacional estrangeira serão tratados como activos 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 38 e 41.

Alienação de uma unidade operacional estrangeira (parágrafos 47 e 48)

47 — Na alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio diferidas no componente separado de capital próprio relativo a essa unidade operacional estrangeira deve ser reconhecida nos resultados quando o ganho ou a perda resultante da alienação for reconhecido.

48 — Uma entidade pode alienar os seus interesses numa unidade operacional estrangeira pela venda, pela liquidação, pelo reembolso do capital por acções ou pelo abandono de parte ou da totalidade dessa entidade. O pagamento de um dividendo faz parte de uma alienação apenas quando constituir um retorno do investimento, por exemplo, quando o dividendo pago for originado por lucros anteriores à aquisição. No caso de uma alienação parcial, apenas é incluída no ganho ou na perda a parte proporcional da diferença de câmbio acumulada relacionada. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira 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 (parágrafo 49)

49 — Os ganhos e perdas com transacções 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.

Divulgações (parágrafos 50 a 53)

50 — Nos parágrafos 52 e 53 as referências a «moeda funcional» aplicam-se, no caso de um grupo, à moeda funcional da empresa-mãe.

51 — Uma entidade deve divulgar:

(a) A quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados excepto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados (vide IAS 39, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro);

(b) As diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período.

52 — Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, esse facto deve ser declarado, junto com a divulgação da moeda funcional e a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente.

53 — Quando houver uma alteração na moeda funcional tanto da entidade que relata como de uma unidade operacional estrangeira significativa, esse facto e a razão para a alteração na moeda funcional devem ser divulgados.

Data de eficácia (parágrafo 54)

54 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 24

Acontecimentos após a data do balanço

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 10 — Acontecimentos após a Data do Balanço, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de estabelecer:

(a) Quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço; e

(b) As divulgações que uma entidade deve fornecer:

(i) Quanto à data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão;

(ii) Quanto a 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 (parágrafo 2)

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

Definições (parágrafos 3 e 4)

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 seleccionada.

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.

Reconhecimento e mensuração (parágrafos 5 a 10)

Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos (parágrafos 5 e 6)

5 — Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir 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 Activos 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 da NCRF 21;

(b) A recepção de informação após a data do balanço que indique que um activo estava em imparidade à data do balanço, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse activo necessita de ser ajustada, 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 à data do balanço numa conta a receber comercial e que a entidade necessita de ajustar a respectiva 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 activos comprados, ou os proventos de activos 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 incorrectas.

Acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos (parágrafos 7 e 8)

7 — Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos.

8 — Um exemplo de um acontecimento após a data do balanço que não dá lugar a ajustamentos é um declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. O declínio no valor de mercado não se relaciona normalmente com as condições dos investimentos, à data do balanço, mas reflecte 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 actualiza as quantias divulgadas relativas aos investimentos à data do balanço, embora possa necessitar de dar divulgações adicionais de acordo com o parágrafo 16.

Dividendos (parágrafos 9 e 10)

9 — 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.

10 — Se os dividendos forem declarados (i.e. os dividendos são correctamente autorizados e não ficam ao critério da entidade) após a data do balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, os dividendos não são reconhecidos como passivo à data do balanço porque não correspondem aos critérios de uma obrigação presente definidos na NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Tais dividendos são divulgados nas notas às demonstrações financeiras de acordo com a NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

Continuidade (parágrafos 11 a 13)

11 — 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 ou liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser fazer isso.

12 — 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.

13 — A NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras especifica 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.

Divulgações (parágrafos 14 a 19)

Data de autorização para emissão (parágrafos 14 e 15)

14 — Uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se os proprietários da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações financeiras após esta data, a entidade deve divulgar esse facto.

15 — É importante para os utentes saber quando é que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, porque as demonstrações financeiras não reflectem acontecimentos após essa data.

Actualização da divulgação acerca de condições à data do balanço (parágrafos 16 e 17)

16 — Se uma entidade receber informação após a data do balanço acerca de condições que existiam à data do balanço, ela deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação.

17 — Nalguns casos, uma entidade necessita de actualizar as divulgações nas suas demonstrações financeiras para reflectir as informações recebidas após a data do balanço, mesmo quando as informações não afectam as quantias que a entidade reconhece nas suas demonstrações financeiras. Um exemplo da necessidade de actualizar divulgações é quando fica disponível evidência após a data do balanço acerca de um passivo contingente que existia à data do balanço. Além de considerar se deve ou não reconhecer ou alterar uma provisão segundo a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, uma entidade actualiza as suas divulgações acerca do passivo contingente à luz dessa evidência.

Acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos (parágrafos 18 e 19)

18 — Se os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos forem materiais, a sua não divulgação poderia influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. Em conformidade uma entidade deve divulgar, para cada categoria material de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos, o seguinte:

(a) A natureza do acontecimento; e

(b) Uma estimativa do efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

19 — Exemplos de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos e que dão lugar a divulgação:

(a) Uma importante concentração de actividades empresariais após a data do balanço (a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Em-

presariais exige divulgações específicas em tais casos) ou a alienação de uma importante subsidiária;

(b) Anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional;

(c) Importantes compras de activos, classificação de activos como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, outras alienações de activos, ou expropriação de activos importantes pelo Governo;

(d) A destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção;

(e) O anúncio ou início do processo de uma reestruturação importante;

(f) Importantes transacções de acções ordinárias e de potenciais transacções de acções ordinárias;

(g) Alterações anormalmente grandes em preços de activos ou taxas de câmbio;

(h) Alterações nas taxas fiscais ou leis fiscais decretadas ou anunciadas, que tenham um efeito significativo nos activos e passivos por impostos correntes e diferidos;

(i) Celebrar compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas; e

(j) Iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço.

Data de eficácia (parágrafo 20)

20 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 25

Impostos sobre o rendimento

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 12 — Impostos sobre o Rendimento, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo 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 activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e

(b) Transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

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

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais de transacções e de outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos. Assim, relativamente, a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no capital próprio. Do mesmo modo, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia de *goodwill* resultante dessa concentração de actividades empresariais ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido de activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida do custo da concentração.

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

Âmbito (parágrafos 2 a 4)

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 do Governo (NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo) 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 (parágrafos 5 e 6)

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

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

(a) Diferenças temporárias dedutíveis;
(b) Reporte de perdas fiscais não utilizadas; e
(c) Reporte de créditos tributáveis não utilizados.

Base fiscal de um activo ou de um passivo: é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.

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

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

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

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

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

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

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

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 (parágrafos 7 a 11)

7 — A base fiscal de um activo 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 activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base fiscal do activo 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 activos e como passivos no balanço. Por exemplo, os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico

no período em que forem incorridos mas podem não ser permitidos como uma dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos.

10 — Quando a base fiscal de um activo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é de considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia: uma entidade deve, com certas excepções limitadas, reconhecer um passivo (activo) por impostos diferidos quando a recuperação ou liquidação da quantia escriturada de um activo ou de um passivo fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências tributáveis.

11 — Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas pela comparação das quantias escrituradas de activos 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 activos por impostos correntes (parágrafos 12 a 14)

12 — Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.

13 — O benefício relacionado com uma perda fiscal que possa ser reportada para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um activo.

14 — Quando uma perda fiscal for usada para recuperar impostos correntes de um período anterior, uma entidade reconhece o benefício como um activo do período em que a perda 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 activos por impostos diferidos (parágrafos 15 a 42)

Diferenças temporárias tributáveis (parágrafos 15 a 24)

15 — Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:

(a) O reconhecimento inicial do *goodwill*, ou:

(b) O reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

(i) Não seja uma concentração de actividades empresariais; e

(ii) Não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Porém, para as diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 36.

16 — Está inerente no reconhecimento de um activo 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 activo 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 activo, 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, excepto 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 actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 19);

(b) Os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20);

(c) O *goodwill* resulta numa concentração de actividades empresariais (ver parágrafo 21);

(d) A base fiscal de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma entidade beneficia de subsídios do Governo não tributáveis relacionados com activos (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 actividades empresariais (parágrafo 19)

19 — O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectados pela concentração de actividades empresariais ou são afectados de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do activo 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 afecta o *goodwill* (ver parágrafo 0).

Activos escriturados pelo justo valor (parágrafo 20)

20 — As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro permitem que certos activos sejam assentados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis, a NCRF 6 — Activos Intangíveis, a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros e a NCRF 11 — Propriedades de Investimento). Em Portugal, a revalorização ou reexpressão de um activo não afecta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, consequentemente, a base fiscal do activo 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 activo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se:

(a) A entidade não pretender alienar o activo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do activo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributáveis nos períodos futuros; ou

(b) A tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do activo forem investidos em activos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se-á por fim pagável pela venda ou pelo uso de activos semelhantes.

Goodwill (parágrafos 21 a 23)

21 — O *goodwill* resultante de uma concentração de actividades empresariais é mensurado como o excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida. As autoridades fiscais não 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 actividade empresarial subjacente. Consequentemente, 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 activo ou passivo (parágrafo 24)

24 — Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um activo ou passivo, por exemplo, se parte ou todo o custo de um activo não for dedutível para finalidades de impostos. O método de contabilizar tal diferença temporária depende da natureza da transacção que conduziu ao reconhecimento inicial do activo:

(a) Numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isso afecta a quantia do *goodwill* ou a quantia de qualquer excesso acima do custo da concentração do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida (ver parágrafo 21);

(b) Se a transacção afectar o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma entidade reconhecerá qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados (ver parágrafo 53);

(c) Se a transacção não for uma concentração de actividades empresariais, e não afectar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma entidade, na ausência da excepção prevista nos parágrafos 15 e 25, reconheceria o passivo ou activo diferido resultante e ajustaria a quantia escriturada do activo 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 activo por impostos diferidos resultante, quer no reconhecimento inicial ou subsequentemente. Para além disso, uma entidade não reconhece alterações subsequentes no passivo ou activo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o activo é depreciado.

Diferenças temporárias dedutíveis (parágrafos 25 a 30)

25 — Um activo 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 activo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

(a) Não seja uma concentração de actividades empresariais; e

(b) No momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Porém, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e a interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 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 activo por impostos diferidos surge com respeito a impostos sobre o rendimento que serão recuperáveis em períodos futuros quando seja permitido que essa parte do passivo seja uma dedução na determinação do lucro tributável. Semelhantemente, se a quantia escriturada de um activo for menor do que a sua base fiscal a diferença dá origem a um activo 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 activos por impostos diferidos somente quando for provável que lucros tributáveis estarão disponíveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.

28 — É provável que lucro tributável esteja disponível e contra o qual uma diferença temporária dedutível possa ser utilizada quando haja diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável que se esperem inverter:

(a) No mesmo período que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou

(b) Nos períodos em que uma perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada.

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

29 — Quando haja diferenças temporárias tributáveis insuficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável, o activo por impostos diferidos é reconhecido até ao ponto em que:

(a) Seja provável que a 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 a perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada). Ao avaliar se terá ou não lucro tributável suficiente em períodos futuros, uma entidade ignora quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se esperem que se originem em períodos futuros, porque os activos por impostos diferidos provenientes destas diferenças temporárias dedutíveis exigirão elas próprias lucros tributáveis futuros a fim de serem utilizadas; ou

(b) Estejam disponíveis oportunidades de planeamento de impostos 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.

Perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados (parágrafos 31 a 33)

31 — Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o reporte de perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usados perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados.

32 — Os critérios para reconhecer activos por impostos diferidos provenientes do reporte de perdas fiscais e de créditos de impostos não utilizados são os mesmos que os critérios para o reconhecimento de activos por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias dedutíveis. Porém, a existência de perdas fiscais não usadas é forte prova de que podem não estar disponíveis lucros tributáveis futuros. Por isso, quando uma entidade tenha uma história de perdas recentes, a entidade reconhece um activo por impostos diferidos proveniente de perdas 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 as perdas fiscais não utilizadas ou créditos tributáveis não utilizados possam ser utilizados pela entidade. Em tais circunstâncias, o parágrafo 75 exige a divulgação da quantia do activo 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 perdas fiscais não usadas 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 as perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados antes que se extingam;

(b) Se for provável que a entidade tenha lucros tributáveis antes das perdas fiscais não usadas ou que créditos tributáveis não usados expirem;

(c) Se as perdas fiscais não usadas resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão.

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

Reavaliação de activos por impostos diferidos não reconhecidos (parágrafo 34)

34 — À data de cada balanço, uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece previamente um activo por impostos diferidos não reconhecido até ao ponto em que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, um melhoramento nas condições comerciais pode tornar mais provável que a entidade seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro para que o activo por impostos diferidos satisfaça os critérios fixados nos parágrafos 25 ou 31. Um outro exemplo dá-se quando uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos à data da concentração de actividades empresariais ou subsequentemente (ver parágrafos 62 e 63).

Investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (parágrafos 35 a 42)

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 ou do investidor nos activos líquidos da subsidiária, associada ou investida, 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.

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

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, excepto 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 se 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 se revertam. Por isso, quando a empresa-mãe tenha determinado que esses lucros não serão distribuídos no futuro previsível a empresa-mãe não reconhece um passivo por impostos diferidos. As mesmas considerações aplicam-se a investimentos em sucursais.

38 — Os activos 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 as perdas fiscais (e, consequentemente, a base fiscal dos seus activos 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) activo 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 activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, até ao ponto em que, e somente até ao ponto em que, seja provável que:

(a) A diferença temporária reverterá no futuro previsível; e
(b) Estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

42 — Ao decidir se um activo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, associadas e seus interesses em empreendimentos conjuntos, uma entidade considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28 a 30.

Mensuração (parágrafos 43 a 50)

43 — Os activos (passivos) por impostos correntes dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço.

44 — Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas à data do balanço.

45 — A mensuração de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais que se seguem derivadas da maneira pela qual a entidade espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.

46 — Em alguns casos, a maneira pela qual uma entidade recupera (liquida) a quantia escriturada de um activo (passivo) pode afectar a base fiscal do activo (passivo). Em tais casos, uma entidade mensura os passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos usando a base fiscal que seja consistente com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

47 — Activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

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

49 — As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um activo ou um passivo. Isto aplica-se mesmo quando essa quantia escriturada seja ela própria determinada numa base descontada, como por exemplo no caso de obrigações de benefícios de reforma (ver a NCRF 28 — Benefícios de Empregados).

50 — A quantia escriturada de um activo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma entidade deve reduzir a quantia escriturada de um activo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse activo por impostos diferidos seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis.

Reconhecimento de imposto corrente diferido (parágrafos 51 a 64)

51 — A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Os parágrafos 52 a 64 implementam este princípio.

Demonstração dos resultados (parágrafos 52 a 54)

52 — Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:

(a) Uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, directamente no capital próprio (ver parágrafos 55 a 59); ou
(b) Uma concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 61 a 64).

53 — A maior parte dos passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos surge quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) noutro período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados.

54 — A quantia escriturada dos activos e passivos por impostos diferidos pode alterar-se mesmo se não houver alteração na quantia das diferenças temporárias relacionadas. Isto pode resultar, por exemplo, de:

(a) Uma alteração nas taxas de tributação ou leis fiscais;
(b) Uma reavaliação da recuperabilidade de activos por impostos diferidos; ou
(c) Uma alteração da maneira esperada de recuperação de um activo.

O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados, excepto até ao ponto que ele se relacione com itens previamente debitadas ou creditadas ao capital próprio (ver parágrafo 57).

Itens creditados ou debitados directamente ao capital próprio (parágrafos 55 a 60)

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

56 — As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro exigem ou permitem que certos itens sejam creditadas ou debitadas directamente ao capital próprio. São exemplos de tais itens:

(a) Uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do activo fixo tangível (ver a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis);
(b) Um ajustamento no saldo de abertura de resultados transitados resultantes ou de uma alteração na política contabilística aplicada retrospectivamente ou da correcção de um erro (ver NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros);
(c) As diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio);

57 — Em circunstâncias excepcionais pode ser difícil determinar a quantia de impostos correntes e diferidos que se relacione com itens creditados ou debitados ao capital próprio. Isto pode ser o caso, por exemplo, quando:

(a) Uma alteração na taxa do imposto ou noutras regras de impostos que afecte um activo ou passivo por impostos diferidos relacionado (no todo ou em parte) com um item que esteja previamente debitado ou creditado ao capital próprio; ou
(b) Uma entidade determine que um activo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido por inteiro, e o activo por impostos diferidos se relacione (no todo ou em parte) com um item que tenha sido anteriormente debitado ou creditado ao capital próprio.

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

58 — A NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis, não especifica se uma entidade deve transferir ano a ano o excedente (reserva) de revalorização para resultados transitados uma quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um activo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse activo. Se uma entidade fizer tal transferência, a quantia transferida é líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela alienação de um item de activo fixo tangível.

59 — Quando um activo for revalorizado para finalidades de tributação e essa revalorização estiver relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espera que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais de quer a revalorização do activo quer do ajustamento da base fiscal são creditados ou debitados ao capital próprio nos períodos em que ocorram.

60 — Quando uma entidade pagar dividendos aos seus accionistas, pode ser-lhe exigido que pague uma parcela dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos accionistas (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 actividades empresariais (parágrafos 61 a 64)

61 — Tal como explicado no parágrafo 19, podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Actividades Empresariais, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos resultante (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 25) ou passivos por impostos diferidos como activos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o *goodwill* ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. 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 actividades empresariais, uma adquirente pode considerar a probabilidade de recuperar o seu próprio activo por impostos diferidos que não tenha sido reconhecido antes da concentração de actividades empresariais. Por exemplo, a adquirente pode ser capaz de usar o benefício das suas perdas fiscais não usadas face ao futuro lucro tributável da adquirida. Nesses casos, a adquirente reconhece um activo por impostos diferidos, mas não o inclui como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais, e portanto não o tem em consideração ao determinar o *goodwill* ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

63 — Se o potencial benefício de transportar as perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios da NCRF 14 — Concentração de Actividades Empresariais relativamente ao reconhecimento separado quando se contabilizar inicialmente uma concentração de actividades empresariais, mas for posteriormente realizado, a adquirente deve reconhecer o rendimento por impostos diferidos resultante nos resultados. Além disso, uma adquirente deve:

(a) reduzir a quantia escriturada de *goodwill* à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição; e
(b) reconhecer a redução na quantia escriturada do *goodwill* como um gasto.

64 — Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração, nem deve aumentar a quantia anteriormente reconhecida para um tal excesso.

Apresentação (parágrafos 65 a 71)

Compensação (parágrafos 65 a 69)

65 — Uma entidade deve compensar activos 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 activo e liquidar simultaneamente o passivo.

66 — Se bem que os activos e passivos por impostos correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente eles são compensados no balanço e sujeitos a critérios semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na NCRF 27 — Instrumentos Financeiros. Uma entidade terá normalmente um direito legalmente executável para compensar um activo por impostos correntes contra um passivo por impostos correntes quando eles se relacionem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e esta autoridade permita que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

67 — Em demonstrações financeiras consolidadas, um activo 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 activo e liquidar o passivo simultaneamente.

68 — Uma entidade deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:

(a) A entidade tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e
(b) Os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre 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 activo por impostos diferidos contra um passivo por impostos diferidos da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se relacionam com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e a entidade tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

Gasto de impostos (parágrafos 70 e 71)

Gasto (rendimento) de imposto relacionado com resultados de actividades ordinárias (parágrafo 70)

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

Diferenças de câmbio em passivos ou activos por impostos estrangeiros diferidos (parágrafo 71)

71 — A NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio, exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especificam onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração dos resultados. Concordantemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, tais diferenças podem ser classificadas como gastos (rendimentos) por impostos diferidos se essa apresentação for considerada como a mais útil para os utentes das demonstrações financeiras.

Divulgações (parágrafos 72 a 84)

71 — Os principais componentes de gasto (rendimento) de impostos devem ser divulgados separadamente.

72 — Os componentes de gasto (rendimento) de impostos devem incluir:

(a) Gasto (rendimento) por impostos correntes;
(b) Quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;
(c) A quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias;
(d) A quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos;
(e) A quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferença temporária de um período anterior que seja usada para reduzir gasto de impostos correntes;
(f) A quantia dos benefícios de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferenças temporárias de um período anterior que seja usada para reduzir gastos de impostos diferidos;
(g) Gasto por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, de um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 0; e
(h) A quantia do gasto (rendimento) de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos resultados de acordo com a NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

74 — O que se segue deve ser também divulgado separadamente:

(a) O imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados ao capital próprio;
(b) Uma explicação do relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico em uma ou em ambas das seguintes formas:

(i) Uma reconciliação numérica entre gasto (rendimento) de impostos e o produto de lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) de imposto aplicável(eis) divulgando também a base pela qual a taxa(s) de imposto aplicável(eis) é (são) calculada(s); ou
(ii) Uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgando também a base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável;

(c) Uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;
(d) A quantia (e a data de extinção, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas, e créditos por impostos não usados relativamente aos quais nenhum activo por impostos diferidos seja reconhecido no balanço;
(e) A quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente às quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos (ver parágrafo 0);
(f) Com respeito a cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos por impostos não usados:

(i) A quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado;
(ii) A quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço;

(g) Com respeito a operações descontinuadas, o gasto de impostos relacionado com:

(i) O ganho ou perda da descontinuação; e
(ii) O resultado das actividades ordinárias da operação descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado; e
(iii) A quantia consequente do imposto de rendimento dos dividendos da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras

75 — Uma entidade deve divulgar a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando:

(a) A utilização do activo por impostos diferidos seja dependente de lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e
(b) A entidade tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com que se relaciona o activo por impostos diferidos.

76 — Uma entidade deve divulgar a natureza das potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Além disso, a entidade deve divulgar as quantias das potenciais consequências do imposto de rendimento praticamente determináveis e se existem ou não quaisquer potenciais consequências no imposto de rendimento não praticamente determináveis.

77 — As divulgações exigidas pelo parágrafo 0 faz com que os utentes das demonstrações financeiras compreendam se o relacionamento entre os gasto (rendimento) de impostos e o lucro contabilístico é não usual e compreendam os factores significativos que podem afectar esse relacionamento no futuro. O relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico pode ser afectado por factores tais como rédito que seja isento de tributação, gastos que não sejam dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal), o efeito de perdas fiscais e o efeito de taxas de tributação estrangeiras.

78 — Ao explicar o relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico, uma entidade usa uma taxa de tributação aplicável que proporcione a informação mais significativa aos utentes das suas demonstrações financeiras. Muitas vezes, a taxa mais significativa é a taxa doméstica interna de impostos do país em que a entidade está domiciliada, agregando a taxa aplicada de impostos nacionais com as taxas aplicadas de quaisquer impostos locais que sejam calculados num nível substancialmente semelhante de lucro tributável (perda fiscal). Porém, para uma entidade que opere em várias jurisdições, pode ser mais significativo agregar reconciliações separadas preparadas em que se use a taxa interna em cada jurisdição individual.

79 — A taxa efectiva média é o gasto (rendimento) de impostos dividido pelo lucro contabilístico.

80 — Seria muitas vezes impraticável calcular a quantia de passivos não reconhecidos por impostos diferidos provenientes de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (ver parágrafo 36). Por isso, esta Norma exige que uma entidade divulgue a quantia agregada das subjacentes diferenças temporárias mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as entidades são encorajadas a divulgar as quantias não reconhecidas de passivos por impostos diferidos porque os utentes das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.

81 — O parágrafo 76 exige que uma entidade divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Uma entidade divulga as características importantes dos sistemas do imposto de rendimento e os factores que afectarão a quantia das potenciais consequências dos dividendos no imposto sobre rendimento.

82 — Não seria algumas vezes praticável calcular a quantia total das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos a accionistas. Pode ser o caso, por exemplo, em que uma entidade tenha um grande número de subsidiárias estrangeiras. Contudo, mesmo em tais circunstâncias, podem ser facilmente determináveis algumas parcelas da quantia total. Por exemplo, num grupo consolidado, uma empresa-mãe e algumas das suas subsidiárias podem ter pago impostos sobre o rendimento a uma taxa mais alta sobre os lucros não distribuídos e estar ciente da quantia que seria restituída no pagamento de dividendos futuros aos accionistas a partir dos lucros retidos consolidados. Neste caso, é divulgada a quantia restituível. Se aplicável, a entidade divulga também que existem potenciais consequências do imposto sobre o rendimento não praticamente determináveis. Nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe, se existirem, a divulgação das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento relaciona-se com os resultados transitados da empresa-mãe.

83 — A uma entidade que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 76 pode também ser-lhe pedido que proporcione divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos. Em tais casos, considera isto ao determinar a informação a ser divulgada de acordo com o parágrafo 76. Por exemplo, pode ser exigido a uma entidade que divulgue a quantia agregada de diferenças temporárias associada a investimentos em subsidiárias relativamente aos quais não foram reconhecidos quaisquer passivos por impostos diferidos (ver parágrafo 74 (e)). Se for impraticável calcular as quantias de passivos por impostos diferidos não reconhecidos (ver parágrafo 80) podem existir quantias de potenciais consequências do imposto sobre o rendimento de dividendos não determináveis praticamente relacionados com estas subsidiárias.

84 — Uma entidade divulga quaisquer passivos contingentes e activos contingentes relacionados com impostos de acordo com a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Podem surgir passivos contingentes e activos contingentes a partir, por exemplo, de desentendimentos não resolvidos com as autoridades fiscais. Semelhantemente, quando alterações nas taxas de impostos ou de leis fiscais sejam decretadas ou anunciadas após a data do balanço, uma entidade divulgará quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a NCRF 24 — Acontecimentos Após e Data do Balanço).

Data de eficácia (parágrafo 85)

85 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 26

Matérias ambientais

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro adopta a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de Maio de 2001 respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades, publicada no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* de 13 de Junho de 2001.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafos 1 e 2)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectem, ou sejam susceptíveis de afectar, 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 (parágrafos 3 e 4)

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 objecto de consolidação.

4 — Contudo, esta Norma não se aplica a relatórios com fins específicos, como por exemplo os relatórios ambientais, excepto 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 (parágrafos 5 a 11)

Definições de carácter genérico (parágrafo 5)

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.

Activo contingente: é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da 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 com a alienação: são custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo ou unidade geradora de caixa, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Obrigação construtiva: é uma obrigação que decorre das acções de uma entidade em que:

(a) Por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente 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 (por termos explícitos ou implícitos);
(b) Legislação; ou
(c) Outras obrigações de lei.

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:

(a) É 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 activo, 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 activo numa transacção entre partes conhecedoras e interessadas, independentes entre si, menos os custos com a alienação.

Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

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

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

Reestruturação: é um programa planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente ou:

(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 espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Definições de carácter específico (parágrafos 6 a 11)

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 carácter ambiental incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades. Estes custos incluem, entre outros, a eliminação de resíduos ou as iniciativas destinadas a evitar a sua formação, a protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, a preservação do ar puro e das condições climáticas, a redução do ruído e a protecção da bioSdiversidade e da paisagem.

Incluem-se igualmente no conceito de dispêndios de carácter ambiental os custos adicionais identificáveis cujo objectivo principal consista em evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental.

8 — Caso não seja possível separar a quantia dos custos adicionais de carácter 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 objectivo principal a prevenção, a redução ou a reparação de danos ambientais.

9 — Os custos incorridos susceptíveis de produzir efeitos benéficos para o ambiente, mas cujo objectivo 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 carácter 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 carácter ambiental, embora sujeitos a divulgação conforme estabelecido na alínea *k*) do parágrafo 49 desta Norma. Apesar de se relacionarem com os efeitos das actividades 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 actualização periódica, constituem a base para os requisitos em matéria de informações estatísticas sobre os dispêndios de protecção 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 carácter ambiental previstas nos parágrafos 47 a 49, na medida em que sejam coerentes com os critérios de reconhecimento e mensuração estabelecidos nos parágrafos 12 a 46.

Reconhecimento (parágrafos 12 a 34)

Reconhecimento de passivos de carácter ambiental (parágrafos 12 a 22)

12 — Reconhece-se um passivo de carácter ambiental quando seja provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente de carácter 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 actuação 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 sector 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 aceite 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 carácter 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 carácter ambiental quando possa ser efectuada uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente. Caso exista, à data do balanço, uma obrigação cuja natureza esteja claramente definida e seja susceptível 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 carácter ambiental (parágrafos 17 e 18)

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 carácter ambiental ou se tal dispêndio não for materialmente relevante, não é necessário divulgar qualquer passivo contingente.

Compensação de passivos e reembolsos esperados (parágrafos 19 a 22)

19 — Caso a entidade preveja que alguns ou todos os dispêndios relacionados com um passivo de carácter 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 carácter ambiental. Deverá ser evidenciado separadamente como um activo no balanço, por uma quantia que não exceda a quantia da correspondente provisão. Apenas poderá ser utilizado como compensação de um passivo de carácter 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 efectuar 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 activos, ainda que relacionados com matérias de natureza ambiental, não deverão ser utilizados para compensar passivos de carácter 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 carácter ambiental. Caso contrário, apenas a parte imputável à entidade deverá ser inscrita como passivo de carácter ambiental.

Reconhecimento dos dispêndios de carácter ambiental (parágrafos 23 e 24)

23 — Os dispêndios de carácter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a menos que satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidos como um activo, estabelecidos no parágrafo 25.

24 — Os dispêndios de carácter ambiental relacionados com danos que ocorreram num exercício anterior não podem qualificar-se como ajustamentos de exercícios anteriores mas devem pelo contrário ser registados como gastos no exercício corrente.

Capitalização dos dispêndios de carácter ambiental (parágrafos 25 a 31)

25 — Os dispêndios de carácter 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 activo.

26 — Os dispêndios de carácter ambiental incorridos para evitar ou reduzir danos futuros, ou para preservar recursos, apenas podem ser qualificados para reconhecimento como activos, se se destinarem a servir de maneira durável a actividade 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 activos detidos pela entidade (para além do seu nível de eficiência determinado originalmente); ou

(b) Os custos permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da entidade.

27 — Se os critérios que permitem o reconhecimento como activo, estabelecidos nos parágrafos 25 e 26, não estiverem satisfeitos, os dispêndios de carácter ambiental devem ser registados como gastos do período, quando incorridos. Se esses critérios forem satisfeitos, os dispêndios de carácter 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 económica útil esperada.

28 — Os dispêndios de carácter ambiental não devem ser capitalizados, mas sim, imputados a resultados caso não proporcionem benefícios económicos futuros. Esta situação ocorre quando os dispêndios de carácter ambiental respeitarem a actividades 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 actividades operacionais, reparação de danos verificados em exercícios 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 activo, estabelecidos nos parágrafos 25 e 26, devem ser capitalizados.

30 — Existem certos casos em que do próprio dispêndio de carácter ambiental não resultam quaisquer benefícios económicos futuros esperados, mas sim, benefícios futuros provenientes de outro activo que é utilizado na actividade operacional da entidade. Quando o dispêndio de carácter ambiental que seja reconhecido como activo, se relaciona com outro activo existente, deve ser considerado como parte integrante desse activo, não devendo ser reconhecido separadamente.

31 — Podem existir direitos ou outros elementos de natureza semelhante adquiridos por motivos associados ao impacto das actividades 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 activo, tal como estabelecido nos parágrafos 25 e 26, devem ser capitalizados e amortizados sistematicamente ao longo das suas vidas económicas úteis esperadas. Caso não satisfaçam esses critérios, devem ser imputados a resultados.

Imparidade de activos (parágrafos 32 a 34)

32 — Certos desenvolvimentos ou factores de natureza ambiental como por exemplo o caso de contaminação de um local, podem dar origem a imparidade de activos já existentes. Deve ser efectuado um ajustamento (perda por imparidade) caso a quantia recuperável pelo uso do activo 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 e encargos, tal como definidas no parágrafo 15, não podem ser utilizadas para compensar o valor dos activos.

33 — Caso, nos termos do estabelecido no parágrafo 30, os dispêndios de carácter ambiental sejam reconhecidos como parte integrante de um outro activo, esse activo 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 activo já inclua perda de benefícios económicos por razões de carácter 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 activo.

Mensuração (parágrafos 35 a 46)

Mensuração dos passivos ambientais (parágrafos 35 a 46)

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 actividade 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;

(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 directos 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 directamente 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 (parágrafos 40 a 41)

40 — Os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos, 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 carácter 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 actividade da entidade e, consequentemente, surgir a obrigação. O reconhecimento desse passivo não deverá ser retardado até ao momento do termo da actividade ou do encerramento do local. Caso seja reconhecido este passivo, o dispêndio estimado é incluído como parte do custo do activo relacionado que deve ser desmantelado e removido. Este dispêndio capitalizado é então amortizado como parte da quantia depreciável do activo 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 (parágrafos 42 a 46)

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 efectuar deverão basear-se em informações objectivas 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 efectuada de forma consistente. Todos os activos 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 activos 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 factores que podem afectar 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 (parágrafos 47 a 49)

47 — As matérias ambientais devem ser objecto de divulgação na medida em que sejam materialmente relevantes para avaliação do desempenho ou da posição financeira da entidade.

Divulgações no relatório de gestão (parágrafo 48)

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 objectiva da evolução e situação das actividades da entidade, na medida em que sejam susceptíveis de serem directamente afectadas por matérias ambientais. Para esse efeito serão de efectuar as seguintes divulgações:

(a) A política e os programas que tenham sido adoptados pela entidade relativamente às medidas de protecção 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 protecção ambiental é parte integrante das políticas e actividades da entidade. Se for caso disso, pode incluir-se uma referência à adopção do sistema de protecção 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 protecção ambiental, em virtude da legislação actual ou para antecipar uma futura alteração legislativa, já proposta;

(c) As melhorias efectuadas em áreas-chave da protecção ambiental. Esta informação é especialmente útil na medida em que pormenorize, de forma objectiva e transparente, o desempenho da entidade relativamente a um determinado objectivo 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 actividades da entidade e os tipos de problemas ambientais associados a essa actividade, 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 eco-eficiência 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 objectiva, 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 a 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.

Divulgações no anexo (parágrafo 49)

49 — No Anexo, sob a epígrafe "Informações sobre matérias ambientais", deve ser divulgado o seguinte:

(a) Descrição dos critérios de mensuração adoptados, bem como dos métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, no que respeita a matérias ambientais;

(b) Os incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à entidade. Especificação das condições associadas à concessão de cada incentivo ou uma síntese das condições, caso sejam semelhantes.

Deve também divulgar-se o tratamento contabilístico adoptado;

(c) Informações sobre as provisões de carácter ambiental;

(d) Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que estejam incluídos em cada uma das rubricas do balanço;

(e) Para cada passivo de carácter ambiental materialmente relevante, descrição da respectiva natureza e indicação do calendário e das condições da sua liquidação. Explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação e as medidas de restauro ou prevenção adoptadas ou propostas. Se a natureza e as condições subjacentes às diferentes rubricas forem suficientemente semelhantes, estas informações podem ser divulgadas de forma agregada. Caso as quantias sejam estimadas com base num intervalo, uma descrição da forma como se chegou à estimativa, com indicação de quaisquer alterações esperadas na legislação ou na tecnologia existente, que estejam reflectidas nas quantias indicadas;

(f) Quando é utilizado o método do valor presente, deve também ser divulgada a quantia não descontada desse passivo, bem como a taxa de desconto utilizada;

(g) Passivos contingentes de carácter ambiental, incluindo informações descritivas com pormenor suficiente para que a natureza do seu carácter contingente seja entendida.

Se as incertezas na mensuração forem de tal modo significativas que tornem impossível estimar a quantia de um passivo de carácter ambiental, deve referir-se esse facto, juntamente com as razões que o explicam e sempre que possível, com o intervalo de resultados possíveis;

(h) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental capitalizadas durante o período de referência na medida em que possa ser estimada com fiabilidade.

Sempre que aplicável, deve também divulgar-se qual a parte dessa quantia que diz respeito a dispêndios destinados à remoção de agentes poluidores após a sua criação e qual a parte que representa o dispêndio adicional de adaptação das instalações e ou do processo produtivo com vista a provocar menos poluição (ou seja, que se relaciona com tecnologias ou práticas de prevenção da poluição).

Na medida em que seja possível e relevante, é apropriado apresentar uma discriminação dos dispêndios capitalizados por domínio ambiental, tal como referido no parágrafo 11 e no Apêndice;

(i) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e base em que tais quantias foram calculadas.

Se relevante, deve ser apresentada uma subdivisão dos elementos que a entidade identificou como dispêndios de carácter ambiental, de forma adequada à natureza e à dimensão das actividades da entidade e aos tipos de problemas ambientais relevantes para a mesma.

Na medida em que seja possível e relevante, é apropriado apresentar uma discriminação dos dispêndios por domínio ambiental, tal como referido no parágrafo 11 e no Apêndice;

(j) Caso sejam significativos, os dispêndios incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e indemnizações pagas a terceiros, por exemplo em resultado de perdas ou danos causados por uma poluição ambiental passada.

Embora estes dispêndios estejam ligados ao impacto da actividade da entidade sobre o ambiente, não têm por objecto prevenir, reduzir ou reparar danos causados ao ambiente, pelo que é apropriado a sua divulgação separada dos dispêndios de carácter ambiental;

(k) Dispêndios de carácter ambiental extraordinários imputados a resultados.

Data de eficácia (parágrafo 50)

50 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

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 adoptar 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 — Activos Intangíveis, NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo e NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes). Assim:

5 — Uma entidade deve reconhecer como activo 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 estufa deve ser reconhecida a respectiva amortização do activo 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 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

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 44 da NCRF 6 — Activos Intangíveis e no parágrafo 21 da NCRF 22 — Contabilização dos subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

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 respectivas 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 efectuar no âmbito das obrigações genéricas implícitas nas NCRF 6, 21, 22 e 26 devem ser compiladas em nota própria do Anexo, conforme segue:

(a) Emissão de gases com efeito de estufa, em toneladas de dióxido de carbono equivalente, e respectiva valorização:

(i) Referente ao período n-1 e
(ii) Referente ao período n;

(b) Licenças de emissão de gases com efeito de estufa, em toneladas de dióxido de carbono e respectivas quantias:

(i) Referentes ao período n-1:

atribuídas
adquiridas
alienadas
insuficiência/excedente;

(ii) Referentes ao período n:

atribuídas
adquiridas
alienadas
insuficiência/excedente;

(c) Penalizações relacionadas com a emissão de gases com efeito de estufa:

(i) Suportadas no período n-1 e
(ii) Suportadas no período n.

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 transaccionada no mercado a 1 unidade monetária (u.m.).

A2. Estas licenças devem ser reconhecidas como activo intangível por contrapartida de subsídios pelo respectivo justo valor:

Débito: Activos intangíveis — Licenças de emissão — 100 u.m.
Crédito: Outras variações no capital próprio — Subsídios e doações — 100 u.m.

A3. A entidade A, admite que no exercício, 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: Activos intangíveis — Licenças de emissão — 180 u.m.
Crédito: Depósitos à ordem — 180 u.m.

A4. Durante o exercício, 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 — Activos intangíveis — Licenças de emissão — 220 u.m
Crédito: Activos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 220 u.m.

(FIFO: 100 T × 1 u.m. + 60 T × 2 u.m.)

b) Pela imputação do subsídio:

Débito: Outras variações no capital próprio — Subsídios e doações — 100 u.m.
Crédito: Outros rendimentos e ganhos — imputação de subsídios para investimentos — licenças de emissão — 100 u.m.

A5. Ainda durante o exercício, a sociedade alienou licenças correspondentes a 30 T de CO_2, que admitia não ter necessidade de utilizar, ao preço unitário de 2,5 u.m.:

Débito: Depósitos à ordem — 75 u.m.
Crédito: Activos intangíveis — Licenças de emissão — 60 u.m.

Outros rendimentos e ganhos — rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros — alienações — 15 u.m.

A6. Abate das licenças (comprovação) junto da entidade supervisora:

Débito: Activos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 220 u.m.
Crédito: Activos intangíveis — Licenças de emissão — 220 u.m.

A7. Se, ao invés de ter emitido 160 T de CO2, 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 — Activos intangíveis — Licenças de emissão — 280 u.m
Crédito: Activos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 280 u.m.

(100 T × 1 u.m. + 90 T × 2 u.m.)

b) Pela imputação do subsídio:

Débito: Outras variações no capital próprio — Subsídios e doações — 100 u.m.
Crédito: Outros rendimentos e ganhos — 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 exercício — Licenças de emissão — 105 u.m
Crédito: Provisões — Licenças de emissão — 105 u.m.

d) Pelo reconhecimento da coima por emissão de CO_2 a "descoberto" cuja melhor estimativa é de 25 u.m.:

Débito: Provisões do exercício — Penalizações por falta de licenças de emissão — 25 u.m
Crédito: Provisões — Penalizações por falta de Licenças de emissão — 25 u.m.

A8. No exercício 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: Activos intangíveis — Licenças de emissão — 120 u.m.
Crédito: Depósitos à ordem — 120 u.m.

b) Abate das licenças (comprovação) junto da entidade supervisora

Débito: Activos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 280 u.m.
Provisões — Licenças de emissão — 105 u.m.
Outros gastos e perdas — Insuficiência de estimativa da provisão — 15 u.m.
Crédito: Activos intangíveis — Licenças de emissão — 400 u.m.

Norma contabilística e de relato financeiro 27

Instrumentos financeiros

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base as Normas Internacionais de Contabilidade IAS 32 — Instrumentos Financeiros: Apresentação, IAS 39 — Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e IFRS 7 — Instrumentos Financeiros — Divulgação de Informações, adoptadas pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e respectivos requisitos de apresentação e divulgação.

Âmbito (parágrafos 2 a 4)

2 — Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento, mensuração e divulgação de instrumentos financeiros. Uma entidade pode não aplicar esta Norma se optar por aplicar integralmente a IAS 32 — Instrumentos Financeiros: Apresentação, a IAS 39 — Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e a IFRS 7 — Instrumentos Financeiros: Divulgação de Informações.

3 — Esta Norma aplica-se a todos os instrumentos financeiros com excepção 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, propriedades 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 activos não financeiros ou (ii) contenham termos não relacionados com compra ou venda de itens não financeiros no âmbito da actividade 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 activo financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se o contrato fosse instrumento financeiro, com excepção dos contratos que tenham sido celebrados com o propósito de entrega ou recepção de itens não financeiros em conformidade com a respectiva expectativa da entidade de comprar, vender ou utilizar o referido item;

(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 (parágrafo 5)

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

Activo financeiro: é qualquer activo que seja:

(a) Dinheiro;
(b) Um instrumento de capital próprio de uma outra entidade;
(c) Um direito contratual:

(i) De receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade; ou
(ii) De trocar activos 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 activo 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 activo financeiro ou de um passivo financeiro: é a quantia pela qual o activo 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 efectivo, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução (directamente ou por meio do uso de uma conta de abatimento) quanto à imparidade ou incobrabilidade.

Custos de transacção: são custos incrementais que sejam directamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de um activo 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 factores de mercado;
(c) É liquidado numa data futura.

Desreconhecimento: é a remoção de um activo 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 activos 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 activo 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 activo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade.

Item coberto: é um activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista 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 activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

Método do juro efectivo: é um método de calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de activos 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 efectiva é a taxa que desconta exactamente 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 activo financeiro ou do passivo financeiro.

Passivo financeiro: é qualquer passivo que seja:

(a) Uma obrigação contratual:

(i) De entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra entidade; ou
(ii) De trocar activos 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 activo 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.

Transacção prevista: é uma transacção futura não comprometida mas antecipada.

Reconhecimento (parágrafos 6 a 10)

6 — Uma entidade deve reconhecer um activo 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 não deve incluir os custos de transacção na mensuração inicial do activo ou passivo financeiro que seja mensurado ao justo valor com contrapartida em resultados.

8 — 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 dedução ao capital próprio e não como activo.

Se os recursos ou dinheiro forem recebidos antes da emissão de acções e a entidade não poder ser obrigada a devolver tais recursos ou dinheiro, a entidade deve reconhecer um aumento de capital próprio até ao limite da quantia recebida.

Na medida em que as acções sejam subscritas mas nenhum dinheiro ou outro recurso tenha sido recebido, nenhum aumento de capital próprio deverá ser reconhecido.

9 — Se uma entidade adquirir ou readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio, esses instrumentos ("quotas/acções próprias") devem ser reconhecidos como dedução ao capital próprio. A quantia a reconhecer deve ser o justo valor da retribuição paga pelos respectivos 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 acções próprias.

10 — No caso da entidade emitente ficar obrigada ou sujeita a uma obrigação de entregar dinheiro, ou qualquer outro activo, 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 (parágrafos 11 a 22)

11 — Nos termos da presente norma, todos os activos e passivos financeiros são mensurados, em cada data de relato, quer:

(a) Ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade; ou

(b) Ao justo valor com as alterações de justo valor a ser reconhecidas na demonstração de resultados.

12 — Uma entidade deve mensurar os seguintes instrumentos financeiros ao custo ou ao custo amortizado menos perda por imparidade:

(a) Instrumentos que satisfaçam as condições definidas no parágrafo 13 (tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários) e que a entidade designe, no momento do seu reconhecimento inicial, para ser mensurado ao custo amortizado (utilizando o método da taxa de juro efectiva) menos qualquer perda por imparidade;

(b) Contratos para conceder ou contrair empréstimos que:

(i) Não possam ser liquidados em base líquida,

(ii) Quando executados, se espera que reúnam as condições para reconhecimento ao custo ou ao custo amortizado menos perdas por imparidade, e

(iii) A entidade designe, no momento do reconhecimento inicial, para serem mensurados ao custo menos perdas por imparidade;

(c) Instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente e cujo justo valor não possa ser obtido de forma fiável, bem como contratos ligados a tais instrumentos que, se executados, resultem na entrega de tais instrumentos, os quais devem ser mensurados ao custo menos perdas por imparidade.

13 — Um instrumento financeiro pode ser designado, nos termos do parágrafo 12(a), 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;

(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).

14 — Exemplos de instrumentos que são mensurados ao custo ou ao custo amortizado:

(a) Clientes e outras contas a receber ou pagar, bem como empréstimos bancários, uma vez que satisfazem tipicamente as condições previstas no parágrafo 13;

(b) Investimentos em obrigações não convertíveis;

(c) Um derivado (contrato ou direito a adquirir numa data futura) sobre instrumentos de capital próprio cujo justo valor não possa ser mensurado fiavelmente;

(d) Contas a receber ou a pagar em moeda estrangeira, uma vez que satisfaçam tipicamente as condições previstas no parágrafo 13. Porém, qualquer alteração no montante a pagar ou a receber devido a alterações cambiais é reconhecida na demonstração de resultados, excepto se a taxa de câmbio estiver garantida, podendo utilizar-se a referida taxa de câmbio;

(e) Empréstimos a subsidiárias ou associadas que sejam exigíveis, uma vez que satisfaçam as condições previstas no parágrafo 13;

(f) 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 13).

15 — Uma entidade deve mensurar ao justo valor todos os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado nos termos do parágrafo 12 com contrapartida em resultados.

16 — Exemplos de instrumentos financeiros que sejam mensurados ao justo valor através de resultados:

(a) Investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente, uma vez que o parágrafo 12 (c) define a mensuração ao custo apenas para os restantes casos;

(b) Derivados que não sejam sobre instrumentos de capital próprio que satisfaçam o parágrafo 12 (c) ou que fixem uma taxa de câmbio de uma conta a receber ou a pagar conforme referido no parágrafo 14 (d);

(c) Instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis;

(d) Activos financeiros ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação. Um activo financeiro ou um passivo financeiro é classificado como detido para negociação se for:

(i) Adquirido ou incorrido principalmente para a finalidade de venda ou de recompra num prazo muito próximo;

(ii) Parte de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que sejam geridos em conjunto e para os quais exista evidência de terem recentemente proporcionado lucros reais.

17 — Uma entidade não deve alterar a sua política de mensuração subsequente de um activo 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.

18 — Se deixar de estar disponível uma mensuração fiável do justo valor para um instrumento de capital próprio mensurado ao justo valor, a quantia escriturada do justo valor torna-se, à data da transição, a quantia de custo para efeitos da adopção do modelo do custo amortizado.

19 — 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 respectivo capital próprio.

20 — 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 respectivas 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.

21 — Uma entidade não deve reverter tal imputação em qualquer período subsequente.

22 — 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 efectiva.

Imparidade (parágrafos 23 a 29)

Reconhecimento (parágrafos 23 a 26)

23 — À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados.

24 — Evidência objectiva de que um activo financeiro ou um grupo de activos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do activo 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 activo para o activo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor;
(f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de activos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado activo financeiros individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.

25 — Outros factores 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. Um declínio significativo ou prolongado no justo valor de um investimento num instrumento de capital próprio abaixo do seu custo, também constitui prova objectiva de imparidade.

26 — Os activos financeiros que sejam individualmente significativos e todos os instrumentos de capital próprio devem ser avaliados individualmente para efeitos de imparidade. Outros activos financeiros devem ser avaliados quanto a imparidade, seja individualmente, seja agrupados com base em similares características de risco de crédito.

Mensuração (parágrafo 27)

27 — O montante de perda por imparidade deverá ser mensurado da seguinte forma:

(a) Para um instrumento mensurado ao custo amortizado, nos termos do parágrafo 12(a), a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (actual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro original efectiva do activo financeiro; e
(b) Para instrumentos de capital próprio, compromissos de empréstimo e opções mensuradas ao custo, nos termos dos parágrafos 12(b) e 12(c), a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e a melhor estimativa de justo valor do referido activo.

Reversão (parágrafos 28 e 29)

28 — Se, num período subsequente, a quantia de perda por imparidade diminuir e tal diminuição possa estar objectivamente 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 activo financeiro que exceda aquilo que seria o custo amortizado do referido activo, caso a perda por imparidade não tivesse sido anteriormente reconhecida. A entidade deve reconhecer a quantia da reversão na demonstração de resultados.

29 — A reversão de imparidade em instrumentos de capital próprio é proibida.

Desreconhecimento de activos financeiros (parágrafos 30 a 32)

30 — Uma entidade deve desreconhecer um activo financeiro apenas quando:

(a) Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do activo financeiro expiram; ou
(b) A entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o activo financeiro; ou
(c) A entidade, apesar de reter alguns riscos significativos e benefícios relacionados com o activo financeiro, tenha transferido o controlo do activo para uma outra parte e esta tenha a capacidade prática de vender o activo 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 activo; e
(ii) Reconhecer separadamente qualquer direito e obrigação criada ou retida na transferência;

31 — A quantia escriturada do activo 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.

32 — Se a transferência não resultar num desreconhecimento, uma vez que a entidade reteve significativamente os riscos e benefícios de posse do activo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o activo transferido de forma integral e deverá reconhecer um passivo financeiro pela retribuição recebida. Nos períodos subsequentes, a entidade deve reconhecer qualquer rendimento no activo transferido e qualquer gasto incorrido no passivo financeiro.

Desreconhecimento de passivos financeiros (parágrafo 33)

33 — 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 (parágrafos 34 a 43)

34 — 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.

35 — 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 efectuada a cobertura com o instrumento de cobertura;
(b) O risco a cobrir seja um dos riscos estabelecidos no parágrafo seguinte; e
(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.

36 — 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 transacção de elevada probabilidade futura, sem prejuízo do disposto no parágrafo 14 (d);
(c) Exposição a risco de preço em mercadorias que sejam detidas ou abrangidas por um compromisso firme ou por uma elevada probabilidade futura de transacção de compra ou de venda de mercadorias que tenham preços de mercado determináveis; ou
(d) Exposição de risco cambial no investimento líquido de uma operação no estrangeiro.

Cobertura de risco de taxa de juro fixa ou de risco de preços de mercadorias para mercadorias detidas (parágrafos 37 a 40)

37 — 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 mercadoria de uma mercadoria detida, a entidade deve:

(a) Reconhecer o instrumento de cobertura como um activo ou passivo à data do balanço e as alterações no justo valor na demonstração de resultados;
(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.

38 — Se o risco coberto for o risco de taxa de juro fixa de um activo 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.

39 — 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;
(c) A entidade revogue a designação.

40 — Se a contabilização da cobertura for descontinuada e o instrumento coberto for um activo ou passivo mensurado ao custo amortizado que não seja desreconhecido, qualquer ganho ou perda reconhecido como ajustamento à quantia escriturada do activo coberto deverá ser amortizado na demonstração de resultados durante a vida remanescente do instrumento coberto, utilizando o método da taxa de juro original efectiva.

Cobertura do risco de variabilidade da taxa de juro, risco cambial, risco de preço de mercadorias no âmbito de um compromisso ou de elevada probabilidade de transacção futura ou de investimento líquido numa operação estrangeira (parágrafos 41 a 43).

41 — 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 directamente 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.

42 — Se as condições para a contabilização da cobertura forem cumpridas e o risco coberto for quer *a*) a exposição a câmbio num compromisso firme ou elevada probabilidade de transacção futura; *b*) a exposição a risco de preço num compromisso ou elevada probabilidade de transacção futura; ou *c*) o risco de câmbio no investimento líquido em operações estrangeiras; a entidade deve reconhecer as alterações no justo valor do instrumento de cobertura directamente no capital próprio. A relação de cobertura termina para a *a*) e *b*) quando a transacção coberta ocorrer e para a *c*) quando o investimento líquido numa operação 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.

43 — 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;
(c) Na cobertura de uma transacção futura, a transacção deixe de ser altamente provável;
(d) A entidade revogue a designação.

Se não for mais expectável que a transacção 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.

Divulgações (parágrafos 44 a 59)

Divulgações de políticas contabilísticas utilizadas em instrumentos financeiros (parágrafo 44)

44 — Uma entidade deve divulgar as bases de mensuração, bem como as politicas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros, que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

Balanço — categorias de activos e passivos financeiros (parágrafos 45 a 47)

45 — Uma entidade deve divulgar a quantia escriturada de cada uma das categorias de activos financeiros e passivos financeiros, no total e para cada um dos tipos significativos de activos e passivos financeiros de entre cada categoria, quer seja na face do balanço ou no anexo:

(a) Activos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida em resultados;
(b) Activos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade;
(c) Instrumentos de capital próprio mensurados ao custo;
(d) Compromissos de empréstimo mensurados ao custo menos imparidade;
(e) Passivos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida em resultados;
(f) Passivos financeiros mensurados ao custo amortizado;
(g) Activos financeiros para os quais tenha sido reconhecida imparidade, devendo ser indicada, para cada uma das classes, separadamente, *i*) a quantia contabilística que resulta da mensuração ao custo ou custo amortizado e ii) a imparidade acumulada.

46 — Para todos os activos financeiros e passivos financeiros mensurados ao justo valor, a entidade deve divulgar as bases de determinação do justo valor, e.g. cotação de mercado, quando ele existe, ou a técnica de avaliação. Quando se utiliza a técnica de avaliação, a entidade deve divulgar os pressupostos aplicados na determinação do justo valor para cada uma das classes de activos ou passivos financeiros. Por exemplo, se aplicável, a entidade deve divulgar informação sobre os pressupostos relativos a taxas de pré-pagamento, taxas de estimativa de perda de crédito e taxas de juro ou taxas de desconto.

47 — Se uma mensuração fiável do justo valor deixar de estar disponível para um instrumento de capital próprio mensurado ao justo valor por contrapartida em resultados, a entidade deve divulgar tal facto.

Desreconhecimento (parágrafo 48)

48 — Se uma entidade tiver transferido activos financeiros para uma outra entidade numa transacção que não se qualifique para desreconhecimento, a entidade deve divulgar, para cada classe de tais activos financeiros:

(a) A natureza dos activos;
(b) A natureza dos riscos e benefícios de detenção a que a entidade continue exposta;
(c) As quantias escrituradas dos activos e de quaisquer passivos associados que a entidade continue a reconhecer.

Colateral (parágrafo 49)

49 — Quando uma entidade tenha dado em garantia ou penhor activos como colateral de passivos ou passivos contingentes, deverá divulgar:

(a) A quantia escriturada dos activos financeiros dados em garantia, em penhor ou promessa de penhor como colateral; e
(b) Os termos e condições relativos à garantia, penhor ou promessa de penhor.

Incumprimentos em empréstimos obtidos (parágrafos 50 e 51)

50 — Para empréstimos contraídos reconhecidos à data do balanço, uma entidade deve divulgar:

(a) Detalhe de qualquer incumprimento no decurso do período relativo a amortização, juro, procura de fundos ou nos termos da conversão de tais empréstimos que permitam ao credor exigir o pagamento à data do balanço;
(b) A quantia escriturada de empréstimos a pagar em incumprimento à data do balanço;
(c) Em que medida o incumprimento tenha sido sanável, ou os termos do pagamento tenham sido renegociados, antes das demonstrações financeiras terem sido autorizadas para emissão.

51 — Se, durante o período, tiver ocorrido incumprimento dos termos de contratos de empréstimo além dos referidos no parágrafo anterior, a entidade deve divulgar a mesma informação exigida no referido parágrafo se tais incumprimentos permitirem ao credor exigir um pagamento acelerado (a não ser que os incumprimentos tenham sido sanados, ou os termos do compromisso renegociados, até à data do balanço).

Demonstração de resultados e capital próprio — elementos de rendimentos, gastos, ganhos e perdas (parágrafo 52)

52 — Uma entidade deve divulgar os seguintes elementos do rendimento, gasto, ganhos ou perdas na face das demonstrações financeiras ou no anexo:

(a) Os ganhos líquidos e as perdas líquidas reconhecidas de:

(i) Activos financeiros mensurados ao justo valor por contrapartida em resultados;
(ii) Passivos financeiros ao justo valor por contrapartida em resultados;

(iii) Activos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade; e
(iv) Passivos financeiros mensurados ao custo amortizado;

(b) Total de rendimento de juros e total de gasto de juros (calculado utilizado o método da taxa de juro efectiva) para activos e passivos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor com contrapartida em resultados;
(c) A quantia de qualquer perda por imparidade reconhecida para cada uma das classes de activos financeiros.

Contabilidade da cobertura (parágrafos 53 a 55)

53 — Uma entidade deve divulgar o seguinte, separado por cada uma das quatro categorias de cobertura definidas no parágrafo 36:

(a) A descrição da cobertura;
(b) A descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de cobertura e os respectivos justos valores à data do balanço;
(c) A natureza do risco que esteja a ser coberto, incluindo uma descrição do item coberto.

54 — Para cobertura de risco de taxa de juro fixa ou risco de preço de mercadorias numa cobertura de bens detidos, a entidade deve divulgar:

(a) A quantia de alteração no justo valor do instrumento de cobertura reconhecida na demonstração de resultados;
(b) A quantia de alteração no justo valor dos elementos cobertos reconhecida na demonstração de resultados.

55 — Para cobertura do risco de taxa de juro variável, risco de taxa de câmbio, risco de preço de mercadorias num compromisso firme ou numa transacção futura de elevada probabilidade, ou num investimento líquido numa operação no estrangeiro a entidade deve divulgar:

(a) Os períodos em seja expectável que os fluxos de caixa ocorram e os períodos em que seja expectável que afectem os resultados;
(b) A descrição de qualquer transacção futura para a qual a contabilização da cobertura tenha sido previamente utilizada mas que já não se espera mais que a transacção ocorra;
(c) A quantia resultante da alteração de justo valor de instrumentos de cobertura que tenha sido reconhecida no capital próprio durante o período;
(d) A quantia que tenha sido removida do capital próprio e reconhecida no resultados do período, evidenciando a quantia incluída em cada uma das linhas da demonstração de resultados.

Instrumentos de capital próprio (parágrafos 56 a 58)

56 — As sociedades anónimas devem divulgar o número de acções representativas do capital social da entidade, as respectivas categorias e o seu valor nominal.
57 — As sociedades anónimas devem divulgar, para cada classe de acções, uma reconciliação entre o número de acções em circulação no início e no fim do período. Em tal reconciliação, a entidade deve identificar separadamente cada tipo de alterações verificadas no período, incluído novas emissões, exercício de opções, direitos e warrants, conversões de valores mobiliários convertíveis, transacções com acções próprias, fusões ou cisões e emissões de bónus (aumentos de capital por incorporação de reservas) ou splits de acções.
58 — A entidade deve divulgar as quantias de aumentos de capital realizados no período e a dedução efectuada como custos de emissão bem como, separadamente, as quantias e descrição de outros instrumentos de capital próprio emitidos e a respectiva quantia acumulada à data do balanço.

Riscos relativos a instrumentos financeiros mensurados ao custo ou custo amortizado (parágrafo 59)

59 — Para activos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade, a entidade deve divulgar os termos significativos e condições que possam afectar a quantia, o momento e segurança de fluxos de caixa futuros, incluindo risco de taxa de juro, risco de taxa de câmbio e risco de crédito.

Data de eficácia (parágrafo 60)

60 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Norma contabilística e de relato financeiro 28

Benefícios dos empregados

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 19 — Benefícios dos Empregados, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever a contabilização e a divulgação dos benefícios dos empregados. A Norma requer que uma entidade reconheça:

(a) Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios de 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 do empregado.

Âmbito (parágrafos 2 a 6)

2 — Esta Norma deve ser aplicada por um empregador na contabilização dos benefícios do empregado.
3 — Os benefícios de 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 multi-empregador; ou
(c) Pelas práticas informais que dêem 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 do 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 de longo serviço ou licença sabática, jubileu ou outros benefícios de longo serviço, benefícios de invalidez a longo prazo e, se não forem pagáveis completamente dentro de doze meses após o final do período, a participação nos lucros, 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 directamente aos empregados, aos seus cônjuges, filhos ou outros dependentes quer a outros, tais como empresas de seguros.
6 — Um empregado pode proporcionar serviços a uma entidade numa base de tempo completo, de tempo parcial, permanente, acidental ou temporária. Para os fins desta Norma, os empregados incluem directores e outro pessoal de gerência.
7 — Esta Norma não trata do relato dos planos de benefícios do empregado.

Definições (parágrafo 8)

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

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

(a) 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 ou:

(i) Os restantes activos do fundo sejam suficientes para satisfazer todas as respectivas obrigações de benefícios dos empregados do plano ou da entidade que relata; ou
(ii) Os activos sejam devolvidos à entidade que relata para a reembolsar relativamente a benefícios de empregados já pagos.

Activos do plano: compreendem:

(a) Activos detidos por um fundo de benefícios a longo prazo de 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 ou:

(i) O produto represente activos excedentários que não sejam necessários para a apólice satisfazer todas as respectivas obrigações de benefícios dos empregados; ou
(ii) O produto seja devolvido à entidade que relata para a reembolsar de benefícios de 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 respectivo 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) 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 de juros: é o aumento durante um período no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos que surge porque os benefícios estão um ano mais próximo da liquidação.
Custo do serviço passado: é o aumento no valor presente da obrigação de benefícios definidos quanto ao serviço de empregados em períodos anteriores, resultantes no período corrente da introdução de, ou alterações a, benefícios pós-emprego ou outros benefícios a longo prazo dos empregados. O custo do serviço passado pode ser ou positivo (quando os benefícios sejam introduzidos ou melhorados) ou negativo (quando os benefícios existentes sejam reduzidos).
Custo do serviço corrente: é o aumento no valor presente da obrigação de benefícios definidos resultante do serviço do empregado no período corrente.
Ganhos e perdas actuariais: compreendem:

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

Justo valor: é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.
Outros benefícios a longo prazo dos empregados: são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios pós-emprego, benefícios de cessação de emprego e benefícios de remuneração em capital próprio) que não se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.
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 activos 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 multi-empregador: são planos de contribuição definida (que não sejam planos estatais) ou planos de benefícios definidos (que não sejam planos estatais) que:

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

Retorno dos activos do plano: é o juro, dividendos e outro rédito proveniente dos activos do plano, juntamente com ganhos ou perdas nos activos do plano realizados e não realizados, menos quaisquer custos de administrar o plano e menos qualquer imposto a pagar pelo próprio plano.
Valor presente de uma obrigação de benefícios definidos: é o valor presente, sem a dedução de quaisquer activos do plano, dos pagamentos futuros esperados necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e anteriores.

Benefícios a curto prazo dos empregados (parágrafos 9 a 23)

9 — Os benefícios a curto prazo de empregados incluem itens tais como:

(a) Salários, ordenados e contribuições para a segurança social;
(b) Ausências permitidas a curto prazo (tais como licença anual paga e licença por doença paga) em que se espera que as faltas ocorram dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço;
(c) Participação nos lucros e bónus pagáveis dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço; e
(d) Benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóvel e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados correntes.

10 — A contabilização dos benefícios a curto prazo dos empregados é geralmente linear porque não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além do mais, as obrigações dos benefícios dos empregados a curto prazo são mensuradas numa base não descontada.

Reconhecimento e mensuração (parágrafos 11 a 23)

Todos os Benefícios a Curto Prazo de Empregados (parágrafo 11)

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 de empregados que espera ser paga em troca desse serviço:

(a) Como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na extensão de que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro; e
(b) Como um gasto, salvo se outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, NCRF 18 — Inventários e a NCRF 7 — Activos 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 permitidas a curto prazo (parágrafos 12 a 17)

12 — Uma entidade deve reconhecer o custo esperado de benefícios a curto prazo de empregados na forma de ausências permitidas segundo o parágrafo 11 como segue:

(a) No caso de ausências permitidas acumuláveis quando os empregados prestam serviço que aumente o seu direito a ausências permitidas futuras; e
(b) No caso ausências permitidas não acumuláveis, quando as faltas ocorram.

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

(a) Acumuláveis; e
(b) Não acumuláveis.

14 — Ausências permitidas não gozadas acumuláveis são as que sejam reportáveis e possam ser usadas em períodos futuros se o direito do período corrente não for usado totalmente. As ausências permitidas não gozadas acumuláveis podem ser ou adquiridas (por outras palavras, os empregados têm direito a um pagamento em dinheiro quanto ao direito não utilizado ao saírem da 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 permitidas futuras. A obrigação existe, e é reconhecida mesmo se as ausências permitidas não gozadas forem não adquiridas, embora a possibilidade de os empregados poderem sair antes de utilizarem direito acumulado não adquirido afecte a mensuração dessa obrigação.
15 — Uma entidade deve mensurar o custo esperado de ausências permitidas 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 permitidas não utilizadas. Por exemplo uma obrigação de licença por doença só é provável ser material se existir o entendimento formal ou informal de que a licença por doença paga e não utilizada pode ser tomada como férias pagas.
17 — As ausências permitidas não acumuláveis não se transportam: elas ficam perdidas se o direito do período corrente não for totalmente usado e não dão aos empregados o direito de um pagamento a dinheiro por direitos não utilizados quando saírem da 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 maternidade ou paternidade ou ausências permitidas 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 (parágrafos 18 23)

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 reflecte 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 reflectir 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 transacção 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 respectivo serviço, esses pagamentos são benefícios a longo prazo dos empregados.

Benefícios pós-emprego: distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefícios definidos (parágrafos 24 a 37)

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 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 actuarial (que os benefícios possam vir a ser inferiores aos esperados) e o risco de investimento (que os activos 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 indirectamente através de um plano ou directamente, de um retorno especificado nas contribuições; ou
(c) Aquelas práticas informais que dão origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, pode surgir uma obrigação construtiva quando uma 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 actuarial e o risco de investimento recaem, na substância, na entidade. Se a experiência actuarial ou de investimento forem piores que o esperado, a obrigação da entidade pode ser aumentada.

Planos multi-empregador (parágrafos 28 a 30)

28 — Uma entidade deve classificar um plano multi-empregador como um plano de contribuição definida ou como um plano de benefícios definidos segundo os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá para além dos termos formais). Sempre que um plano multi-empregador for um plano de benefícios definidos, uma entidade deve contabilizar a sua parte proporcional da obrigação de benefícios definidos, dos activos do plano e do custo associado ao plano da mesma forma como qualquer outro plano de benefícios definidos.

29 — Quando não estiver disponível informação suficiente para utilizar a contabilização de benefícios definidos de um plano multi-empregador que seja um plano de benefícios definidos, uma entidade deve contabilizar o plano como se fosse um plano de contribuição definida.

30 — Um exemplo de um plano multi-empregador de benefícios definidos é um em que:

(a) O plano é financiado numa base «*pay as you go*» tal que: as contribuições são fixadas ao nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que se vençam num mesmo período; e benefícios futuros obtidos durante o período corrente serão pagos de futuras contribuições; e

(b) Os benefícios dos empregados são determinados pela duração do seu serviço e as 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 actuarial 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 (parágrafos 31 a 33)

31 — Uma entidade deve contabilizar um plano estatal da mesma maneira que um plano multi-empregador (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 sector 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 — Os planos estatais são caracterizados como de natureza de benefícios definidos. 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 (parágrafos 34 a 37)

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 directamente, quer indirectamente através do plano) uma obrigação legal ou construtiva de:

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

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

Se a 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 directo 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 directamente quer indirectamente através do plano, através dum mecanismo de fixação de futuros prémios quer através de um relacionamento de parte relacionada com o segurador) retém uma obrigação legal ou construtiva, o pagamento dos prémios não corresponde a um acordo de contribuição definida. Em consequência a entidade contabiliza uma apólice de seguro elegível como um activo de plano.

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 do empregado e não um investimento para satisfazer a obrigação. Consequentemente, a entidade deixa de ter um activo ou um passivo. Portanto, a entidade trata tais pagamentos como contribuições para um plano de contribuição definida.

Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida (parágrafos 38 a 41)

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 actuariais para mensurar a obrigação ou o gasto e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base não descontada, excepto quando não se vençam completamente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Reconhecimento e mensuração (parágrafos 39 e 40)

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 activo (gasto pré-pago) na medida em que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo a uma redução em futuros pagamentos ou numa restituição de dinheiro; e

(b) Como um gasto, salvo se outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um activo (ver, por exemplo, a NCRF 18 — Inventários, e a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis).

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 respectivo serviço, elas devem ser descontadas.

Benefícios pós-emprego: planos de benefícios definidos (parágrafo 41)

41 — A contabilização dos planos de benefícios definidos é complexa porque são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação e o gasto e existe a possibilidade de ganhos e perdas actuariais. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base descontada porque elas podem ser liquidadas muitos anos após os empregados prestarem o respectivo serviço. As entidades que necessitem de efectuar a contabilização deste tipo de planos, devem seguir o previsto na IAS 19 — Benefícios de Empregados, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Outros benefícios a longo prazo dos empregados (parágrafos 42 a 46)

42 — Outros benefícios a longo prazo dos empregados incluem, por exemplo:

(a) Ausências permitidas de longo prazo tais como licença por serviços duradouros ou sabática;

(b) Benefícios de jubileu ou por outro serviço duradouro;

(c) Benefícios a longo prazo de incapacidade;

(d) Participação nos lucros e bónus pagáveis doze meses ou mais após o fim do período no qual os empregados prestam o respectivo serviço; e

(e) Remunerações diferidas pagas doze meses ou mais após o fim do período no qual seja obtida.

43 — A mensuração de outros benefícios a longo prazo dos empregados não é geralmente sujeita ao mesmo grau de incerteza que a mensuração de benefícios pós-emprego. Além disso, a introdução de, ou alterações a, outros benefícios a longo prazo dos empregados raramente dá origem a uma quantia material de custo do serviço passado. Por estas razões, esta Norma exige um método simplificado de contabilização para outros benefícios a longo prazo dos empregados.

Este método difere da contabilização exigida para benefícios pós-emprego como segue:

(a) Ganhos e perdas actuariais são imediatamente reconhecidos e não se aplica o «*corridor*»; e
(b) Todo o custo do serviço passado é imediatamente reconhecido.

Reconhecimento e mensuração (parágrafos 44 a 46)

44 — 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 activos do plano (se os houver) dos quais as obrigações devem ser liquidadas directamente.

45 — Para outros benefícios a longo prazo dos empregados, uma entidade deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias como gasto ou rendimento, excepto na medida em que outra NCRF exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo.

(a) Custo dos serviços correntes;
(b) Custo de juros;
(c) O retorno esperado em quaisquer activos do plano e sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo;
(d) Ganhos e perdas actuariais, que devem ser todos imediatamente reconhecidos;
(e) Custo do serviço passado, que deve ser todo imediatamente reconhecido; e
(f) O efeito de quaisquer cortes ou liquidações.

46 — Uma forma de outros benefícios a longo prazo do empregado é benefício de incapacidade de longo prazo. Se o nível do benefício depende da duração do serviço, uma obrigação surge quando o serviço é prestado. A mensuração dessa obrigação reflecte a probabilidade desse pagamento ser obrigatório e a duração do tempo durante o qual se espera que o pagamento seja feito. Se o nível do benefício for o mesmo para qualquer empregado inválido independentemente dos anos de serviço, o custo esperado desses benefícios é reconhecido quando ocorre um acontecimento que cause uma incapacidade de longo prazo.

Benefícios de cessação de emprego (parágrafos 47 a 55)

47 — Esta Norma trata de benefícios de cessação de emprego em separado de outros benefícios de empregados devido a que o acontecimento que dá origem a uma obrigação é a cessação em vez do serviço do empregado.

Reconhecimento (parágrafos 48 a 53)

48 — Uma entidade deve reconhecer benefícios de cessação de emprego como um passivo e um gasto quando, e somente quando, a entidade esteja comprometida de uma forma demonstrável, quer a:

(a) Cessar o emprego de um empregado ou grupo de empregados antes da data normal de reforma; ou
(b) Proporcionar benefícios de cessação como resultado de uma oferta feita a fim de encorajar a saída voluntária.

49 — Uma entidade está demonstravelmente comprometida a uma cessação de emprego quando, e somente quando, a entidade tem um plano formal pormenorizado para a cessação e não exista possibilidade realista de retirada. O plano detalhado deve incluir, como mínimo:

(a) A localização, a função, e o número aproximado de empregados cujos serviços estão para ser cessados;
(b) O benefício de cessação para cada classificação ou função de emprego; e
(c) Momento em que o plano será implementado. A implementação deve começar com a maior brevidade possível e o período de tempo para completar a implementação deve ser tal que não sejam prováveis alterações materiais para o plano.

50 — Uma entidade pode estar comprometida, pela legislação, por acordos contratuais ou outros com empregados ou os seus representantes ou por uma obrigação construtiva baseada na prática da entidade, costume ou um desejo de agir com equidade, a fazer pagamentos (ou proporcionar outros benefícios) aos empregados quando dá por cessado o seu emprego. Tais pagamentos são benefícios de cessação. Benefícios de cessação de emprego são tipicamente pagamentos de quantia única, mas por vezes também incluem:

(a) Um alargamento de benefícios de reforma ou de outros benefícios pós-emprego, quer indirectamente através de um plano de benefícios do empregado ou directamente; e
(b) Ordenados até ao final de um período de aviso especificado se o empregado não prestar mais serviço adicional que proporcione benefícios económicos para a entidade.

51 — Alguns benefícios dos empregados são pagáveis independentemente da razão para a saída do empregado. O pagamento de tais benefícios é certo (sujeito a quaisquer requisitos de aquisição ou de serviço mínimo) mas a tempestividade do seu pagamento é incerta. Embora tais benefícios sejam descritos nalguns países como indemnizações de cessação de emprego, ou liberalidades de cessação de emprego, eles são benefícios pós-emprego, em vez de benefícios de cessação de emprego e uma entidade contabiliza-os como benefícios pós-emprego. Algumas entidades proporcionam um nível mais baixo de benefícios para cessação voluntária de emprego a pedido do empregado (em substância, um benefício pós-emprego) do que para cessação involuntária de emprego a pedido da entidade. O benefício adicional a pagar da cessação involuntária é um benefício de cessação de emprego.

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

53 — 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 (parágrafos 54 e 55)

54 — Sempre que benefícios de cessação de emprego se vençam a mais de 12 meses após a data do balanço, eles devem ser descontados.

55 — No caso de uma oferta feita para encorajar a saída voluntária, a mensuração dos benefícios de cessação de emprego deve basear-se no número de empregados que se espera que aceitem a oferta.

Divulgação (parágrafos 56 a 60)

Divulgação de benefícios a curto prazo de empregados (parágrafo 56)

56 — Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca dos benefícios a curto prazo dos empregados, outras Normas podem exigir divulgações. Por exemplo, a NCRF 5 — Divulgações de Partes Relacionadas exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal chave da gerência. A NCRF 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, exige a divulgação de gastos com os benefícios dos empregados.

Divulgação de benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida (parágrafos 57 e 58)

57 — Uma entidade deve divulgar a quantia reconhecida como um gasto no que respeita a planos de contribuição definida.

58 — Sempre que exigido pela NCRF 5 — Divulgações de Partes Relacionadas, uma entidade divulga informação acerca de contribuições para planos de contribuição definida relativamente ao principal pessoal de gerência.

Divulgação de outros benefícios a longo prazo de empregados (parágrafo 59)

59 — Para cada categoria de outros benefícios a longo prazo que uma entidade proporcione aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza dos benefícios, a quantia das suas obrigações e o nível de cobertura das responsabilidades à data do relato, bem como a quantia de quaisquer ganhos ou perdas actuariais no período corrente e as políticas contabilísticas para tais ganhos ou perdas actuariais.

Divulgação de benefícios de cessação de emprego (parágrafo 60)

60 — Para cada categoria de benefícios de cessação de emprego que uma entidade proporcione aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza dos benefícios, a política contabilística adoptada, a quantia das suas obrigações e o nível de cobertura das responsabilidades à data do relato. Quando existir uma incerteza acerca do número de empregados que aceitarão uma oferta de benefícios de cessação de emprego, existe um passivo contingente. Como exigido pela NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, uma entidade divulga informação acerca do passivo contingente salvo se a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação for remota.

Data de eficácia (parágrafo 61)

61 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

27 de Agosto de 2009. — Pelo Secretário-Geral, em substituição, *Ana Bernardo*.

202247089

Instituto Nacional de Administração, I. P.

Deliberação n.º 2536/2009

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 124/99, de 20 de Abril, e na sequência de proposta formulada pelo conselho científico do Instituto Nacional de Administração, I. P., por deliberação do Conselho Directivo de 26 de Agosto de 2009, foi nomeado o seguinte júri para o concurso externo para o recrutamento de um lugar de Investigador Coordenador, na área científica de Economia, Gestão e Administração Pública, da carreira de investigação científica do mapa de pessoal do Instituto Nacional de Administração, I. P., alterado por despacho de S. E. o Secretário de Estado da Administração Pública, de 24 de Abril de 2009:

Presidente — Professor Doutor Luís Valadares Tavares, Professor Catedrático do Instituto Superior Técnico da Universidade Técnica de Lisboa.

Vogais:

Professor Doutor António Correia de Campos, Professor Catedrático da Escola Nacional de Saúde Pública da Universidade Nova de Lisboa.

Professor Doutor João Martins Ferreira do Amaral, Professor Catedrático do Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa.

Professor Doutor Eduardo de Sousa Ferreira, Professor Catedrático do Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa.

Professor Doutor António Augusto de Ascensão Mendonça, Professor Catedrático do Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa.

26 de Agosto de 2009. — O Presidente do Conselho Directivo (em regime de substituição), *Rui Afonso Lucas*.

202252159

Deliberação (extracto) n.º 2537/2009

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 124/99, de 20 de Abril, e na sequência de proposta formulada pelo conselho científico do Instituto Nacional de Administração, I. P., por deliberação do Conselho Directivo de 26 de Agosto de 2009, foi nomeado o seguinte júri para o concurso externo para o recrutamento de um lugar de Investigador Principal, na área científica de Ciência Política e Administração Pública, da carreira de investigação científica do mapa de pessoal do Instituto Nacional de Administração, I. P., alterado por despacho de S. E. o Secretário de Estado da Administração Pública, de 24 de Abril de 2009:

Presidente — Professor Doutor António Correia de Campos, Professor Catedrático da Escola Nacional de Saúde Pública da Universidade Nova de Lisboa.

Vogais — Professor Doutor João Abreu de Faria Bilhim, Professor Catedrático do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica de Lisboa.

Professora Doutora Maria Helena da Cunha Rato, Investigadora principal do Instituto Nacional de Administração, I. P.

Professor Doutor Manuel Villarverde Cabral, Investigador Coordenador do Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa.

Professor Doutor António Costa Pinto, Investigador Coordenador do Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa.

26 de Agosto de 2009. — O Presidente do Conselho Directivo (em regime de substituição), *Rui Afonso Lucas*.

202252248

Deliberação n.º 2538/2009

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 124/99, de 20 de Abril, e na sequência de proposta formulada pelo conselho científico do Instituto Nacional de Administração, I. P., por deliberação do Conselho Directivo de 26 de Agosto de 2009, foi nomeado o seguinte júri para o concurso externo para o recrutamento de um lugar de investigador principal, na área científica de Gestão e Sociologia Organizacional, da carreira de investigação científica do mapa de pessoal do Instituto Nacional de Administração, I. P., alterado por despacho do Secretário de Estado da Administração Pública, de 24 de Abril de 2009:

Presidente — Professor Doutor António Correia de Campos, professor catedrático da Escola Nacional de Saúde Pública da Universidade Nova de Lisboa.

Vogais:

Professor Doutor Juan Pedro Mozzicafredo, professor catedrático do Instituto Superior de Ciências do Trabalho e Empresa, Instituto Universitário de Lisboa.

Professor Doutor João Abreu de Faria Bilhim, professor catedrático do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica de Lisboa.

Professor Doutor José Eduardo dos Santos Soares Carvalho, professor catedrático da Faculdade de Ciências da Economia e da Empresa da Universidade Lusíada de Lisboa.

Professora Doutora Maria Helena da Cunha Rato, investigadora principal do Instituto Nacional de Administração, I. P.

26 de Agosto de 2009. — O Presidente do Conselho Directivo (em regime de substituição), *Rui Afonso Lucas.*

202252191

MINISTÉRIOS DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DA ADMINISTRAÇÃO INTERNA

Declaração de rectificação n.º 2229/2009

Por ter sido publicado com inexactidão o despacho n.º 13 480/2009, publicado no *Diário da República,* 2.ª série, n.º 111, de 9 de Junho de 2009, a p. 23 108, rectifica-se o valor do coeficiente da parcela da soma a que se refere o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 410-B/79, de 27 de Setembro, pelo que, na parcela «X = € 219,30 (verba por conselho);» deve ler-se «X = € 219,39 (verba por concelho);».

6 de Agosto de 2009. — O Ministro de Estado e das Finanças, *Fernando Teixeira dos Santos.* — O Ministro da Administração Interna, *Rui Carlos Pereira*.

202251268

MINISTÉRIOS DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DA JUSTIÇA

Portaria n.º 859/2009

No âmbito das suas atribuições, o Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça, I. P. (ITIJ), é responsável pelo desenvolvimento e manutenção de vários sistemas de informação na área da justiça que têm hoje dezenas de milhares de utilizadores, bem como pelo suporte a esses utilizadores *(helpdesk)*.

A crescente informatização dos serviços prestados aos cidadãos levou a um acréscimo de utilizadores, que torna necessário um *helpdesk* com capacidade de resposta acrescida e com capacidade para corresponder a esse aumento e ao contínuo crescimento do número de utilizadores.

Além disso, essa crescente informatização dos serviços prestados aos cidadãos obriga a que, cada vez mais, a actividade central do ITIJ seja a de desenvolver e manter cada vez melhores sistemas de informação de suporte a esses serviços, especializando os seus recursos em tarefas de maior complexidade, de maior valor acrescentado e mais directamente relacionadas com o desenvolvimento informático.

Neste sentido, torna-se necessária a contratação externa de serviços de *helpdesk*, mantendo o ITIJ a respectiva coordenação. Essa coordenação torna necessário concentrar a prestação destes serviços num único contrato de prestação de serviços, que contemple uma gestão de recursos mais racional, de acordo com a entrada em produção de novas funcionalidades e serviços. Para o efeito, prevê-se o lançamento de um procedimento pré-contratual de concurso público, para a celebração de um contrato a três anos, para o qual é necessária a aprovação da presente portaria de extensão de encargos.

Assim:

Ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de Junho, manda o Governo, pelos Ministros de Estado e das Finanças e da Justiça, o seguinte:

Artigo 1.º

Fica autorizado o Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça, I. P., a iniciar um procedimento pré-contratual de concurso pú-