

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

O texto abaixo foi retirado do da [versão consolidada](#) das normas disponível no site do Jornal Oficial da União Europeia.

Este texto constitui um instrumento de documentação e não tem qualquer efeito jurídico. As Instituições da União não assumem qualquer responsabilidade pelo respetivo conteúdo. As versões dos atos relevantes que fazem fé, incluindo os respetivos preâmbulos, são as publicadas no Jornal Oficial da União Europeia e encontram-se disponíveis no EUR-Lex. É possível aceder diretamente a esses textos oficiais através das ligações incluídas no presente documento

OBJECTIVO

1. Uma entidade pode levar a efeito atividades estrangeiras de duas maneiras. Pode ter transações em moeda estrangeira ou pode ter unidades operacionais estrangeiras. Além disso, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda estrangeira. O objetivo desta Norma é prescrever como se deve incluir transações em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e como se deve transpor demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.
2. As principais questões prendem-se com a(s) taxa(s) de câmbio a usar e com o relato dos efeitos das alterações nas taxas de câmbio nas demonstrações financeiras.

ÂMBITO

3. Esta Norma deve ser aplicada:
 - a) na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras, exceto para as transações e saldos de derivados abrangidos pela IFRS 9 Instrumentos Financeiros;
 - b) ao transpor os resultados e a posição financeira de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação, ou pelo método de equivalência patrimonial; e
 - c) ao transpor os resultados e a posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.
4. A IFRS 9 aplica-se a muitos derivados cambiais, pelo que estes estão excluídos do âmbito desta Norma. Contudo, os derivados cambiais não abrangidos pela IFRS 9 (por exemplo, alguns derivados cambiais embutidos noutros contratos) são abrangidos por esta Norma. 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 não se aplica à contabilidade de cobertura de itens em moeda estrangeira, incluindo a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. A IFRS 9 aplica-se à contabilidade de cobertura.
6. 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 Internacionais de Relato Financeiro. Para transposições de informação financeira para uma moeda estrangeira que não satisfaçam estes requisitos, esta Norma especifica a informação a divulgar.
7. Esta Norma não se aplica à apresentação numa demonstração dos fluxos de caixa resultantes de transações numa moeda estrangeira nem à transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver a IAS 7 Demonstrações dos Fluxos de Caixa).

DEFINIÇÕES

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

Taxa de fecho é a taxa de câmbio à vista no fim do período de relato.

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.

Taxa de câmbio é o rácio de troca de duas moedas.

Justo Valor é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado à data da mensuração. (Ver IFRS 13 Mensuração pelo Justo Valor).

Moeda estrangeira é uma moeda que não seja a moeda funcional da entidade.

Unidade operacional estrangeira é uma entidade que seja subsidiária, associada, acordo conjunto ou sucursal de uma entidade que relata, cujas atividades sejam baseadas ou conduzidas num país ou numa moeda que não seja o país ou a moeda da entidade que relata.

Moeda funcional é a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera.

Um grupo é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Itens monetários são unidades monetárias detidas e ativos e passivos a receber ou a pagar num número fixado ou determinável de unidades de moeda.

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira é a quantia do interesse da entidade que relata nos ativos líquidos dessa unidade operacional.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Moeda de apresentação é a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

Taxa de câmbio à vista é a taxa de câmbio para entrega imediata.

Elaboração das definições

Moeda funcional

9. O ambiente económico principal no qual uma entidade opera é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta caixa. Uma entidade considera os seguintes fatores ao determinar a sua moeda funcional:

a) a moeda:

i) que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes, esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços estão denominados e são 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 estão denominados e liquidados).

10. Os seguintes fatores podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade:

a) a moeda na qual os fundos de atividades de financiamento (i.e., a emissão de instrumentos de dívida e de capital próprio) são gerados;

b) a moeda na qual os recebimentos relativos a atividades operacionais são normalmente retidos.

11. Os seguintes fatores 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 acordo conjunto):

a) se as atividades de uma unidade operacional estrangeira forem realizadas como extensão da entidade que relata, em vez de serem realizadas com um grau significativo de autonomia. Um exemplo da primeira situação é quando a unidade operacional estrangeira apenas vende bens importados da entidade que relata e remete os proventos para esta. Um exemplo da segunda situação é quando a unidade operacional acumula caixa e outros itens monetários, incorre em gastos, gera rendimento e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local;

b) se as transações com a entidade que relata forem uma proporção alta ou baixa das atividades da unidade operacional estrangeira;

c) se os fluxos de caixa das atividades da unidade operacional estrangeira afetarem diretamente os fluxos de caixa da entidade que relata e se estiverem facilmente disponíveis para serem remetidos à mesma;

d) se os fluxos de caixa resultantes das atividades da unidade operacional estrangeira forem 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, a gerência usa o seu julgamento para determinar a moeda funcional que mais fidedignamente representa os efeitos económicos das transações, acontecimentos e condições subjacentes. Como parte desta abordagem, a gerência dá prioridade aos indicadores primários do parágrafo 9. 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 reflete as transações, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a mesma. Em conformidade, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a não ser que ocorra uma alteração nessas transações, acontecimentos e condições subjacentes.

14. Se a moeda funcional for a moeda de uma economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras da entidade são reexpressas em conformidade com a IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias. Uma entidade não pode evitar a reexpressão em conformidade com a IAS 29, por exemplo, ao adotar como sua moeda funcional uma moeda diferente da moeda funcional determinada de acordo com esta Norma (tal como a moeda funcional da sua empresa-mãe).

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira

15. Uma entidade pode ter um item monetário que seja a receber de ou a pagar 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 32. e 33. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimos de longo prazo. Não incluem contas a receber comerciais nem contas a pagar comerciais.

15.A. A entidade que tenha um item monetário a receber de ou a pagar a uma unidade operacional estrangeira, descrito no parágrafo 15., pode ser qualquer subsidiária do grupo. Por exemplo, uma entidade tem duas subsidiárias, A e B, sendo a subsidiária B uma unidade operacional estrangeira. A subsidiária A concede um empréstimo à subsidiária B. O empréstimo da subsidiária A a receber da subsidiária B fará parte do investimento líquido da entidade na subsidiária B, se a liquidação do empréstimo não estiver planeada nem for provável que venha a ocorrer num futuro previsível. Tal aplicar-se-á igualmente se a própria subsidiária A for uma unidade operacional estrangeira.

Itens monetários

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. São exemplos disso: pensões e outros benefícios de empregados a serem pagos em

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

numerário; provisões que devam ser liquidadas em numerário; passivos por locação; e dividendos em numerário que sejam reconhecidos como um passivo. Da mesma forma, um contrato para receber (ou entregar) um número variável dos instrumentos de capital próprio da entidade ou uma quantidade variável de ativos dos quais o justo valor a receber (ou a entregar) 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. São exemplos disso: quantias pré-pagas por bens e serviços; goodwill; ativos intangíveis; inventários; ativos fixos tangíveis; ativos sob direito de uso; e provisões que devam ser liquidadas pela entrega de um ativo não monetário.

RESUMO DA ABORDAGEM EXIGIDA POR ESTA NORMA

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.-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.-37. e 50.

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 diferentemente, podem ter investimentos em associadas ou acordos 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 38.-50.

19. Esta Norma também permite que uma entidade autónoma que prepare demonstrações financeiras ou uma entidade que prepare demonstrações financeiras separadas de acordo com a IAS 27 Demonstrações Financeiras Separadas 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 38.-50.

RELATO DE TRANSACÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA NA MOEDA FUNCIONAL

Reconhecimento inicial

20. Uma transação em moeda estrangeira é uma transação que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transações que resultem de quando uma entidade:

- a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
- b) pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam denominadas numa moeda estrangeira; ou
- c) de outra forma adquira ou aliena ativos ou incorre em ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

21. Uma transação em moeda estrangeira deve ser registada, na moeda funcional no momento do reconhecimento inicial, pela aplicação à quantia em moeda estrangeira da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação.

22. A data de uma transação é a data na qual a transação se qualifica inicialmente para reconhecimento de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime da taxa real à data da transação; por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mês para todas as transações em cada moeda estrangeira que ocorram durante esse período. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

Relato no fim dos períodos de relato posteriores

23. No final de cada período de relato:

- a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
- b) os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transação; e
- c) os elementos não monetários mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos utilizando as taxas de câmbio à data em que o justo valor foi mensurado.

24. A quantia escriturada de um item é determinada em conjunto com outras Normas relevantes. Por exemplo, os ativos fixos tangíveis podem ser mensurados em termos de justo valor ou custo histórico de acordo com a IAS 16 Ativos Fixos Tangíveis. Quer a quantia escriturada seja determinada na base do custo histórico, quer 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 IAS 2 Inventários. Da mesma forma, de acordo com a IAS 36 Imparidade de Ativos, a quantia escriturada de um ativo para o qual exista a indicação de imparidade é a menor da sua quantia escriturada antes de considerar as possíveis perdas por imparidade e da sua quantia recuperável. Quando um tal ativo é não monetário e é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia escriturada é determinada comparando:

- a) o custo ou quantia escriturada, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que a quantia foi determinada (i.e., a taxa à data da transação para um item mensurado em termos de custo histórico); e

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

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 no fim do período de relato).

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 transação ou saldo poderiam ter sido liquidados se esses fluxos de caixa tivessem ocorrido na data da mensuração. Se a capacidade de câmbio entre duas moedas estiver temporariamente suspensa, a taxa usada é a primeira taxa subsequente pela qual os câmbios podem ser efetuados.

Reconhecimento de diferenças de câmbio

27. Como foi referido nos parágrafos 3, alínea a), e 5, a IFRS 9 aplica-se à contabilidade de cobertura para itens em moeda estrangeira. A aplicação da contabilidade de cobertura exige que uma entidade contabilize algumas diferenças de câmbio diferentemente do tratamento de diferenças de câmbio exigido nesta Norma. Por exemplo, a IFRS 9 exige que as diferenças de câmbio em itens monetários elegíveis como instrumentos de cobertura numa cobertura de fluxos de caixa sejam inicialmente reconhecidas em outro rendimento integral, na medida em que a cobertura seja eficaz.

28. As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou da transposição de itens monetários a taxas diferentes daquelas a que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos lucros ou prejuízos do período em que ocorram, exceto tal como descrito no parágrafo 32.

29. Quando itens monetários resultam de uma transação em moeda estrangeira e ocorre uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da liquidação, o resultado é uma diferença de câmbio. Quando a transação é liquidada dentro do mesmo período contábilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transação é liquidada num período contábilístico 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.

30. Quando um ganho ou uma perda num item não monetário é reconhecida em outro rendimento integral, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecida em outro rendimento integral. Pelo contrário, quando um ganho ou uma perda com um item não monetário é reconhecido nos lucros ou prejuízos, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos lucros ou prejuízos.

31. Outras Normas exigem que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidas em outro rendimento integral. Por exemplo, a IAS 16 exige que alguns ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de ativos fixos tangíveis sejam reconhecidas em outro rendimento integral. Quando um tal ativo 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 em outro rendimento integral.

32. 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 lucros ou prejuízos nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata ou nas demonstrações financeiras individuais 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 em outro rendimento integral e reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos aquando da alienação do investimento líquido de acordo com o parágrafo 48.

33. Quando um item monetário fizer parte do investimento líquido de uma unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata e estiver denominado na moeda funcional da entidade que relata, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira de acordo com o parágrafo 28. 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 de acordo com o parágrafo 28. Se esse item estiver denominado numa moeda diferente da moeda funcional, tanto da entidade que relata como da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata e nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira, de acordo com o parágrafo 28. Essas diferenças de câmbio são reconhecidas em outro rendimento integral 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 consolidada, ou contabilizada usando o método da equivalência patrimonial).

34. 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.-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 transação que resultou no seu reconhecimento.

Alteração na moeda funcional

35. 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 da data da alteração.

36. Conforme referido no parágrafo 13., a moeda funcional de uma entidade reflete as transações, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a entidade. Em conformidade, uma vez determinada a moeda funcional, ela só pode ser alterada se ocorrer uma alteração nessas transações, acontecimentos e condições subjacentes. Por exemplo, uma alteração na moeda que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços pode levar a uma alteração na moeda funcional de uma entidade.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

37. 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 reconhecida em outro rendimento integral de acordo com os parágrafos 32 e 39(c) não são reclassificadas do capital próprio para os lucros ou prejuízos até à alienação da unidade operacional.

USO DE UMA MOEDA DE APRESENTAÇÃO DIFERENTE DA MOEDA FUNCIONAL

Transposição para a moeda de apresentação

38. 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 a posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

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

- a) os ativos e passivos de cada demonstração da posição financeira apresentada (i.e., incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho na data dessa demonstração da posição financeira;
- b) os rendimentos e gastos para cada divulgação que apresenta os resultados e o outro rendimento integral (incluindo portanto informação comparativa) devem ser convertidos usando a taxa de câmbio à data das transações; e
- c) todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas em outro rendimento integral.

40. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio à data das transações, por exemplo, uma taxa média do período, para transpor os itens de rendimentos e de gastos. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

41. As diferenças de câmbio referidas no parágrafo 39.c) resultam:

- a) da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transações e de ativos e passivos à taxa de fecho;
- b) da transposição dos ativos líquidos de abertura a uma taxa de fecho que difira da taxa de fecho anterior.

Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas nos lucros ou prejuízos porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das operações. A quantia cumulativa das diferenças de câmbio é apresentada num componente separado de capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira. Quando as diferenças de câmbio se relacionam com uma unidade operacional estrangeira que esteja consolidada mas não totalmente detida, as diferenças de câmbio acumuladas resultantes da transposição e atribuíveis a interesses que não controlam são imputadas a, e reconhecidas como parte de, interesses que não controlam na demonstração da posição financeira consolidada.

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

- a) todas as quantias (i.e., ativos, passivos, itens de capital próprio, rendimento e gastos, incluindo comparativos) devem ser transpostas à taxa de fecho na data da demonstração da posição financeira mais recente, exceto que
- b) quando as quantias são transpostas para a moeda de uma economia não hiperinflacionária, as quantias comparativas devem ser aquelas que tenham sido apresentadas como quantias do ano corrente nas demonstrações financeiras relevantes do ano anterior (i.e., não ajustadas para alterações subsequentes no nível de preço ou alterações subsequentes nas taxas de câmbio).

43. Quando a moeda funcional de uma entidade é a moeda de uma economia hiperinflacionária, a entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29 antes de aplicar o método de transposição definido no parágrafo 42., exceto no caso de quantias comparativas que sejam transpostas para uma moeda de uma economia não hiperinflacionária [ver parágrafo 42.b)]. Quando a economia deixar de ser hiperinflacionária e a entidade já não reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29, 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

44. Os parágrafos 45.-47., além dos parágrafos 38.-43., 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, ou pelo método de equivalência patrimonial.

45. A incorporação dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira com os elementos análogos da entidade relatora deve respeitar os procedimentos normais de consolidação, como a eliminação dos saldos e transações intragrupo de uma subsidiária (ver a IFRS 10 Demonstrações Financeiras Consolidadas). Contudo, um ativo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou ativo) intragrupo sem que sejam mostrados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas. Isto resulta do facto de o item monetário representar um compromisso para converter uma moeda noutra e expor a entidade que relata a um ganho ou perda através das flutuações cambiais. Em conformidade, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, essa diferença de câmbio é reconhecida nos lucros ou prejuízos ou, se derivar das circunstâncias descritas no parágrafo 32, é reconhecida em outro rendimento integral e acumulada num componente separado de capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

46. Se as demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira se reportam a uma data diferente da entidade relatora, a unidade operacional prepara em muitos casos demonstrações adicionais que se reportam à mesma data que as demonstrações financeiras da entidade relatora. Quando tal não for feito, a IFRS 10 permite a utilização de uma data diferente, desde que a diferença não seja superior a três meses e sejam efetuados ajustamentos para ter em conta os efeitos de qualquer transação significativa ou outros acontecimentos que ocorrem entre as diferentes datas. Nesse caso, os ativos e passivos da unidade operacional estrangeira são convertidos à taxa de câmbio do final do período de referência da unidade operacional estrangeira. São efetuados ajustamentos para as alterações significativas das taxas de câmbio até ao final do período de relato da entidade relatora, em conformidade com as IFRS 10. A mesma abordagem é usada na aplicação do método da equivalência patrimonial a associadas e a empreendimentos conjuntos em conformidade com a IAS 28 (conforme emendada em 2011).

47. Qualquer goodwill proveniente da aquisição de uma unidade operacional estrangeira e quaisquer ajustamentos do justo valor nas quantias escrituradas de ativos e passivos provenientes da aquisição dessa unidade operacional estrangeira serão tratados como ativos e passivos da unidade operacional estrangeira. Desse modo, serão expressos na moeda funcional da unidade operacional estrangeira e serão transpostos à taxa de fecho de acordo com os parágrafos 39. e 42.

Alienação ou alienação parcial de uma unidade operacional estrangeira

48. Com a alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia cumulativa das diferenças de câmbio relacionadas com essa unidade operacional estrangeira, reconhecida em outro rendimento integral e acumulada num componente separado do capital próprio, deve ser reclassificada do capital próprio para os lucros ou prejuízos (como ajustamento de reclassificação) quando o ganho ou perda resultante da alienação for reconhecido (ver IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras (tal como revista em 2007)).

48.A. Para além da cessão da totalidade dos interesses de uma entidade numa operação estrangeira, são contabilizadas como cessões as seguintes cessões parciais:

(a) quando a cessão parcial envolve a perda de controlo de uma subsidiária que inclui uma operação estrangeira, independentemente de a entidade manter ou não um interesse sem controlo na sua antiga subsidiária após a cessão parcial; e

(b) quando o interesse retido após a cessão parcial de um interesse num acordo conjunto ou a cessão parcial de um interesse numa associada que inclui uma operação estrangeira é um ativo financeiro que inclui uma operação estrangeira.

(c) [suprimida]

48.B. Na alienação de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio relacionadas com a unidade operacional estrangeira que tenham sido atribuídas aos interesses que não controlam deve ser desreconhecida, mas não deve ser reclassificada nos lucros ou prejuízos.

48.C. Na alienação parcial de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reatribuir a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecida em outro rendimento integral aos interesses que não controlam nessa unidade operacional estrangeira. Em qualquer outra alienação parcial de uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reclassificar nos lucros ou prejuízos apenas a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecidas em outro rendimento integral.

48.D. Uma alienação parcial do interesse de uma entidade numa unidade operacional estrangeira é qualquer redução no interesse de propriedade de uma entidade numa unidade operacional estrangeira, exceto as reduções indicadas no parágrafo 48 A que sejam contabilizadas como alienações.

49. Uma entidade pode alienar total ou parcialmente os seus interesses numa unidade operacional estrangeira pela venda, pela liquidação, pelo reembolso do capital por ações ou pelo abandono de parte ou da totalidade dessa entidade. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira, quer devido às suas próprias perdas ou por causa de uma imparidade reconhecida pelo investidor, não constitui uma alienação parcial. Em conformidade, nenhuma parte do ganho ou perda cambial reconhecida em outro rendimento integral é reclassificada nos lucros ou prejuízos no momento da redução.

EFEITOS FISCAIS DE TODAS AS DIFERENÇAS DE CÂMBIO

50. Os ganhos e perdas com transações em moeda estrangeira e as diferenças de câmbio resultantes da transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade (incluindo uma unidade operacional estrangeira) para outra moeda podem ter efeitos fiscais. A IAS 12 Impostos sobre o Rendimento aplica-se a estes efeitos fiscais.

DIVULGAÇÃO

51. Nos parágrafos 53. e 55.-57., as referências a «moeda funcional» aplicam-se, no caso de um grupo, à moeda funcional da empresa-mãe.

52. Uma entidade deve divulgar:

a) a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados, exceto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IFRS 9; e

b) as diferenças de câmbio líquidas reconhecidas em outro rendimento integral e acumuladas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período.

53. 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.

54. 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.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

55. Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda que seja diferente da sua moeda funcional, ela só deve descrever as demonstrações financeiras como conformes com as Normas Internacionais de Relato Financeiro se elas cumprirem todos os requisitos de cada Norma aplicável e de cada Interpretação dessas Normas aplicável, incluindo o método de transposição descrito nos parágrafos 39. e 42.

56. Por vezes, uma entidade apresenta as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que não seja a sua moeda funcional sem satisfazer os requisitos do parágrafo 55. Por exemplo, uma entidade pode converter noutra moeda apenas itens selecionados das suas demonstrações financeiras. Ou uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária pode converter as demonstrações financeiras noutra moeda através da transposição de todos os itens à taxa de fecho mais recente. Essas conversões não estão em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, sendo necessárias as divulgações definidas no parágrafo 57.

57. Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que seja diferente tanto da sua moeda funcional como da sua moeda de apresentação e os requisitos do parágrafo 55. não são sejam satisfeitos, ela deve:

- a) identificar claramente a informação como informação suplementar para distingui-la da informação que satisfaça as Normas Internacionais de Relato Financeiro;
- b) divulgar a moeda na qual a informação suplementar seja apresentada; e
- c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de transposição usado para determinar a informação suplementar.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

58. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

58.A. Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira (Emenda à IAS 21), emitida em dezembro de 2005, tendo sido aditado o parágrafo 15.A e alterado o parágrafo 33. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo.

59. Uma entidade deve aplicar o parágrafo 47. prospectivamente a todas as aquisições que ocorram após o início do período de relato financeiro em que esta Norma seja aplicada pela primeira vez. É permitida a aplicação retrospectiva do parágrafo 47. a aquisições anteriores. Para a aquisição de uma unidade operacional estrangeira tratada prospectivamente mas que tenha ocorrido antes da data em que esta Norma tenha sido aplicada pela primeira vez, a entidade não deve reexpressar os anos anteriores e em conformidade pode, quando apropriado, tratar os ajustamentos no goodwill e no justo valor que resultem dessa aquisição como ativos e passivos da entidade em vez de ativos e passivos da unidade operacional estrangeira. Assim sendo, esses ajustamentos no goodwill e no justo valor ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio à data da aquisição.

60. Todas as outras alterações resultantes da aplicação desta Norma devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

60.A. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 e 52. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

60.B. A IAS 27 (conforme emendada em 2008) acrescentou os parágrafos 48A–48D e emendou o parágrafo 49. Uma entidade deve aplicar estas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 27 (emendada em 2008) a um período anterior, as emendas devem ser aplicadas a esse período anterior.

60.D. O parágrafo 60B foi emendado pelo documento Melhoramentos introduzidos nas IFRS emitido em maio de 2010. Uma entidade deve aplicar esta emenda aos períodos anuais com início em ou após 1 de julho de 2010. É permitida a aplicação mais cedo.

60.F. A IFRS 10 e a IFRS 11 Acordos Conjuntos, emitidas em maio de 2011, emendaram os parágrafos 3(b), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 e 48A. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IFRS 10 e a IFRS 11.

60.G. A IFRS 13, emitida em maio de 2011, emendou a definição de justo valor no parágrafo 8 e emendou o parágrafo 23. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IFRS 13.

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

60.J. A IFRS 9, tal como emitida em julho de 2014, emendou os parágrafos 3, 4, 5, 27 e 52 e eliminou os parágrafos 60C, 60E e 60I. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9.

60.K. A IFRS 16 Locações, emitida em janeiro de 2016, emendou o parágrafo 16. As entidades devem aplicar essa emenda quando aplicarem a IFRS 16.

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

61. Esta Norma substitui a IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (revista em 1993).

62. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

- a) SIC-11 Moeda Estrangeira — Capitalização de Perdas Resultantes de Desvalorizações Monetárias Bruscas;
- b) SIC-19 Moeda de Relato — Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo a IAS 21 e a IAS 29; e

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

c) SIC-30 Moeda de Relato — Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação.