

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

## Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

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**

## OBJETIVO

O objetivo desta Norma é o de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.

## ÂMBITO

1. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto:

- a) os que resultem de contratos executórios, exceto quando o contrato for oneroso; e
- b) [eliminado]
- c) os cobertos por uma outra Norma.

2. Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do âmbito da IFRS 9 Instrumentos Financeiros.

3. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Esta Norma não se aplica a contratos executórios a menos que eles sejam onerosos.

4. [Eliminado]

5. Quando outra norma tratar de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou ativo contingente, uma entidade deve aplicar essa norma em vez da presente norma. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nas normas relativas a:

- a) [Eliminado]
- b) impostos sobre o rendimento (ver a IAS 12 Impostos sobre o Rendimento);
- c) Locações (ver a IFRS 16 Locações). No entanto, a presente norma é aplicável a qualquer locação que se torne onerosa antes da data de entrada em vigor da locação, tal como é definida na IFRS 16. Esta norma também se aplica às locações a curto prazo e às locações em que o ativo subjacente tenha baixo valor, contabilizadas em conformidade com o parágrafo 6 da IFRS 16, e que se tenham tornado onerosas;
- d) benefícios dos empregados (ver IAS 19 Benefícios dos Empregados);
- e) contratos de seguros e outros contratos do âmbito da IFRS 17 Contratos de Seguro.
- f) remuneração contingente de uma adquirente numa concentração de atividades empresariais (ver IFRS 3 Concentrações de Atividades Empresariais); e
- g) rédito proveniente de contratos com clientes (ver IFRS 15 Rédito de Contratos com Clientes). Todavia, uma vez que a IFRS 15 não contém requisitos específicos relativos a contratos com clientes que sejam, ou se tenham tornado, onerosos, esta Norma é aplicável a tais casos.

7. Esta Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Em alguns países o termo «provisão» é também usado no contexto de itens tais como depreciação, imparidade de ativos e dívidas de cobrança duvidosa: estes são ajustamentos a quantias escrituradas de ativos e não são tratados nesta Norma.

8. Outras Normas especificam se os dispêndios são tratados como ativos ou como gastos. Estes assuntos não são tratados nesta Norma. Concordantemente, esta Norma nem proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando é feita uma provisão.

9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação satisfizer a definição de uma unidade operacional descontinuada, a IFRS 5 Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas pode exigir divulgações adicionais.

## DEFINIÇÕES

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

Uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Um passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporam benefícios económicos.

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

## Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Um 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.

Uma obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

- a) um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- b) legislação; ou
- c) outra operação da lei.

Uma obrigação construtiva é uma obrigação que decorre das ações 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.

Um passivo contingente é:

- a) uma possível obrigação que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- b) uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:
  - i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação, ou
  - ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Um ativo contingente é um possível ativo 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 controle da entidade.

Um contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e altera materialmente:

- a) ou o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
- b) a maneira como o negócio é conduzido.

## Provisões e outros passivos

11. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar comerciais e acréscimos porque há incerteza acerca da tempestividade ou da quantia do dispêndio futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:

- a) as contas a pagar comerciais são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e
- b) os acréscimos são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com pagamento acrescido de férias). Se bem que algumas vezes seja necessário estimar a quantia ou tempestividade de acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os acréscimos são muitas vezes relatados como parte das contas a pagar comerciais e outras, enquanto que as provisões são relatadas separadamente.

## Relacionamento entre provisões e passivos contingentes

12. Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, nesta Norma o termo «contingente» é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Adicionalmente, o termo «passivo contingente» é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Esta Norma distingue entre:

- a) provisões — que são reconhecidas como passivos (presumindo que possa ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações; e
- b) passivos contingentes — que não sejam reconhecidos como passivos porque são ou:
  - i) obrigações possíveis, dado terem ainda de ser confirmados se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, ou
  - ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque ou não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação).

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

## Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

### RECONHECIMENTO

#### Provisões

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- b) seja provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação; e
- c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Se estas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

#### *Obrigação presente*

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, é mais propenso do que não que existe uma obrigação presente no fim do período de relato.

16. Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser discutido quer se certos acontecimentos ocorreram quer se esses acontecimentos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma entidade determina se uma obrigação presente existe no fim do período de relato ao ter em conta toda a evidência disponível incluindo por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após o período de relato. Com base em tal evidência:

a) quando seja mais propenso do que não que exista uma obrigação presente no fim do período de relato, a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e

b) quando seja mais propenso que não exista uma obrigação presente no fim do período de relato, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos (ver parágrafo 86.).

#### *Acontecimento passado*

17. Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um acontecimento ser um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo acontecimento. Este é o caso somente:

a) quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente; ou

b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o acontecimento (que pode ser uma ação da entidade) crie expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

18. As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de relato e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para os custos que necessitam de ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no demonstração da posição financeira de uma entidade são os que existam no fim do período de relato.

19. São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existam independentemente de ações futuras de uma entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalizações ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos sem atenção às futuras ações da entidade. Semelhantemente, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de descomissionamento de um poço de petróleo ou de uma central elétrica nuclear até ao ponto em que uma entidade seja obrigada a retificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade pode pretender ou precisar de levar a efeito dispêndios para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumo num certo tipo de fábricas). Dado que a entidade pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias ações por exemplo alterando o seu método de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida provisão.

20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida. É necessário, porém, saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida — na verdade a obrigação pode ser ao público em geral. Porque uma obrigação envolve sempre um compromisso com uma outra parte, isto implica que uma decisão de gerência ou de conselho de administração não dá origem a uma obrigação construtiva no fim do período de relato a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.

21. Um acontecimento que não dê origem imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto de ter havido o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exigir que o dano existente seja retificado ou quando a entidade publicamente aceitar a responsabilidade pela retificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.

22. Quando os pormenores de uma nova lei proposta tiverem ainda de ser ultimados, uma obrigação só se verifica quando se tiver virtualmente a certeza de que a legislação será decretada conforme proposto. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias que rodeiem a promulgação tornam impossível especificar um único acontecimento que tornará a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível ter-se virtualmente a certeza de que uma lei será decretada até que seja decretada.

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

## Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

### *Exfluxo provável de recursos que incorporam benefícios económicos*

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma, um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais propenso 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 86.).

24. Quando houver várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias de produtos ou contratos semelhantes) a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinado ao se considerar a classe de obrigações como um todo. Se bem que a probabilidade de exfluxo de qualquer item possa ser pequeno, pode bem ser possível que algum exfluxo de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se esse for o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

### *Estimativa fiável da obrigação*

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros itens na demonstração da posição financeira. Exceto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar uma gama de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.

26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver parágrafo 86.).

## Passivos contingentes

27. Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

28. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 86., a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

29. Quando uma 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 para a parte da obrigação relativamente à qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, exceto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.

30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são continuamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (exceto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

## Ativos contingentes

31. Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

32. Os ativos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planejados 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, em que o desfecho seja incerto.

33. Os ativos 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 ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

34. Um ativo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 89., quando for provável um influxo de benefícios económicos.

35. Os ativos contingentes são avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o ativo e o rendimento relacionado são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorra. Se um influxo de benefícios económicos se tornar provável, uma entidade divulga o ativo contingente (ver parágrafo 89.).

## MENSURAÇÃO

### A melhor estimativa

36. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente no fim do período de relato.

37. A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação no fim do período de relato ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação no fim do período de relato. Porém, a estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente no fim do período de relato.

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

## Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da gerência da entidade, suplementada pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após o período de relato.

39. As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolva uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para este método estatístico de estimativa é «valor esperado». A provisão será por isso diferente dependendo de se a probabilidade de uma perda de uma dada quantia seja, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

### Exemplo

Uma entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se torna evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detetados defeitos menores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparar de 1 milhão. Se forem detetados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o ano que vem, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o parágrafo 24, uma entidade avalia a probabilidade de um exfluxo para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é:

$$(75 \% \text{ de nada}) + (20 \% \text{ de } 1 \text{ m}) + (5 \% \text{ de } 4 \text{ m}) = 400 \text{ 000}$$

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 retificar 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 oportunidade significativa de que serão necessárias tentativas posteriores.

41. A provisão é mensurada antes dos impostos, porque as consequências fiscais da provisão, e alterações na mesma, são tratadas pela IAS 12.

## Riscos e incertezas

42. Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.

43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessária cautela ao fazer julgamentos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou ativos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é então deliberadamente tratado como mais provável do que for realisticamente o caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44. A divulgação das incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio é feita de acordo com o parágrafo 85.b).

## Valor presente

45. Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

46. Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após o período de relato 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 impostos que reflita(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo. A(s) taxa(s) de desconto não devem) refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.

## Acontecimentos futuros

48. Os acontecimentos futuros que possam afetar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser refletidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

49. Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objetiva suficiente.

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

## Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

50. O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando exista evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é virtualmente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um acontecimento único que proporcionará evidência subjetiva suficiente em todos os casos. É requerida evidência quer do que a legislação vai exigir quer de que a sua promulgação e a sua implementação são virtualmente certas. Em muitos casos evidência objetiva suficiente não existirá até que a nova legislação seja promulgada.

### Alienação esperada de ativos

51. Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.

52. Os ganhos na alienação esperada de ativos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dê origem à provisão. Em vez disso, uma entidade reconhece ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento especificado pela Norma que trata dos respetivos ativos.

### REEMBOLSOS

53. Quando se esperar que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão.

54. Na demonstração do rendimento integral, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.

55. Algumas vezes, uma entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o dispêndio necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar quantias pagas pela entidade ou pagar diretamente as quantias.

56. Na maioria dos casos, a entidade permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão de forma que a entidade teria de liquidar a quantia inteira se a terceira parte deixasse de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, é reconhecida uma provisão para a quantia inteira do passivo e é reconhecido um ativo separado pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar o passivo.

57. Nalguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Em tal caso a entidade não tem nenhum passivo por esses custos não sendo assim incluídos na provisão.

58. Como referido no parágrafo 29., uma obrigação pela qual uma entidade esteja conjunta é solidariamente responsável é um passivo contingente até ao ponto em que seja esperado que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

### ALTERAÇÕES EM PROVISÕES

59. As provisões devem ser revistas no fim de cada período de relato e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

60. Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um custo de empréstimo obtido.

### USO DE PROVISÕES

61. Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

62. Somente os dispêndios que se relacionem com a provisão original são contrabalançados com a mesma. Contrabalançar os dispêndios com uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois acontecimentos diferentes.

## APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO

### Perdas operacionais futuras

63. Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras.

64. As perdas operacionais futuras não satisfazem a definição de passivo do parágrafo 10. e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 14.

65. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos da unidade operacional podem estar em imparidade. Uma entidade testa estes ativos quanto a imparidade segundo a IAS 36 Imparidade de Ativos.

### Contratos onerosos

66. Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato.

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

## Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Quando os acontecimentos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executórios que não sejam onerosos caem fora do âmbito desta Norma.

68. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato refletem 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.

68A O custo de cumprir um contrato inclui os custos diretamente relacionados com o contrato. Os custos diretamente relacionados com um contrato consistem em ambos os seguintes elementos:

- a) custos incrementais de cumprir esse contrato – por exemplo, mão-de-obra direta e materiais; e
- b) afetação de outros custos diretamente relacionados com o cumprimento de contratos – por exemplo, afetação da taxa de depreciação de um item do ativo fixo tangível utilizado para cumprir esse contrato, entre outros.

69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda por imparidade que tenha ocorrido nos ativos utilizados para cumprir o contrato (ver a IAS 36).

## Reestruturação

70. O que se segue são exemplos de acontecimentos que podem cair na definição de reestruturação:

- a) venda ou cessação de uma linha de negócios;
- b) o fecho de locais de negócio num país ou região ou a realocização de atividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;
- c) alterações na estrutura de gerência, por exemplo, eliminar um nível de gestão; e
- d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da entidade.

71. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 14. sejam satisfeitos. Os parágrafos 72.-83. estabelecem como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

72. Uma obrigação construtiva de reestruturar somente surge quando uma entidade:

- a) tenha um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:
  - i) o negócio ou parte de um negócio em questão,
  - ii) as principais localizações afetadas,
  - iii) a localização, função e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela cessação dos seus serviços,
  - iv) os dispêndios que serão levados a efeito, e
  - v) quando será implementado o plano; e
- b) tenha criado uma expectativa válida nos afetados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afetados por ele.

73. A evidência de que uma entidade tenha começado a implementar um plano de reestruturação será proporcionada, por exemplo, ao dismantelar a fábrica ou ao vender ativos ou pelo anúncio público das principais características do plano. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturar somente constitui uma obrigação construtiva para reestruturar se ele for feito de tal maneira e em pormenor suficiente (isto é, estabelecendo as principais características do plano) que dê origem a expectativas válidas em outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a entidade levará a efeito a reestruturação.

74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afetados pelo mesmo, a sua implementação necessita ser planeada para começar logo que possível e ser completada segundo um calendário que torne improváveis alterações significativas ao plano. Se se esperar que haverá uma longa demora antes 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.

75. Uma decisão de reestruturação da gerência ou do conselho de administração tomada antes do final do período de relato não conduz a uma obrigação construtiva no final do período de relato, a menos que a entidade tenha, antes desse mesmo final do período de relato:

- a) Iniciado a implementação do plano de reestruturação; ou
- b) Anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles que serão afetados pelo mesmo, de forma suficientemente específica para levantar nos mesmos expectativas válidas 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 que serão afetados, só após o período de relato, é exigida divulgação segundo a IAS 10 Acontecimentos após o Período de Relato, se a reestruturação for material e se for razoável esperar que a sua não divulgação possa influenciar as decisões que os utentes primários das demonstrações financeiras de caráter geral tomarão com base nessas demonstrações financeiras, que fornecem a informação financeira respeitante a uma determinada entidade que relata.

76. Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão da gerência, uma obrigação pode resultar de outros acontecimentos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

## Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

pagamentos de cessação de emprego, ou com compradores para a venda de uma unidade operacional podem ter sido concluídas sujeitos somente à aprovação do conselho. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a entidade tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 72. forem satisfeitas.

77. Em alguns países, a autoridade final está investida num conselho cujos membros incluem representantes de interesses que não sejam os da gerência (por exemplo, empregados) ou pode ser necessária notificação a tais representantes antes da decisão do conselho ser tomada. Porque uma decisão por tal conselho envolve comunicação a esses representantes, pode resultar numa obrigação construtiva de reestruturar.

78. 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.

79. Mesmo quando uma entidade tenha tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela não pode estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e que haja um acordo vinculativo de venda. Até que haja um acordo vinculativo de venda, a entidade estará em condições de alterar a sua intenção e na verdade terá de tomar uma outra orientação se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for concebida como parte de uma reestruturação, os ativos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a IAS 36. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, pode surgir uma obrigação construtiva para as outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.

80. Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios diretos provenientes da reestruturação, que simultaneamente sejam:

- a) necessariamente consequentes da reestruturação; e
- b) não associados às atividades continuadas da entidade.

81. Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como:

- a) nova formação ou realocização de pessoal que continua;
- b) marketing; ou
- c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação no fim do período de relato. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

82. Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso como definido no parágrafo 10.

83. Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de ativos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de ativos for vista como parte da reestruturação.

## DIVULGAÇÃO

84. 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.

85. Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de provisão:

- a) uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos resultantes;
- b) uma indicação das incertezas acerca da quantia ou do momento de ocorrência desses exfluxos. Sempre que necessário para proporcionar informação adequada, uma entidade deve divulgar os principais pressupostos feitos com respeito a acontecimentos futuros, como tratado no parágrafo 48.; e
- c) a quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado.

86. A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivo contingente no fim do período de relato uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

- a) uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado segundo os parágrafos 36.-52.;
- b) uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e
- c) a possibilidade de qualquer reembolso.

87. Ao determinar que provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza dos elementos é suficientemente semelhante para uma única declaração acerca deles de modo a cumprir os requisitos

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 37

## Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

dos parágrafos 85.a) e b) e 86.a) e b). Por conseguinte, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão, quantias relacionadas com garantias de produtos diferentes mas não seria apropriado tratar como uma classe única quantias relacionadas com garantias normais e quantias que estão sujeitas a processos judiciais.

88. Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 84.-86. de uma maneira que mostre a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

89. Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes no fim do período de relato e, quando praticável, uma estimativa dos seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 36.-52.

90. É importante que as divulgações de ativos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.

91. Quando qualquer da informação exigida pelos parágrafos 86. e 89. não estiver divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.

92. Em casos extremamente raros, pode esperar-se que a divulgação de alguma ou toda a informação exigida pelos parágrafos 84.-89. prejudique seriamente a posição da entidade numa disputa com outras partes nos assuntos sujeitos a provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, uma entidade não necessita de divulgar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da questão, juntamente com o facto de que, e a razão por que, a informação não foi divulgada.

## DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

93. O efeito de adotar esta Norma na sua data de eficácia (ou mais cedo) deve ser relatado como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos do período em que a Norma foi adotada pela primeira vez. As entidades são encorajadas, mas não se lhes exige, a ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos do período mais cedo apresentado e de refazer a informação comparativa. Se a informação comparativa não for refeita, este facto deve ser divulgado.

94. [Eliminado]

94A O documento Contratos onerosos – Custo de cumprimento de um contrato, emitido em maio de 2020, aditou o parágrafo 68A e emendou o parágrafo 69. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos contratos relativamente aos quais ainda não cumpriu todas as suas obrigações na data de início do período de relato anual em que aplica pela primeira vez as emendas (data de aplicação inicial). A entidade não deve reexpressar a informação comparativa. Em vez disso, a entidade deve reconhecer o efeito cumulativo da aplicação inicial das emendas como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos ou de outra componente de capital próprio, conforme apropriado, à data de aplicação inicial.

## DATA DE EFICÁCIA

95. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de julho de 1999. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a períodos que tenham início antes de 1 de julho de 1999, ela deve divulgar esse facto.

96. [Eliminado]

99. O documento Melhoramentos anuais das IFRS — Ciclo 2010-2012, emitido em dezembro de 2013, emendou o parágrafo 5 em consequência das emendas à IFRS 3. Uma entidade deve aplicar esta emenda prospectivamente às concentrações de atividades empresariais abrangidas pelas emendas à IFRS 3.

100. A IFRS 15 Rêdito de Contratos com Clientes, emitida em maio de 2014, emendou o parágrafo 5 e suprimiu o parágrafo 6. As entidades devem aplicar estas emendas quando aplicarem a IFRS 15.

101. A IFRS 9, tal como emitida em julho de 2014, emendou o parágrafo 2 e suprimiu os parágrafos 97 e 98. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9.

102. A IFRS 16, emitida em janeiro de 2016, emendou o parágrafo 5. As entidades devem aplicar essa emenda quando aplicarem a IFRS 16.

103. A IFRS 17, emitida em maio de 2017, alterou o parágrafo 5. As entidades devem aplicar esta emenda quando aplicarem a IFRS 17.

104. O documento Definição do termo «material» (emendas à IAS 1 e à IAS 8), emitido em outubro de 2018, emendou o parágrafo 75. As entidades devem aplicar estas emendas prospectivamente aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2020. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar estas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar as emendas à definição do termo «material» constante do parágrafo 7 da IAS 1 e dos parágrafos 5 e 6 da IAS 8.

105. O documento Contratos onerosos – Custo de cumprimento de um contrato, emitido em maio de 2020, aditou os parágrafos 68A e 94A e emendou o parágrafo 69. Uma entidade deve aplicar essas emendas aos períodos de relato anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2022. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar essas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.