



BOLETIM DA REPÚBLICA

PUBLICAÇÃO OFICIAL DA REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE

4.º SUPLEMENTO

IMPRESA NACIONAL DE MOÇAMBIQUE

AVISO

A matéria a publicar no «Boletim da República» deve ser remetida em cópia devidamente autenticada, uma por cada assunto, donde conste, além das indicações necessárias para esse efeito, o averbamento seguinte, assinado e autenticado: **Para publicação no «Boletim da República».**

SUMÁRIO

Conselho de Ministros:

Decreto n.º 70/2009:

Aprova o Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial, abreviadamente designado por SCE, baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, e introduz ajustamentos no Plano Geral de Contabilidade em vigor, aprovado pelo Decreto n.º 36/2006, de 25 de Julho.

CONSELHO DE MINISTROS

Decreto n.º 70/2009

de 22 de Dezembro

Tornando-se necessário aprovar um Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique, visando a adopção dum Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, aplicável às grandes e médias empresas, e a introdução de alguns ajustamentos no Plano Geral de Contabilidade em vigor, aprovado pelo Decreto n.º 36/2006, de 25 de Julho, para as restantes empresas, no uso da competência atribuída pela alínea f) do n.º 1 do artigo 204 da Constituição da República, o Conselho de Ministros decreta:

ARTIGO 1

(Aprovação e objecto)

1. É aprovado o Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique, abreviadamente designado por SCE, anexo ao presente Decreto, dele fazendo parte integrante.

2. O presente Decreto tem por objecto estabelecer o Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique que integra:

- (a) O Plano Geral de Contabilidade para Empresas de Grande e Média Dimensão, abreviadamente designado PGC-NIRF, constante do Título I do SCE;

- (b) O Plano Geral de Contabilidade para as pequenas e demais empresas, abreviadamente designado por PGC-PE, constante do Título II do SCE.

3. Para efeitos do presente Decreto entende-se por PGC-NIRF o Plano Geral de Contabilidade, baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro para as empresas de grande e média dimensão e por PGC-PE o Plano Geral de Contabilidade para as pequenas e demais empresas.

ARTIGO 2

(Âmbito de aplicação)

1. O PGC-NIRF aplica-se a todas as empresas de grande e média dimensão que cumpram as definições constantes dos n.ºs 2 e 3 seguintes.

2. Para efeitos de aplicação do PGC-NIRF, consideram-se empresas de grande dimensão:

- (a) As empresas públicas ou empresas de capitais maioritariamente públicos;
- (b) As sociedades cujos títulos estejam cotados na Bolsa de Valores de Moçambique ou aquelas cujos títulos estejam cotados em qualquer outra Bolsa de Valores, desde que estas tenham a sua sede em Moçambique;
- (c) Sociedades comerciais, que revistam qualquer dos tipos previstos no Código Comercial, que ultrapassem, com base nas suas demonstrações financeiras anuais individuais, um dos seguintes limites:
- (i) Total de proveitos e ganhos igual ou superior a 1.275 milhões de Meticais;
- (ii) Total do activo líquido igual ou superior a 1.275 milhões de Meticais;
- (iii) Número médio anual igual ou superior a 500 trabalhadores.

3. Para efeitos de aplicação do PGC-NIRF, consideram-se empresas de média dimensão:

- (a) As que não se enquadrem nas alíneas a) e b) do número anterior; e
- (b) As sociedades comerciais de qualquer um dos tipos previstos no Código Comercial que se enquadrem, com base nas suas demonstrações financeiras anuais individuais, num dos seguintes limites:
- (i) Total de proveitos e ganhos igual ou superior a 500 milhões de Meticais mas inferior a 1.275 milhões de Meticais;

- (ii) Total do activo líquido igual ou superior à 500 milhões de Meticais mas inferior a 1.275 milhões de Meticais; ou
- (iii) Número médio anual igual ou superior 250 mas inferior a 500 trabalhadores.

4. O PGC-PE é de aplicação obrigatória para todas as empresas que se encontram abrangidas pelo âmbito de aplicação do Plano Geral de Contabilidade, aprovado pelo Decreto n.º 36/2006, de 25 de Julho, e que não se enquadrem em qualquer das situações previstas nos números anteriores.

5. Nos casos previstos na alínea *c*) do n.º 2 e na alínea *b*) do n.º 3, deste artigo, a aplicação do PGC-NIRF torna-se obrigatória relativamente ao período contabilístico seguinte àquele em que se verificou ter sido ultrapassado qualquer um dos limites aí mencionados.

6. A partir do primeiro período contabilístico em que se ultrapassa um dos limites mencionados na alínea *c*) do n.º 2 e na alínea *b*) do n.º 3, deste artigo, a aplicação do PGC-NIRF é obrigatória para um período consecutivo de 3 anos, independentemente de ter deixado de se ultrapassar os referidos limites.

7. Sempre que uma empresa que venha aplicando o PGC-NIRF deixar de ultrapassar os limites estabelecidos na alínea *c*) do n.º 2 e na alínea *b*) do n.º 3, deste artigo, só poderá aplicar o PGC-PE se, durante 3 anos consecutivos, não observar qualquer desses limites.

8. Qualquer empresa que pretenda aplicar o PGC-NIRF, mesmo não se enquadrando na obrigatoriedade prevista no n.º 1 deste artigo, pode fazê-lo, durante um período mínimo de 3 anos consecutivos, bastando comunicar tal facto, por escrito, à Direcção de Área Fiscal competente.

ARTIGO 3

(Exclusão)

1. O Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique não se aplica às instituições e empresas dos sectores bancário e de seguros sujeitas aos Planos de Contas para as actividades bancária e seguradora, nos termos da respectiva legislação.

2. Sempre que uma instituição ou empresa a que alude o número anterior integre nas suas contas consolidadas investimentos em outras entidades não sujeitas aos Planos de Contas para as actividades bancária e seguradora, estas entidades devem aplicar o SCE.

ARTIGO 4

(Normalização contabilística)

A revisão, ajustamento, interpretação e actualização do Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique é da responsabilidade de um Organismo Regulador da Normalização Contabilística, a ser criado no prazo máximo de 180 dias a contar da data de publicação do presente Decreto, sob proposta do Ministro que superintende a área das Finanças.

ARTIGO 5

(Referência ao PGC)

As referências ao Plano Geral de Contabilidade (PGC), aprovado pelo Decreto n.º 36/2006, de 25 de Julho, incluídas em diplomas legais, regulamentos e outros documentos oficiais,

devem passar a ser entendidas, sempre que aplicável e com as necessárias adaptações, como referências extensivas ao Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique.

ARTIGO 6

(Entrada em vigor)

1. O PGC-NIRF, constante da Título I do SCE, anexo ao presente Decreto, entra em vigor:

- (a) Para as empresas de grande dimensão, tal como definidas no n.º 2 do artigo 2 deste Decreto, no exercício económico que se inicia em 1 de Janeiro de 2010; e
- (b) Para as empresas de média dimensão, tal como definidas no n.º 3 do artigo 2 deste Decreto, no exercício económico que se inicia em 1 de Janeiro de 2011.

2. O PGC-PE, constante do Título II, do Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique, anexo ao presente Decreto, entra em vigor no exercício económico que se inicia em 1 de Janeiro de 2011.

3. Nos casos em que o ano económico de uma empresa não é coincidente com o ano civil, a entrada em vigor referida nos n.ºs 1 e 2 anteriores verifica-se a partir do primeiro dia do mês em que iniciar o respectivo ano económico.

ARTIGO 7

(Disposição transitória)

O Decreto n.º 36/2006, de 25 de Julho, mantém-se em vigor até ao início de aplicação de qualquer um dos Planos Gerais de Contabilidade referidos no artigo precedente e nos termos nele previstos, após o que deve ser considerado revogado.

Aprovado pelo Conselho de Ministros, aos 3 de Novembro de 2009.

Publique-se.

A Primeira- Ministra, *Luísa Dias Diogo*.

Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique

TÍTULO I – PLANO GERAL DE CONTABILIDADE COM BASE NAS NIRF (PGC-NIRF)

- CAPÍTULO 1.1 – INTRODUÇÃO AO PGC-NIRF
- CAPÍTULO 1.2 – QUADRO CONCEPTUAL
- CAPÍTULO 1.3 – REGRAS PARA A PRIMEIRA APLICAÇÃO DO PGC-NIRF
- CAPÍTULO 1.4 – NORMAS DE CONTABILIDADE E DE RELATO FINANCEIRO
- CAPÍTULO 1.5 – CÓDIGOS DE CONTAS
- CAPÍTULO 1.6 – MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
- CAPÍTULO 1.7 – GLOSSÁRIO DE TERMOS E EXPRESSÕES
- CAPÍTULO 1.8 – TABELA DE CORRESPONDÊNCIA COM AS NIRF

TÍTULO II – PLANO GERAL DE CONTABILIDADE (PGC-PE)

- CAPÍTULO 2.1 – INTRODUÇÃO AO PGC-PE
- CAPÍTULO 2.2 – BASES, CONCEITOS E PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS
- CAPÍTULO 2.3 – MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
- CAPÍTULO 2.4 – QUADRO E CÓDIGOS DE CONTAS

CAPÍTULO 2.5 – MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

CAPÍTULO 2.6 – CONTEÚDO E MOVIMENTAÇÃO DE ALGUMAS CONTAS

CAPÍTULO 1.1

Introdução ao PGC - NIRF

1. O novo Plano Geral de Contabilidade com base nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (doravante abreviadamente designado por PGC - NIRF), é um conjunto completo de princípios, regras e procedimentos que passam a constituir o normativo contabilístico aplicável em Moçambique às entidades que o Governo determine através de diploma legislativo.

2. Conforme o nome indica, o PGC - NIRF é um normativo baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*). As NIC's e NIRF's, bem como o quadro conceptual subjacente e todas as interpretações, são geralmente sujeitas a alterações ao longo do tempo fruto das constantes alterações nas condições económicas e no aparecimento de novos negócios, circunstâncias que suscitam processos de revisão de Normas já existentes ou de preparação de novas Normas. Para efeitos do PGC - NIRF o quadro conceptual e as Normas internacionais que serviram de base à sua preparação são os que se encontravam em vigor até Outubro de 2008.

3. Os textos das Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro (NCRF) que constam deste novo Plano foram preparados para proporcionar aos seus utilizadores a mesma interpretação que é dada pelas NIC's e NIRF's emitidas pelo IASB que lhes servem de base. Contudo, as NCRF's não são uma tradução oficial nem integral das NIC's e NIRF's emitidas pelo IASB e, conseqüentemente, a consulta e utilização das NCRF's não dispensam, quando apropriado, que complementarmente se faça a leitura das normas internacionais que lhe serviram de base, bem como as eventuais alterações que entretanto possam ter sido efectuadas naquelas Normas Internacionais.

4. Sistemáticamente, o PGC - NIRF está dividido em três grupos distintos de matérias: um primeiro grupo, mais conceptual, que compreende os Capítulos 1.2 a 1.4; um outro grupo, de natureza mais prática, que compreende os Capítulos 1.5 e 1.6; e um terceiro grupo, de carácter mais informativo, que compreende os Capítulos 1.7 e 1.8.

5. O Capítulo 1.2 é dedicado ao Quadro Conceptual e é uma das peças mais importantes deste novo normativo. De facto, toda a estrutura das NCRF's desenvolvidas no Capítulo 1.4 está baseada nos conceitos previstos neste capítulo que, nesta matéria, está muito próximo da Estrutura Conceptual definida pelo IASB. O Capítulo 1.3 é dedicado a estabelecer as regras de transição para as entidades que apliquem pela primeira vez o PGC - NIRF sendo também de fundamental importância dado que tem implicações em mais que um exercício económico. O Capítulo 1.4 compreende o conjunto de NCRF's que serão aplicadas no reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das futuras transacções e acontecimentos.

6. O Capítulo 1.5 inclui dois quadros de contas (um sintético e outro detalhado) de aplicação obrigatória mas com suficiente margem para permitir às diversas entidades a sua adaptação face

aos seus negócios. O Capítulo 1.6 compreende os modelos obrigatórios de demonstrações financeiras a preparar de acordo com o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação exigidos nas NCRF's.

7. O Capítulo 1.7 compreende um glossário de termos e expressões usadas nas NCRF's para tornarem a sua interpretação uniforme e sem dúvidas para os utilizadores. Por último, o Capítulo 1.8 é um quadro de equivalências entre as NCRF's e as correspondentes NIC's e NIRF's para efeitos de consulta do original quando aplicável.

CAPÍTULO 1.2

Quadro conceptual

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
INTRODUÇÃO	1-9
Finalidade	1-2
Âmbito	3-6
Os utilizadores e suas necessidades de informação	7-9
O OBJECTIVO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	10-19
Posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira	13-19
PRESSUPOSTOS SUBJACENTES	20-21
Base do acréscimo	20
Continuidade das operações	21
CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	22-44
Compreensibilidade	23
Relevância	24-28
Fiabilidade	29-36
Comparabilidade	37-40
Constrangimentos à informação relevante e fiável	41-43
Imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada	44
OS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	45-79
Posição financeira	47-49
Activos	50-56
Passivos	57-62
Capital próprio	63-66
Desempenho	67-71
Rendimentos	72-75
Gastos	76-78
Ajustamentos de manutenção do capital	79
RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	80-96
A probabilidade de benefícios económicos futuros	83
Fiabilidade da mensuração	84-86
Reconhecimento de activos	87-88
Reconhecimento de passivos	89
Reconhecimento de rendimentos	90-91
Reconhecimento de gastos	92-96
MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	97-99
CONCEITOS DE CAPITAL E DE MANUTENÇÃO DE CAPITAL	100-108
Conceitos de capital	100-101
Conceitos de manutenção de capital e da determinação do lucro	102-108

INTRODUÇÃO

Finalidade

1. O presente Quadro Conceptual estabelece os conceitos que estão na base da preparação e apresentação de demonstrações financeiras para utilizadores externos, e tem como finalidades:

- (a) ajudar aqueles que preparam demonstrações financeiras na aplicação do PGC - NIRF;
- (b) ajudar os auditores a formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas em conformidade com o PGC - NIRF; e
- (c) ajudar os utilizadores das demonstrações financeiras na interpretação da informação incluída nas demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o PGC - NIRF.

2. Este Quadro Conceptual não é uma Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro nem o seu conteúdo substitui uma qualquer Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro incluída no PGC - NIRF. Se em alguma circunstância particular existir um conflito de entendimento entre o presente Quadro Conceptual e uma Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro incluída no PGC - NIRF, a Norma prevalecerá.

Âmbito

3. O presente Quadro Conceptual aborda os seguintes assuntos:

- (a) objectivo das demonstrações financeiras;
- (b) características qualitativas que determinam a utilidade da informação constante das demonstrações financeiras;
- (c) definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais são elaboradas as demonstrações financeiras; e
- (d) dos conceitos de capital e de manutenção de capital.

4. O presente Quadro Conceptual aplica-se às demonstrações financeiras com finalidades gerais (daqui em diante referidas apenas como “demonstrações financeiras”). Estas demonstrações financeiras, que incluem as demonstrações financeiras consolidadas, são preparadas e apresentadas pelo menos uma vez por ano e visam as necessidades comuns de informação de um conjunto alargado de utilizadores. Apesar de alguns destes utilizadores poderem exigir, e terem o poder de obter, informação adicional à apresentada nas demonstrações financeiras, a maioria destes utilizadores tem que confiar nas demonstrações financeiras como a principal fonte de informação financeira e, por conseguinte, tais demonstrações financeiras devem ser preparadas e apresentadas tendo em vista as suas necessidades.

5. Relatórios financeiros com finalidades especiais, tais como declarações e cálculos efectuados para efeitos fiscais, não fazem parte do âmbito deste Quadro Conceptual.

6. As demonstrações financeiras são parte do processo de relato financeiro. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui geralmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de fluxos de caixa, uma demonstração das alterações no capital próprio e as notas descritivas, informações adicionais e mapas suplementares (em conjunto “notas explicativas”) que sejam parte das demonstrações financeiras. Porém, as demonstrações financeiras não incluem relatórios sobre a gestão dos negócios e actividade de uma entidade, elaborados pelos seus administradores ou directores, que podem estar incluídos num relatório anual global sobre a entidade.

Os utilizadores e as necessidades de informação

7. Fazem parte dos utilizadores das demonstrações financeiras, para satisfação de diferentes necessidades de informação, os actuais e os potenciais investidores, empregados, financiadores, fornecedores, clientes, governos e seus departamentos e o público em geral. Essas diferentes necessidades de informação incluem:

- (a) Investidores – as sociedades de capital de risco e os seus consultores preocupam-se com o risco inerente e com o retorno proporcionado pelos seus investimentos e necessitam de informação que os ajude a decidir se devem comprar, manter ou vender esses investimentos. Paralelamente, os detentores de capital estão também interessados em informações que os habilitem a avaliar a capacidade da entidade em pagar dividendos;
- (b) Empregados – os empregados e os seus grupos representativos estão interessados em informações sobre a estabilidade e rentabilidade das entidades para quem trabalham. Estão igualmente interessados em informações que lhes permitam avaliar a capacidade da entidade para pagar as remunerações e as pensões e em proporcionar oportunidades de emprego;
- (c) Financiadores – os financiadores estão interessados em informações que lhes permitam determinar se os empréstimos concedidos e os respectivos juros serão pagos na data do vencimento;
- (d) Fornecedores – os fornecedores, e outros credores comerciais, estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se os montantes que lhes são devidos serão pagos na data do vencimento;
- (e) Clientes – os clientes têm interesse em informação relacionada com a continuidade de uma entidade, especialmente quando têm um envolvimento de longo prazo com a entidade ou estão dela dependentes;
- (f) Governos e seus departamentos – os governos e seus departamentos estão interessados na alocação de recursos e, conseqüentemente, nas actividades da entidade. Por isso, também exigem informações com o objectivo de regular as actividades das entidades e determinar políticas fiscais, e como base para elaboração de estatísticas;
- (g) Público em geral – As entidades afectam o público em geral de várias formas. Por exemplo, as entidades podem ter uma contribuição significativa para a economia local através dos empregos que criam e do suporte aos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o público proporcionando informação sobre as tendências e desenvolvimentos recentes do crescimento da entidade e do espectro das suas actividades.

8. Se bem que todas as necessidades de informação destes utilizadores não são satisfeitas apenas através de demonstrações financeiras, há necessidades que são comuns a todos os utilizadores. Por exemplo, dado que os investidores são os fornecedores de capital de risco à entidade, a existência de demonstrações financeiras que satisfaçam as suas necessidades, satisfazem igualmente as necessidades da maioria de outros utilizadores.

9. O órgão de gestão de uma entidade é o principal responsável pela preparação e apresentação de demonstrações financeiras dessa entidade. O órgão de gestão é, também, uma parte interessada na informação contida nas demonstrações financeiras

muito embora tenha acesso a informação financeira e de gestão adicionais que o ajudam a executar as suas responsabilidades de planeamento, de tomada de decisões e de controlo. Este órgão tem a capacidade de decidir a forma e o conteúdo dessa informação adicional que vá de encontro às suas necessidades. Porém, o relato desta informação adicional não faz parte do âmbito deste Quadro Conceptual.

O OBJECTIVO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

10. O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informações sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade e que seja útil a um conjunto alargado de utilizadores para tomarem decisões económicas.

11. As demonstrações financeiras preparadas com esta finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos utilizadores. Contudo, as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação que os utilizadores possam precisar para tomarem decisões económicas dado que tais demonstrações financeiras reflectem, em grande medida, os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação não financeira.

12. As demonstrações financeiras mostram igualmente os resultados da gestão ou a responsabilidade da gestão pelos recursos que lhes foram confiados. Os utilizadores que desejem avaliar o desempenho da gestão, fazem-no para que possam tomar decisões económicas que podem incluir, por exemplo, se devem vender ou manter os seus investimentos na entidade ou se devem reeleger ou substituir os membros do órgão de gestão.

Posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira

13. As decisões económicas que são tomadas pelos utilizadores das demonstrações financeiras requerem uma avaliação da capacidade de uma entidade em gerar caixa ou equivalentes de caixa, bem como do momento e do grau de certeza da sua ocorrência. Esta capacidade revela, em última análise, a aptidão de uma entidade em pagar aos seus empregados e fornecedores, satisfazer os compromissos com os financiadores e distribuir dividendos aos detentores do capital. Os utilizadores das demonstrações financeiras estão melhor habilitados em avaliar a capacidade de uma entidade em gerar caixa ou equivalentes de caixa, se tiverem informação que dê ênfase à posição financeira, ao desempenho e às alterações na posição financeira dessa entidade.

14. A posição financeira de uma entidade é afectada pelos recursos económicos que controla, pela sua estrutura financeira, a sua liquidez e solvência, e a sua capacidade para se adaptar às mudanças no ambiente em que opera. A informação sobre os recursos económicos controlados pela entidade e a sua capacidade de, no passado, modificar estes recursos, é útil para prever a capacidade da entidade em gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro. A informação acerca da estrutura financeira é útil para prever futuras necessidades de financiamento e determinar como é que os lucros e os fluxos de caixa futuros serão distribuídos por aqueles que têm um interesse na entidade e, também, para prever qual o provável grau de sucesso que haverá na obtenção de novos financiamentos. A informação sobre a liquidez e a solvência é útil para prever a capacidade da entidade quanto ao cumprimento dos seus compromissos financeiros na data do vencimento. A liquidez refere-se à disponibilidade de caixa no futuro próximo após se tomar em consideração os

compromissos financeiros nesse período. A solvência refere-se à disponibilidade de caixa num período mais longo para satisfazer compromissos financeiros quando se vencem.

15. A informação acerca do desempenho de uma entidade, em particular quanto à sua rentabilidade, é exigida para avaliar alterações potenciais nos recursos económicos que provavelmente irá controlar no futuro e, a este respeito, a informação acerca da variabilidade do desempenho é importante. A informação acerca do desempenho é útil para prever a capacidade da entidade para gerar fluxos de caixa a partir dos seus principais recursos actuais, bem como para fazer juízos sobre a eficácia com a qual a entidade pode decidir a utilização de recursos adicionais.

16. A informação acerca das alterações na posição financeira de uma entidade é útil para avaliar as suas actividades operacionais, de investimento e de financiamento durante o período contabilístico. Esta informação é útil ao proporcionar aos utilizadores as bases para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para usar esses fluxos de caixa. Na construção de uma demonstração de alterações na posição financeira, os fundos podem ser definidos de várias formas tais como, todos os recursos financeiros, fundo de manuseio, activos líquidos ou caixa. O presente Quadro Conceptual não assume qualquer definição específica de fundos.

17. A informação acerca da posição financeira é dada principalmente no balanço. A informação acerca do desempenho é dada principalmente numa demonstração dos resultados. A informação acerca das alterações na posição financeira é dada através de uma demonstração específica.

18. As componentes das demonstrações financeiras interrelacionam-se entre si porque reflectem diferentes aspectos das mesmas transacções ou acontecimentos. Embora cada demonstração proporcione informação que é diferente das outras, nenhuma delas serve apenas um único objectivo ou proporciona toda a informação necessária para necessidades particulares de utilizadores. Por exemplo, uma demonstração dos resultados dá uma imagem incompleta do desempenho a não ser que seja usada em conjunto com o balanço e com a demonstração das alterações na posição financeira.

19. As demonstrações financeiras também incluem notas explicativas. Por exemplo, podem incluir informação adicional que é relevante para as necessidades dos utilizadores sobre itens do balanço e da demonstração dos resultados. Podem incluir divulgações sobre os riscos e incertezas que afectam a entidade e quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no balanço (por exemplo, reservas de recursos minerais). Informação sobre segmentos geográficos e de indústria, bem como sobre o efeito numa entidade da variação de preços, podem também ser divulgados na forma de informação suplementar.

PRESSUPOSTOS SUBJACENTES

Base do acréscimo

20. Para atingirem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas na base contabilística do acréscimo. De acordo com esta base, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando a caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos), e são registados na contabilidade e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos a que dizem respeito. As demonstrações financeiras preparadas na base do acréscimo dão a conhecer aos utilizadores não só as transacções passadas que envolvem

pagamentos e recebimentos de caixa, mas também as obrigações para pagamentos de caixa no futuro e os recursos que representam caixa a ser recebida no futuro. Assim, as demonstrações financeiras evidenciam o tipo de informação sobre transacções passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utilizadores para tomarem decisões económicas.

Continuidade das operações

21. As demonstrações financeiras são geralmente preparadas no pressuposto de que a entidade tem operado continuamente e que continuará a operar no futuro previsível. Assim, assume-se que a entidade não tem intenção, nem necessidade, de cessar as suas operações ou de reduzir significativamente o seu volume. Se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, a base usada deve ser divulgada.

CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

22. As características qualitativas são os atributos que fazem com que a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras seja útil para os utilizadores. As quatro características qualitativas principais são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

Compreensibilidade

23. Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é de que ela seja rapidamente compreendida pelos utilizadores. Para este objectivo, assume-se que os utilizadores têm um conhecimento razoável de negócios e actividades económicas, bem como de contabilidade, e uma vontade para analisarem a informação com razoável diligência. Contudo, a informação sobre assuntos complexos que deva ser incluída nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para o processo de decisão económica dos utilizadores, não deve ser excluída apenas com a justificação de que é demasiado difícil para alguns utilizadores a entenderem.

Relevância

24. Para ser útil, a informação deve ser relevante para as necessidades de tomadas de decisão dos utilizadores. A informação tem a qualidade de relevância quando influencia as decisões económicas dos utilizadores ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros, ou confirmando ou corrigindo avaliações suas feitas no passado.

25. As funções preditivas e confirmatórias da informação estão interrelacionadas. Por exemplo, a informação acerca do nível e da estrutura actuais do património tem valor para os utilizadores quando eles tentam prever a capacidade da entidade em aproveitar as oportunidades e em reagir a situações adversas. A mesma informação tem uma função confirmatória em relação a previsões passadas, por exemplo, sobre a forma como a entidade estaria estruturada ou sobre o resultado de operações planificadas.

26. A informação sobre a posição financeira e o desempenho passado é frequentemente usada como base para prever para o futuro a posição financeira e o desempenho bem como outros assuntos nos quais os utilizadores estão interessados, tais como pagamentos de dividendos e de salários, variações na cotação dos títulos, e a capacidade da entidade para cumprir com as suas obrigações na data do vencimento. Para ter valor preditivo, a informação não precisa de estar sob a forma de previsão explícita. A capacidade de fazer previsões a partir das demonstrações financeiras é porém melhorada pela forma através da qual a

informação sobre transacções e acontecimentos passados é apresentada. Por exemplo, o valor preditivo da demonstração dos resultados é melhorado se forem separadamente evidenciados itens de rendimentos ou gastos não usuais, anormais ou infrequentes.

Materialidade

27. A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza da informação por si só é suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, o relato de um novo segmento de negócio pode afectar a avaliação dos riscos e oportunidades que a entidade enfrenta independentemente da materialidade dos resultados alcançados pelo novo segmento no período contabilístico. Noutros casos, tanto a natureza como a materialidade são importantes como, por exemplo, os valores dos inventários por cada uma das categorias principais que são apropriados ao negócio.

28. A informação é material se a sua omissão ou incorrecção puder influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgado na circunstância particular da sua omissão ou incorrecção. Assim, a materialidade proporciona um limite ou ponto de corte não sendo uma característica qualitativa principal que a informação deve ter para ser útil.

Fiabilidade

29. Para ser útil, a informação tem que ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando está isenta de erro material ou de influências e os utilizadores dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela pretende representar ou que possa razoavelmente esperar-se que represente.

30. A informação pode ser relevante mas de tal forma não fiável em natureza ou representação que o seu reconhecimento pode ser potencialmente enganador. Por exemplo, se a validade e o valor de uma reclamação por danos estão em disputa num processo judicial, pode ser inapropriado para uma entidade reconhecer o valor da reclamação no balanço, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias do litígio.

Representação fidedigna

31. Para ser fiável, a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que pretende representar ou que possa razoavelmente esperar-se que represente. Assim, por exemplo, um balanço deve representar fidedignamente na data do relato as transacções e outros acontecimentos que resultam em activos, passivos e capital próprio da entidade que satisfaçam os critérios de reconhecimento.

32. Muita da informação financeira está sujeita ao risco de não ser (ou de ser menos do que) a representação fidedigna daquilo que pretende retratar. Isto não é devido a quaisquer incorrecções ou influências mas antes às dificuldades inerentes tanto na identificação das transacções e outros acontecimentos a mensurar, como na concepção ou aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que podem sugerir mensagens que correspondem aquelas transacções e acontecimentos. Em alguns casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens pode ser tão incerta que as entidades geralmente não os reconhecem nas demonstrações financeiras. Por exemplo, embora muitas empresas originem *goodwill* internamente no decurso do tempo, é geralmente difícil identificar ou mensurar esse *goodwill* com fiabilidade. Noutros casos, contudo, pode ser relevante reconhecer itens e divulgar o risco de erro que envolve o seu reconhecimento e mensuração.

Substância sobre a forma

33. Se a informação existe para representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que pretende representar, é necessário que essas transacções e outros acontecimentos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente a sua forma legal. A substância das transacções ou outros acontecimentos não é sempre consistente com a que é evidente da sua forma legal. Por exemplo, uma entidade pode vender um activo a uma outra entidade de tal forma que a documentação sugere que a propriedade legal é transmitida a essa outra entidade. Porém, podem existir acordos que assegurem que a entidade vendedora continua a usufruir dos benefícios económicos futuros incorporados no activo. Nestas circunstâncias, o relato da venda não representaria fidedignamente a transacção efectuada podendo até questionar-se se, de facto, existiu uma transacção.

Neutralidade

34. Para ser fiável, a informação contida nas demonstrações financeiras deve ser neutral, isto é, isenta de quaisquer influências. As demonstrações financeiras não são neutras se, através da selecção e apresentação de informação, elas influenciarem uma tomada de decisão ou um julgamento com o objectivo de atingir um resultado ou uma conclusão pré-fixados.

Prudência

35. Aqueles que preparam demonstrações financeiras têm que lidar com as incertezas que inevitavelmente afectam muitos acontecimentos e circunstâncias tais como, a dúvida sobre a cobrança de valores a receber, a vida útil estimada de instalações e equipamentos e o número de garantias que possam vir a ser reclamadas. Estas incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e quantia e através do exercício de prudência na preparação das demonstrações financeiras. A prudência é a inclusão de um grau de cautela no exercício dos julgamentos necessários para a elaboração das estimativas em condições de incerteza de tal forma que os activos e os rendimentos não sejam sobrevalorizados e os passivos e os gastos não sejam subvalorizados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a constituição de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subvalorização intencional de activos e rendimentos ou a sobrevalorização intencional de passivos e gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, conseqüentemente, não teriam a qualidade da fiabilidade.

Plenitude

36. Para que seja fiável, a informação constante das demonstrações financeiras deve ser completa dentro dos limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode originar que a informação seja falsa ou incorrecta e, assim, não fiável e deficiente em termos da sua relevância.

Comparabilidade

37. Os utilizadores devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade no decurso do tempo a fim de identificarem tendências na posição financeira e no desempenho dessa entidade. Os utilizadores devem igualmente ser capazes de comparar a informação financeira de diferentes entidades a fim de avaliar a sua posição relativa quanto à posição financeira, desempenho e variações na posição financeira. Por conseguinte, a mensuração e a apresentação dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos iguais devem ser efectuadas de forma consistente na entidade, no decurso do tempo nessa entidade, e de forma consistente para diferentes entidades.

38. Uma implicação relevante da característica qualitativa da comparabilidade é a de que os utilizadores sejam informados das políticas contabilísticas adoptadas na preparação das demonstrações financeiras, das alterações dessas políticas e dos efeitos dessas alterações. Os utilizadores devem ser capazes de identificar diferenças entre políticas contabilísticas adoptadas pela mesma entidade de período para período, e por diferentes entidades, em relação a transacções e outros acontecimentos de igual natureza. O cumprimento das Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro, incluindo a divulgação das políticas contabilísticas adoptadas pela entidade, ajuda a atingir a característica qualitativa da comparabilidade.

39. A comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade e não deve ser permitido que se torne um impedimento à introdução de normas contabilísticas mais desenvolvidas. Não é apropriado que uma entidade continue a contabilização de uma transacção ou outro acontecimento da mesma forma, se a política adoptada não mantiver as características qualitativas de relevância e de fiabilidade. Também não é apropriado que uma entidade não altere as suas políticas contabilísticas quando existem alternativas mais relevantes e fiáveis.

40. Dado que os utilizadores querem comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade ao longo do tempo, é importante que as demonstrações financeiras mostrem a informação correspondente de períodos anteriores.

Constrangimentos à informação relevante e fiável*Oportunidade*

41. Se existir um atraso não justificado no relato da informação esta pode perder a sua relevância. O órgão de gestão pode ter que ponderar os méritos relativos do relato em tempo oportuno com a prestação de informação fiável. Para prestar informação em tempo oportuno, pode ser muitas vezes necessário fazer o relato antes de todos os aspectos de uma transacção ou outro acontecimento serem conhecidos diminuindo, assim, a fiabilidade. Ao contrário, se o relato for atrasado até que todos esses aspectos sejam conhecidos, a informação será muito mais fiável mas de pouca utilidade para os utilizadores que, entretanto, tiveram que tomar decisões. Para se atingir um equilíbrio entre a relevância e a fiabilidade, a consideração mais relevante a ter em conta é a de como melhor satisfazer as necessidades dos utilizadores na tomada de decisões económicas.

Equilíbrio entre benefício e custo

42. O equilíbrio entre benefício e custo é mais um constrangimento subtil do que uma característica qualitativa. Os benefícios resultantes da informação devem exceder os custos de a prestar. Porém, a avaliação dos benefícios e custos é em larga medida um processo de julgamento. Adicionalmente, os custos não recaem necessariamente nos utilizadores que usufruem dos benefícios, pois os benefícios podem também ser usufruídos por outros utilizadores que não aqueles para quem a informação é preparada. Por exemplo, a prestação de mais informação a financiadores pode reduzir os custos dos empréstimos de uma entidade. Por estas razões é difícil aplicar o teste custo/benefício em qualquer caso particular, mas os preparadores e os utilizadores das demonstrações financeiras devem estar cientes deste constrangimento.

Equilíbrio entre as características qualitativas

43. Na prática, é muitas vezes necessário um equilíbrio entre as características qualitativas. O objectivo é, geralmente, o de

conseguir um equilíbrio apropriado entre todas as características de forma a atingir o objectivo das demonstrações financeiras. A importância relativa das características em diferentes circunstâncias é uma questão de julgamento profissional.

Imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada

44. As demonstrações financeiras são frequentemente descritas como mostrando uma imagem verdadeira e apropriada, ou uma apresentação apropriada, da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade. Muito embora o presente Quadro Conceptual não lide directamente com estes conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e de normas contabilísticas apropriadas, resulta geralmente na existência de demonstrações financeiras que expressam o que é comumente entendido como a imagem verdadeira e apropriada, ou como a apresentação apropriada, de tal informação.

OS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

45. As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e outros acontecimentos agrupando-os em grandes classes conforme as suas características económicas. Estas grandes classes são chamados os elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e o capital próprio. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração das variações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e variações nos elementos do balanço e, assim, o presente Quadro Conceptual não identifica quaisquer elementos que sejam únicos para esta demonstração.

46. A apresentação destes elementos no balanço e na demonstração dos resultados implica um processo de sub-classificação. Por exemplo, os activos e os passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função no negócio da entidade a fim de mostrarem a informação da forma mais útil aos utilizadores para tomarem decisões económicas.

Posição financeira

47. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira são os activos, os passivos e o capital próprio e são definidos como segue:

- (a) Um activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
- (b) Um passivo é uma obrigação presente da entidade resultante de acontecimentos passados, de cuja liquidação se espera que resultem para a entidade saídas de recursos incorporando benefícios económicos; e
- (c) O capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzidos todos os passivos.

48. As definições de um activo e de um passivo identificam as suas características essenciais mas não pretendem especificar os critérios que necessitam ser satisfeitos antes de serem reconhecidos no balanço. Assim, as definições abarcam itens que não são reconhecidos como activos ou passivos no balanço porque não satisfazem os critérios para reconhecimento referidos

nos parágrafos 80 a 96. Em particular, a expectativa de que benefícios económicos futuros fluirão de, ou para, a entidade, deve ser suficientemente certa para cumprir o critério de probabilidade referido no parágrafo 83, antes de o activo ou o passivo ser reconhecido.

49. Ao avaliar se um item satisfaz as definições de activo, de passivo ou de capital próprio, deve ser dada atenção à substância e realidade económica inerente e não somente à sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso das locações financeiras, a substância e a realidade económica são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado durante a maior parte da sua vida útil, por contrapartida da assunção de uma obrigação para pagar por aquele direito uma quantia aproximada do justo valor do activo e respectivos encargos financeiros. Consequentemente, a locação financeira dá lugar a itens que satisfazem as definições de activo e de passivo e são como tal reconhecidos no balanço do locatário.

Activos

50. O benefício económico futuro incorporado num activo é o potencial para contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Este potencial pode ser o potencial produtivo que faz parte das actividades operacionais da entidade mas pode também tomar a forma de algo convertível em caixa ou equivalente de caixa. Pode ainda ser a capacidade de reduzir saídas de caixa como, por exemplo, no caso de uma redução dos custos de produção por utilização de processos alternativos de fabrico.

51. Uma entidade emprega geralmente os seus activos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer as necessidades e desejos de clientes. Porque estes bens e serviços satisfazem as necessidades de clientes, estes estão dispostos a pagá-los e, assim, contribuir para o fluxo de caixa da entidade. A caixa em si mesma presta um serviço à entidade dado o seu domínio em relação a outros recursos.

52. Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a entidade de várias formas. Assim, um activo pode ser:

- (a) usado isoladamente ou combinado com outros activos na produção de bens e serviços para serem vendidos pela entidade;
- (b) trocado por outros activos;
- (c) usado para liquidar uma obrigação; e
- (d) distribuído pelos detentores de capital da entidade.

53. Muitos activos, como os terrenos e edifícios, as instalações e os equipamentos têm forma física. Contudo, a forma física não é essencial para a existência de um activo e, assim, as patentes e os direitos de autor, por exemplo, são activos se deles forem esperados benefícios económicos futuros que fluam para a entidade e se forem por ela controlados.

54. Muitos activos, como as contas a receber e os terrenos e edifícios, estão associados a direitos legais incluindo o direito de propriedade. Na determinação da existência de um activo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por exemplo, um edifício detido através de locação é um activo se a entidade controlar os benefícios que se espera fluam do edifício. Embora a capacidade de uma entidade para controlar benefícios seja geralmente resultado de direitos legais, um item pode contudo satisfazer a definição de activo mesmo quando não existe controlo legal. Por exemplo, o *know-how* obtido de uma actividade de desenvolvimento pode satisfazer a definição de activo quando, mantendo esse *know-how* secreto, a entidade controla os benefícios que se espera que dele fluam.

55. Os activos de uma entidade resultam de transacções e de outros acontecimentos passados. As entidades geralmente obtêm activos através de aquisição ou produção, mas outras transacções e acontecimentos podem dar origem a activos como, por exemplo, quando são recebidos do governo terrenos como parte de um programa para encorajar o desenvolvimento económico numa área e para a descoberta de jazigos minerais. Transacções ou acontecimentos que se espera ocorram no futuro não dão, por si só, direito à existência de activos e assim, por exemplo, a intenção para adquirir mercadorias não satisfaz, por si só, a definição de activo.

56. Existe uma forte associação entre dispêndios efectuados e activos gerados mas ambas as situações nem sempre são coincidentes. Assim, quando uma entidade efectua um dispêndio, isto pode proporcionar evidência de que foram procurados benefícios económicos futuros mas não é prova conclusiva de que um item tenha satisfeito a definição de activo. Similarmente, a ausência de dispêndio não exclui o facto de um item poder satisfazer a definição de um activo e assim tornar-se candidato a reconhecimento no balanço. Por exemplo, itens que tenham sido doados à entidade podem satisfazer a definição de activo.

Passivos

57. Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tem uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou actuar de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário. Este é geralmente o caso, por exemplo, das quantias a pagar por bens ou serviços recebidos. Porém, também surgem obrigações resultantes da prática normal dos negócios, dos costumes e do desejo de manter boas relações comerciais e actuar de forma justa. Se, por exemplo, uma entidade adoptar uma política para rectificar deficiências nos seus produtos mesmo quando essas deficiências apareceram depois do período de garantia ter terminado, os montantes que se espera sejam dispendidos com respeito a bens já vendidos são considerados passivos.

58. Deve ser feita uma distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. A decisão do órgão de gestão de uma entidade para adquirir activos no futuro não dá lugar, por si só, à constituição de uma obrigação presente. Uma obrigação surge geralmente apenas quando o activo é entregue ou a entidade assina um acordo irrevogável para adquirir o activo. Neste último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências económicas pela falha no cumprimento da obrigação por, por exemplo, estar prevista uma penalidade substancial, deixa a entidade com pouca ou nenhuma margem para evitar a saída de recursos para outra entidade.

59. A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente a entrega de recursos incorporando benefícios económicos a fim de satisfazer o que a outra parte reclama. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de várias formas, como por exemplo:

- (a) pagamento de caixa;
- (b) transferência de outros activos;
- (c) prestação de serviços;
- (d) substituição de uma obrigação por outra; ou
- (e) conversão da obrigação em capital próprio.

60. Uma obrigação pode também ser extinguida por outros meios tal como no caso em que um credor abdica ou desiste dos seus direitos.

61. Os passivos resultam de transacções ou outros acontecimentos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão lugar a contas a pagar (a não ser que tenham sido pagos adiantadamente ou contra a sua entrega), e o recebimento de um empréstimo bancário resulta na obrigação de o reembolsar ao banco. Uma entidade pode também reconhecer como um passivo futuros descontos baseados nas compras anuais dos clientes. Neste caso, a venda de bens no passado é a transacção que dá origem a esse passivo.

62. Alguns passivos podem apenas ser mensurados através da utilização de um nível significativo de estimativa. Estes passivos são muitas vezes descritos como provisões. Quando uma provisão é uma obrigação presente e satisfaz a definição de passivo referida no parágrafo 47, tal provisão é considerada um passivo mesmo se o montante tiver que ser estimado. São exemplos, as provisões para pagamento de garantias, e as provisões para cobertura de responsabilidades com pensões.

Capital próprio

63. Embora o capital próprio seja definido no parágrafo 47 como um valor residual, pode ser sub classificado no balanço. Por exemplo, numa entidade, o capital social, os resultados transitados, as reservas livres e as reservas que representem ajustamentos de manutenção de capital podem ser apresentadas separadamente. Estas classificações podem ser importantes para as necessidades de tomada de decisão dos utilizadores das demonstrações financeiras quando elas indicam restrições legais (ou outras) da entidade em poder distribuir ou aplicar o seu capital próprio. Podem igualmente reflectir o facto de terceiros detentores de capital poderem ter direitos distintos em relação ao recebimento de dividendos ou do reembolso do capital próprio.

64. A constituição de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou pela lei a fim de dar maior protecção à entidade e aos seus credores contra a ocorrência e aos efeitos de prejuízos. Outras reservas podem ser constituídas se as leis fiscais nacionais derem isenções de, ou reduções em, responsabilidades fiscais quando forem feitas transferências para tais reservas. A existência e dimensão destas reservas é uma informação que pode ser importante para as necessidades de tomada de decisão dos utilizadores das demonstrações financeiras. As transferências para estas reservas correspondem a apropriações de resultados e não a gastos.

65. A quantia que o capital próprio revela no balanço depende da mensuração dos activos e dos passivos. Geralmente, o total do capital próprio apenas por coincidência corresponde ao valor de mercado global das acções da entidade ou do valor total que poderia ser obtido através da venda fragmentada dos activos líquidos da entidade, ou da venda global da própria entidade em actividade contínua.

66. As actividades comerciais, industriais e outras são muitas vezes exercidas por entidades como empresários individuais, parcerias e vários tipos de entidades governamentais. O enquadramento legal e de regulação destas entidades é muitas vezes diferente do que é aplicado às sociedades. Por exemplo, podem existir poucas ou nenhuma restrições à distribuição aos detentores de capital das quantias constantes do capital próprio. Apesar disso, a definição de capital próprio e os outros aspectos relativos a esta matéria incluídos neste Quadro Conceptual são apropriados para estas entidades.

Desempenho

67. O lucro é frequentemente usado para medir o desempenho ou como base para medir outros indicadores tais como o retorno de um investimento ou o resultado por acção. Os elementos

directamente relacionados com a mensuração do lucro são os rendimentos e os gastos. O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e dos gastos e, conseqüentemente, do resultado dependem, em parte, dos conceitos de capital e de manutenção de capital usados na preparação das demonstrações financeiras que estão referidos nos parágrafos 100 a 108.

68. Os elementos dos rendimentos e dos gastos são definidos como segue:

- (a) Rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contábilístico sob a forma de entradas ou aumentos de activos ou de diminuições de passivos que resultam em aumentos do capital próprio para além das contribuições dos detentores de capital; e
- (b) Gastos são reduções nos benefícios económicos durante o período contábilístico sob a forma de saídas ou diminuições de activos ou de aumentos de passivos que resultam em reduções do capital próprio para além das distribuições aos detentores de capital.

69. As definições de rendimentos e de gastos identificam as suas características principais mas não pretendem especificar os critérios que necessitam ser satisfeitos antes de serem reconhecidos nas demonstrações financeiras. Os critérios para reconhecimento dos rendimentos e dos gastos estão referidos nos parágrafos 90 a 96.

70. Os rendimentos e os gastos podem ser apresentados na demonstração dos resultados em diferentes formas para que possa ser proporcionada informação que seja relevante para efeitos da tomada de decisões económicas. Por exemplo, é prática comum distinguir os itens de rendimentos e de gastos que resultam do decurso das actividades normais da entidade dos que resultam de outras actividades. Esta distinção é feita na base de que a origem de um item é relevante na avaliação da capacidade da entidade para gerar no futuro caixa e equivalentes de caixa. Por exemplo, actividades secundárias como a venda de um investimento de longo prazo provavelmente não ocorrem com regularidade. Quando a distinção é feita nesta base, deve ser tomada em consideração a natureza da entidade e as suas operações pois itens que resultam da actividade normal de uma entidade podem resultar de uma actividade ocasional noutra entidade.

71. A distinção entre itens de rendimentos e de gastos e a sua combinação em diferentes formas também permite que se evidenciem várias medidas do desempenho da entidade com diferentes níveis de informação. Por exemplo, a demonstração dos resultados pode mostrar a margem bruta, o resultado das actividades normais antes e depois de impostos e o resultado líquido.

Rendimentos

72. A definição de rendimento engloba quer os réditos quer os ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades normais de uma entidade e são referidos por vários nomes incluindo vendas, honorários, dividendos, *royalties* e rendas.

73. Os ganhos representam outros itens que satisfazem a definição de rendimento e podem ou não resultar da actividade normal da entidade. Os ganhos representam aumentos dos benefícios económicos e não são, pela sua natureza, diferentes do rédito. Daqui que não seja visto como um elemento separado neste Quadro Conceptual.

74. Os ganhos incluem, por exemplo, os que resultam da venda de activos não correntes. A definição de rendimento também

inclui ganhos não realizados como, por exemplo, os que resultam da revalorização de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos de valor de activos de longo prazo como, por exemplo, a revalorização de activos tangíveis. Quando os ganhos são reconhecidos na demonstração dos resultados, são geralmente mostrados numa linha separada porque o seu conhecimento é útil para efeito da tomada de decisões económicas. Os ganhos são geralmente apresentados líquidos dos correspondentes gastos.

75. Vários tipos de activos são recebidos ou aumentados através de rendimentos como, por exemplo, caixa, contas a receber e bens e serviços recebidos por troca de bens e serviços fornecidos. Os rendimentos podem também resultar da liquidação de responsabilidades como no caso de uma entidade que fornece bens e serviços a um financiador para liquidar uma obrigação de reembolso de um empréstimo em dívida.

Gastos

76. A definição de gasto engloba as perdas bem como os custos que provêm do decurso das actividades normais da entidade e que incluem, por exemplo, o custo das vendas, as remunerações ao pessoal e as amortizações. Geralmente têm a forma de saídas ou reduções de activos como caixa e equivalentes de caixa, inventários, instalações e equipamentos.

77. As perdas representam outros itens que satisfazem a definição de gastos e podem ou não resultar do decurso das actividades normais da entidade. As perdas representam reduções dos benefícios económicos e não são, pela sua natureza, diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistos como um elemento separado neste Quadro Conceptual.

78. As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de incêndios e inundações ou as que resultam da venda de activos não correntes. A definição de gasto também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as que resultam dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda em relação a empréstimos de uma entidade que os obteve nessa moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração dos resultados, são geralmente mostradas em linha separada porque o seu conhecimento é útil para efeitos da tomada de decisões económicas. As perdas são geralmente apresentadas líquidas dos correspondentes rendimentos.

Ajustamentos de manutenção do capital

79. A revalorização ou reexpressão de activos e passivos tem como consequência aumentos ou reduções no capital próprio. Apesar de estes aumentos ou reduções satisfazerem a definição de rendimentos e gastos, os mesmos não são incluídos da demonstração dos resultados de acordo com alguns conceitos de manutenção de capital. Em vez disso, estes itens são incluídos no capital próprio como ajustamentos de manutenção de capital ou excedentes de revalorização. Estes conceitos de manutenção de capital estão referidos nos parágrafos 100 a 108 deste Quadro Conceptual.

RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

80. O reconhecimento é o processo de incorporar no balanço ou na demonstração dos resultados um item que satisfaz a definição de um elemento e cumpre com os critérios de reconhecimento referidos no parágrafo seguinte. O reconhecimento envolve a representação do item por escrito e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que

satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço e na demonstração dos resultados, e o não reconhecimento desses itens não é substituído por divulgações das políticas contabilísticas adoptadas nem por notas ou outra informação explicativa.

81. Um item que satisfaz a definição de um elemento deve ser reconhecido se:

- (a) for provável que um qualquer benefício económico futuro associado ao item flua para, ou de, a entidade; e
- (b) o item tem um valor que pode ser mensurado com fiabilidade.

82. Quando se avalia se um item satisfaz estes critérios e, portanto, se o item se qualifica para reconhecimento nas demonstrações financeiras, devem ser tidas em conta as considerações feitas quanto à materialidade nos parágrafos 27 e 28. A inter relação entre os elementos significa que um item que satisfaz a definição e os critérios de reconhecimento de um determinado elemento, por exemplo, um activo, exige automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, um rendimento ou um passivo.

Probabilidade de benefícios económicos futuros

83. O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para se referir ao grau de incerteza de que os benefícios económicos futuros associados ao item fluam para, ou da, entidade. Este conceito está em consonância com a incerteza que caracteriza o ambiente no qual a entidade opera. As avaliações do grau de incerteza associadas ao fluxo de benefícios económicos futuros são feitas com base nas evidências disponíveis quando as demonstrações financeiras são preparadas. Por exemplo, quando é provável que um valor a receber de uma entidade é pago, então, não havendo qualquer evidência em contrário, justifica-se o reconhecimento do valor a receber como um activo. Para uma população alargada de valores a receber, contudo, é provável que exista algum grau de incobrabilidade e, assim, deve ser reconhecido um gasto que represente a redução esperada dos benefícios económicos.

Fiabilidade da mensuração

84. O segundo critério para o reconhecimento de um item é o de que esse item tenha um valor que possa ser mensurado com fiabilidade conforme referido nos parágrafos 29 a 36 do presente Quadro Conceptual. Em muitos casos, esse valor tem que ser estimado e o uso de estimativas razoáveis é uma parte da preparação das demonstrações financeiras e não prejudicam a sua fiabilidade. Porém, quando não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não é reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados. Por exemplo, o ganho expectável de uma acção judicial pode satisfazer ambas as definições de activo e rendimento bem como o critério da probabilidade para reconhecimento. Contudo, se não for possível atribuir um valor à acção com fiabilidade, não deve ser reconhecido como activo ou rendimento mas a existência da acção deve ser divulgada nas notas, quadros ou informação suplementar.

85. Um item que, numa determinada data, não satisfaz os critérios de reconhecimento referidos no parágrafo 81, pode ser reconhecido numa data posterior em resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes àquela primeira data.

86. Um item que tem as características essenciais de um elemento mas não satisfaz os critérios para reconhecimento pode, apesar disso, ter que ser divulgado nas notas, quadros ou informação suplementar. Isto é apropriado quando o

conhecimento do item é considerado relevante para a avaliação da posição financeira, desempenho e variações na posição financeira de uma entidade pelos utilizadores das demonstrações financeiras.

Reconhecimento de activos

87. Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade e o activo tem um valor que pode ser mensurado com fiabilidade.

88. Um activo não é reconhecido no balanço quando for considerado improvável que do dispêndio suportado não fluirão para a entidade benefícios económicos para além do período contabilístico corrente. Pelo contrário, uma transacção destas resulta no reconhecimento de um gasto na demonstração dos resultados. Este tratamento não significa que a intenção do órgão de gestão para fazer o dispêndio tenha sido outra que não a de gerar benefícios económicos futuros para a entidade, ou que o órgão de gestão se tenha enganado. A única implicação é a de que o grau de certeza que benefícios económicos fluirão para a entidade, para além do período corrente, é insuficiente para justificar o reconhecimento de um activo.

Reconhecimento de passivos

89. Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que haverá saída de recursos incorporando benefícios económicos que resultarão da liquidação de uma obrigação presente e a quantia pela qual a liquidação terá lugar pode ser mensurada com fiabilidade. Na prática, as obrigações relativas a contratos que não tenham sido executadas em igual proporcionalidade (por exemplo, passivos por mercadorias encomendadas mas ainda não recebidas) não são reconhecidas como passivos nas demonstrações financeiras. Contudo, estas obrigações podem satisfazer a definição de passivo e qualificar-se para reconhecimento nas demonstrações financeiras desde que os critérios de reconhecimento sejam cumpridos nestas circunstâncias particulares. Em tais circunstâncias, o reconhecimento do passivo implica o reconhecimento do correspondente activo ou gasto.

Reconhecimento de rendimentos

90. Os rendimentos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha havido um aumento de benefícios económicos futuros, que pode ser mensurado com fiabilidade, em resultado de um aumento de um activo ou da redução de um passivo. Com efeito, isto significa que o reconhecimento de rendimentos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumentos do activo ou de reduções do passivo (por exemplo, o aumento líquido de activos que resulta da venda de bens ou serviços, ou a redução de passivos que resulta da liquidação de uma conta a pagar).

91. Os procedimentos geralmente adoptados na prática para o reconhecimento de rendimentos (por exemplo, o requisito de que o rédito deve gerar um ganho), são aplicações dos critérios de reconhecimento incluídos neste Quadro Conceptual. Tais procedimentos estão geralmente direccionados para restringir o reconhecimento como rendimento àqueles itens que podem ser mensurados com fiabilidade e têm um grau suficiente de certeza.

Reconhecimento de gastos

92. Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha havido uma redução de benefícios económicos futuros, que pode ser mensurada com fiabilidade, em resultado de uma redução de um activo ou do aumento de um

passivo. Com efeito, isto significa que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de reduções do activo ou de aumentos do passivo (por exemplo, o registo de direitos dos empregados ou a amortização de um equipamento).

93. Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de uma correlação directa entre os custos suportados e os proveitos obtidos de itens específicos de rendimentos. Este processo, designado geralmente por *matching* entre custos e proveitos (ou gastos e rendimentos), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de rendimentos e de gastos que resultam directa e conjuntamente da mesma transacção ou outro acontecimento. Por exemplo, as várias componentes do gasto que compõem o custo das mercadorias vendidas são reconhecidas ao mesmo tempo que o rendimento que resulta da venda das mercadorias. Contudo, a aplicação do conceito do *matching* nos termos deste Quadro Conceptual não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.

94. Quando os benefícios económicos esperados ocorrem em vários períodos contabilísticos e a correlação com os rendimentos apenas pode ser determinada indirectamente ou de forma geral, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados numa base racional e sistemática de um processo de alocação. Isto é muitas vezes necessário no reconhecimento de gastos associados ao uso de activos tais como, terrenos, edifícios, equipamentos, *goodwill*, patentes e marcas registadas e, nestes casos, o gasto é designado por amortização. Estes processos de alocação servem para reconhecer os gastos nos períodos contabilísticos nos quais os benefícios económicos associados e estes itens são consumidos ou se extinguem.

95. Um gasto é reconhecido imediatamente na demonstração dos resultados quando um dispêndio não produz benefícios económicos futuros ou quando, e até ao momento em que, os benefícios económicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento como um activo no balanço.

96. Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que um passivo é suportado sem o reconhecimento de um activo como, por exemplo, no caso de um passivo que tem origem na prestação de uma garantia de um produto.

MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

97. A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidas e mostradas no balanço e na demonstração dos resultados. Este processo envolve a selecção de bases específicas de mensuração.

98. Várias bases de mensuração são aplicadas nas demonstrações financeiras em diferentes níveis e combinações incluindo as seguintes:

- (a) Custo histórico – Os activos são registados pela quantia de caixa ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir na data da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia relativa ao que se recebeu por troca da obrigação e, em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre os lucros), pelas quantias de caixa ou equivalentes de caixa que se espera pagar para satisfazer a obrigação no decurso normal dos negócios;

- (b) Custo corrente – Os activos são mostrados pela quantia de caixa ou equivalentes de caixa que teria que ser paga se o mesmo activo ou um activo equivalente fosse adquirido actualmente. Os passivos são mostrados pelo valor não descontado de caixa ou equivalentes de caixa que seria necessário para liquidar a obrigação actualmente;
- (c) Valor realizável (ou de liquidação) – Os activos são mostrados pela quantia de caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos actualmente através da venda do activo. Os passivos são mostrados pelos seus valores de liquidação, isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se esperam pagar para satisfazer a obrigação no decurso normal dos negócios; e
- (d) Valor presente – Os activos são mostrados pelo valor presente descontado dos futuros fluxos de entradas de caixa líquidos que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são mostrados pelo valor presente descontado dos futuros fluxos de saídas de caixa líquidos que se espera serem necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.

99. A base de mensuração mais frequentemente usada pelas entidades na preparação das suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Esta base é usualmente combinada com outras bases de mensuração. Por exemplo, os inventários são geralmente mostrados pelo valor mais baixo entre o valor de custo e o valor realizável líquido, os títulos negociáveis podem ser mostrados pelo valor de mercado e as responsabilidades com pensões pelo seu valor presente. Adicionalmente, algumas entidades adoptam a base do custo corrente pelo facto de o modelo do custo histórico não dar resposta ao tratamento dos efeitos das variações de preços em activos não monetários.

CONCEITOS DE CAPITAL E DE MANUTENÇÃO DE CAPITAL

Conceitos de capital

100. A maioria das entidades adopta um conceito financeiro de capital na preparação das suas demonstrações financeiras. De acordo com um conceito financeiro de capital (como, por exemplo, capital investido ou poder de compra investido), capital é sinónimo de activos líquidos ou capital próprio da entidade. De acordo com um conceito físico de capital (como, por exemplo, capacidade operacional), capital significa a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, no número de unidades produzidas por dia.

101. A selecção do conceito de capital apropriado à entidade deve ser baseada nas necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras. Assim, deve ser adoptado um conceito financeiro de capital se os utilizadores das demonstrações financeiras estiverem principalmente interessados no valor nominal do capital investido ou no poder de compra do capital investido. Se, porém, o interesse fundamental dos utilizadores for a capacidade operacional da entidade, deve ser adoptado um conceito físico de capital. O conceito seleccionado indica o objectivo a ser atingido no apuramento do lucro, mesmo quando há dificuldades de mensuração para tornar o conceito operativo.

Conceitos de manutenção de capital e do apuramento do lucro

102. Os conceitos de capital indicados no parágrafo 100 dão lugar aos conceitos de manutenção de capital seguintes:

- (a) Manutenção de capital financeiro – De acordo com este conceito, o lucro é obtido somente quando a quantia

financeira (ou quantia de caixa) dos activos líquidos no final do período exceder a quantia financeira (ou quantia de caixa) dos activos líquidos no início do período depois de excluir as contribuições de, e as distribuições aos, detentores de capital durante o período. A manutenção de capital financeiro pode ser medido tanto em unidades monetárias nominais como em unidades de poder de compra constante; e

- (b) Manutenção de capital físico – De acordo com este conceito, o lucro é obtido somente quando a capacidade produtiva física (ou capacidade operacional) da entidade, ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade, no final do período, exceder a capacidade produtiva física no início do período depois de excluir as contribuições de, e as distribuições aos, detentores de capital durante o período.

103. O conceito de manutenção de capital estabelece a forma como uma entidade define o capital que pretende manter e é a ponte entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque dá o ponto de referência através do qual o lucro é apurado. É um pré requisito para distinguir entre a rentabilidade do capital de uma entidade e o reembolso do capital dessa entidade. Apenas entradas de activos superiores às quantias necessárias para manter o capital é que são vistos como lucro e, como tal, como rentabilidade do capital. Deste modo, o lucro é a quantia residual que se apura depois de os gastos (incluindo os ajustamentos de manutenção de capital quando aplicável) terem sido deduzidos dos rendimentos. Se os gastos excederem os rendimentos, a quantia residual que se apura é um prejuízo.

104. O conceito de manutenção de capital físico exige a adopção do custo corrente como base de mensuração. O conceito de manutenção de capital financeiro, porém, não exige o uso de uma base específica de mensuração e a selecção dessa base de mensuração está dependente do tipo de capital financeiro que a entidade pretende manter.

105. A diferença principal entre os dois conceitos de manutenção de capital é o tratamento dos efeitos das variações nos preços dos activos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade mantém o seu capital quando tem o mesmo capital no início e no final do período. Qualquer quantia excedente à que é exigida para manter de capital no início do período é lucro.

106. De acordo como o conceito de manutenção de capital financeiro quando o capital é definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do valor do capital nominal durante o período. Assim, os aumentos nos preços dos activos detidos no período, convencionalmente denominados ganhos retidos ou potenciais, são, conceptualmente, lucros. Contudo, tais lucros não podem ser reconhecidos como tal até que tenham sido cedidos através de uma transacção. Quando o conceito de manutenção de capital financeiro é definido em termos de unidades de poder de compra constante, o lucro representa o aumento no poder de compra investido no período. Por conseguinte, apenas a parte do aumento dos preços dos activos que excede o aumento nos preços em termos gerais é considerado como lucro. O resto do aumento é tratado como um ajustamento de manutenção de capital e, como tal, como parte do capital próprio.

107. De acordo com o conceito de manutenção de capital físico quando o capital é definido em termos da capacidade produtiva física, o lucro representa o aumento nesse capital

durante o período. Todas as variações de preços que afectam os activos e passivos da entidade são vistos como variações na mensuração da capacidade produtiva física da entidade. Consequentemente, essas variações são tratadas como ajustamentos de manutenção de capital que são parte do capital próprio e não parte do lucro.

108. A selecção das bases de mensuração e do conceito de manutenção de capital determinam o modelo contabilístico usado na preparação das demonstrações financeiras. Modelos contabilísticos diversos mostram diferentes graus de relevância e de fiabilidade e, tal como noutras áreas, o órgão de gestão deve procurar o equilíbrio entre a relevância e a fiabilidade.

CAPÍTULO 1.3

Regras para a primeira aplicação do PGC - NIRF

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
INTRODUÇÃO	1-3
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	4-8
Data de transição	4
Balanço de abertura	5
Políticas contabilísticas	6-8
EXCEPÇÕES	9-25
Isenções	10-18
Proibições	19-25
APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO	26-29
Informação comparativa	26
Explicação da transição para o PGC – NIRF	27-29

INTRODUÇÃO

1. O presente capítulo estabelece as regras e procedimentos que uma entidade deve aplicar no primeiro período contabilístico em que adopte o PGC - NIRF. Tais regras e procedimentos devem ser aplicados nas primeiras demonstrações financeiras preparadas pela entidade de acordo com o PGC - NIRF.

2. O objectivo destas regras e procedimentos é o de assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, preparadas de acordo com o PGC - NIRF, contêm informação de elevada qualidade que:

- é transparente para os utilizadores e é comparável em todos os períodos contabilísticos apresentados;
- proporciona um ponto de partida adequado para a contabilização das transacções e outros acontecimentos em conformidade com o PGC - NIRF; e
- pode ser preparada a um custo que não excede os benefícios.

3. As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade que estão em conformidade com o PGC - NIRF são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adopta o presente normativo contabilístico, para o que deve emitir uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras de que as mesmas se conformam com o PGC - NIRF.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Data de transição

4. Para efeitos de aplicação do PGC - NIRF, a data de transição é o primeiro dia do período contabilístico mais antigo que uma entidade apresenta para efeitos comparativos quando prepara as primeiras demonstrações financeiras em conformidade com o PGC - NIRF.

Balanço de abertura

5. Uma entidade deve preparar e apresentar um balanço de abertura de acordo com o PGC - NIRF na data de transição. Este é o ponto de partida da sua contabilização em conformidade com o PGC - NIRF e servirá como balanço comparativo nas primeiras demonstrações financeiras emitidas em conformidade com o PGC - NIRF.

Políticas contabilísticas

6. Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas no balanço de abertura e em todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o PGC - NIRF.

7. Excepto nos casos referidos nos parágrafos 9 a 25 uma entidade deve, no seu balanço de abertura em conformidade com o PGC - NIRF:

- (a) reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelo PGC - NIRF;
- (b) não reconhecer itens como activos ou passivos se o PGC - NIRF não permitir o reconhecimento;
- (c) reclassificar itens que reconheceu em conformidade com o normativo contabilístico anterior 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 em conformidade com o PGC - NIRF; e
- (d) aplicar o PGC - NIRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

8. As políticas contabilísticas que uma entidade aplica no seu balanço de abertura em conformidade com o PGC - NIRF podem diferir daquelas que usou para a mesma data usando o normativo contabilístico anterior. Os ajustamentos daí resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data da transição para o PGC - NIRF e consequentemente, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados transitados (ou, se apropriado, noutra categoria de capital próprio) à data da transição para o PGC - NIRF.

EXCEPÇÕES

9. O princípio base para a apresentação do balanço de abertura na data de transição é o de que tal apresentação é feita em conformidade com o PGC - NIRF. Porém, existem excepções a este princípio consubstanciadas no seguinte:

- (a) isenções de alguns requisitos das Normas; e
- (b) proibições à aplicação retrospectiva de alguns requisitos das Normas.

Isenções

10. Face a situações concretas com que uma entidade se pode deparar aquando da transição para o PGC - NIRF, a entidade pode optar pelo uso de uma ou mais das seguintes isenções:

- (a) concentrações de actividades empresariais;
- (b) justo valor ou revalorização como custo considerado;
- (c) benefícios dos empregados;
- (d) activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- (e) designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos; e
- (f) custos de empréstimos obtidos.

Concentrações de actividades empresariais

11. Uma entidade pode optar, aquando da primeira aplicação do PGC - NIRF, por não aplicar a NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais a concentrações passadas. Contudo, caso a entidade opte pela aplicação da NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais, deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais e deve também aplicar a NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos.

12. Caso uma entidade opte por não aplicar a NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais retrospectivamente a uma concentração de actividades empresariais passada, as consequências para essa concentração de actividades empresariais serão as seguintes:

- (a) a entidade deve manter a mesma classificação que tinha nas demonstrações financeiras preparadas segundo o normativo contabilístico anterior;
- (b) a entidade deve reconhecer, à data da transição, todos os seus activos e passivos que foram adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais passada, com excepção de alguns activos financeiros e passivos financeiros que deixaram de ser reconhecidos segundo o normativo contabilístico anterior, e de activos, incluindo *goodwill*, e passivos que não tenham sido reconhecidos no balanço consolidado da adquirente, segundo o normativo contabilístico anterior, e que também não se qualificariam para reconhecimento segundo o PGC - NIRF no balanço individual da adquirida;
- (c) a entidade deve excluir do seu balanço de abertura em conformidade com o PGC - NIRF qualquer item reconhecido segundo o normativo contabilístico anterior que não se qualifica para o reconhecimento como activo ou passivo em conformidade com o PGC - NIRF;
- (d) o PGC - NIRF exige a mensuração subsequente de alguns activos e passivos numa base que não é definida pelo custo original como, por exemplo, o justo valor. A entidade deve mensurar estes activos e passivos nesta mesma base no balanço de abertura em conformidade com o PGC - NIRF, mesmo que tenham sido adquiridos ou assumidos numa concentração de actividades empresariais passada, devendo reconhecer qualquer alteração na quantia registada ajustando os resultados transitados (ou, se for apropriado, outra rubrica do capital próprio), em vez do *goodwill*;
- (e) imediatamente após a concentração de actividades empresariais, a quantia registada segundo o normativo contabilístico anterior, dos activos adquiridos e passivos assumidos nessa concentração de actividades empresariais, deve ser o seu custo considerado em conformidade com o PGC - NIRF nessa data;
- (f) se um activo adquirido, ou um passivo assumido, numa concentração de actividades empresariais passada não foi reconhecido segundo o normativo contabilístico anterior, não terá um custo considerado de zero no balanço de abertura em conformidade com o PGC - NIRF. Em vez disso, a adquirente deve reconhecê-lo e mensurá-lo no seu balanço consolidado na mesma base que o PGC - NIRF exigiria para o balanço individual da adquirida. Pelo contrário, se um activo ou passivo

estava incorporado no *goodwill* segundo o normativo contabilístico anterior, mas teria sido reconhecido individualmente segundo a NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais, esse activo ou passivo mantém-se como *goodwill*, a não ser que o PGC - NIRF exija o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras individuais da adquirida;

- (g) a quantia registada de *goodwill*, no balanço de abertura em conformidade com o PGC - NIRF, deve ser a quantia registada segundo o normativo contabilístico anterior à data da transição;
- (h) não são efectuados outros ajustamentos na quantia registada de *goodwill* à data da transição;
- (i) quando a entidade adopta o PGC - NIRF pela primeira vez deve ajustar as quantias registadas dos activos e passivos da subsidiária para as quantias que o PGC - NIRF exigiria no balanço individual da subsidiária. O custo considerado do *goodwill* é igual à diferença, à data da transição, entre o interesse da empresa-mãe nessas quantias registadas e o custo nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe do seu investimento na subsidiária;
- (j) a mensuração dos interesses minoritários e do imposto diferido decorre da mensuração de outros activos e passivos. Por isso, os ajustamentos atrás indicados para reconhecer activos e passivos afectam os interesses minoritários e os impostos diferidos.

Justo valor ou revalorização como custo considerado

13. Uma entidade pode optar por mensurar um item de activo tangível na data de transição para o PGC - NIRF pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data.

14. Uma entidade pode optar por usar uma revalorização de um item de activo tangível com base no normativo contabilístico anterior, antes ou na data de transição, como custo considerado à data da revalorização, se a revalorização fosse, à data da mesma, amplamente comparável:

- (a) ao justo valor; ou
- (b) ao custo ou custo depreciado em conformidade com o PGC - NIRF, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico.

Benefícios dos empregados

15. De acordo com a NCRF 19 – Benefícios dos empregados, uma entidade pode optar por não reconhecer alguns ganhos e perdas actuariais com base nos limites de 10% nela previstos. A aplicação retrospectiva desta abordagem requer que uma entidade divida os ganhos e perdas actuariais cumulativos desde o início do plano até à data de transição para o PGC - NIRF numa parte reconhecida e numa parte não reconhecida. Contudo, aquando da primeira aplicação, uma entidade pode optar por reconhecer todos os ganhos e perdas actuariais acumulados à data de transição para o PGC - NIRF, mesmo que use a abordagem acima referida para ganhos e perdas actuariais posteriores devendo, nestes casos, aplicar a opção a todos os planos.

Activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

16. Caso uma subsidiária adopte o PGC - NIRF posteriormente à sua empresa-mãe, a subsidiária deve, nas suas demonstrações financeiras individuais, mensurar os seus activos e passivos quer:

- (a) pelas quantias registadas que seriam incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe, com base na data de transição para o PGC -

NIRF da empresa-mãe, se não forem feitos ajustamentos relativos a procedimentos de consolidação e para efeitos da concentração de actividades empresariais em que a empresa-mãe adquiriu a subsidiária; ou

- (b) pelas quantias registadas exigidas pelo PGC - NIRF, com base na data de transição da subsidiária para este normativo contabilístico. Estas quantias registadas podem diferir das descritas na alínea (a):
 - (i) quando as isenções estipuladas resultam em mensurações que dependem da data de transição para o PGC - NIRF;
 - (ii) quando as políticas contabilísticas usadas nas demonstrações financeiras da subsidiária diferem das constantes das demonstrações financeiras consolidadas.

Existe uma opção semelhante para uma associada ou empreendimento conjunto que adopte o PGC - NIRF mais tarde de que uma entidade que disponha de influência significativa ou controlo conjunto sobre a mesma.

Designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos

17. A NCRF 25 – *Instrumentos financeiros* permite que um activo financeiro seja designado no momento do reconhecimento inicial como disponível para venda ou que um instrumento financeiro seja designado como um activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados. Não obstante este requisito, aplicam-se as seguintes excepções:

- (a) qualquer entidade pode fazer uma designação como disponível para venda na data de transição para o PGC - NIRF;
- (b) uma entidade pode designar, na data de transição para o PGC - NIRF, qualquer activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados desde que o activo ou passivo satisfaça os critérios de designação da NCRF 25 – *Instrumentos financeiros* nessa data.

Custos de empréstimos obtidos

18. Na data da primeira aplicação uma entidade pode optar por:

- (a) aplicar a NCRF 27 – *Custos de empréstimos* obtidos aos custos de empréstimos obtidos relacionados com activos elegíveis cuja data de início de capitalização inicie em, ou após, a data da primeira aplicação do PGC - NIRF; ou
- (b) designar uma data anterior à data da primeira aplicação do PGC - NIRF e aplicar os princípios previstos na NCRF 27 – *Custos de empréstimos obtidos* a todos os activos elegíveis cuja data de início de capitalização nessa data, ou após essa data.

Proibições

19. Aquando da transição para o PGC - NIRF, uma entidade não pode aplicar retrospectivamente as políticas contabilísticas das Normas que tratam das seguintes matérias:

- (a) anulação do reconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros;
- (b) contabilidade de cobertura;
- (c) estimativas; e
- (d) interesses minoritários.

Anulação do reconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros

20. Uma entidade que adopte pela primeira vez o PGC - NIRF deve aplicar os requisitos de anulação do reconhecimento da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* prospectivamente.

Contabilidade de cobertura

21. Conforme exigido pela *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*, à data da transição para o PGC - NIRF, uma entidade deve:

- (a) mensurar todos os derivados pelo justo valor; e
- (b) eliminar todos os ganhos e perdas diferidos decorrentes de derivados que tenham sido relatados segundo o normativo contabilístico anterior como se fossem activos ou passivos.

22. Uma entidade não deve reflectir no seu balanço de abertura um relacionamento de cobertura de um tipo que não se qualifica como contabilização de cobertura nos termos da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

Estimativas

23. As estimativas de uma entidade em conformidade com o PGC - NIRF, à data da transição, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data segundo o normativo contabilístico anterior (depois dos ajustamentos para reflectir qualquer diferença nas políticas contabilísticas), salvo se existir prova objectiva de que essas estimativas estavam erradas.

24. Uma entidade pode necessitar de fazer estimativas em conformidade com o PGC - NIRF à data da transição que não eram requeridas nessa data pelo normativo contabilístico anterior. Para se obter consistência com a *NCRF 5 – Acontecimentos após a data do balanço*, essas estimativas nos termos do PGC - NIRF devem reflectir as condições existentes à data da transição. Em particular, à data da transição, as estimativas relativas a preços de mercado, taxas de juro ou taxas de câmbio devem reflectir as condições do mercado nessa data.

Interesses minoritários

25. Uma entidade deve aplicar as seguintes matérias relacionadas com interesses minoritários prospectivamente:

- (a) o resultado total é atribuído aos detentores da empresa-mãe e aos interesses minoritários ainda que os resultados atribuíveis aos interesses minoritários apresentem um valor negativo;
- (b) os requisitos de contabilização de alterações no interesse da empresa-mãe na subsidiária que não resultem em perda de controlo; e
- (c) os requisitos de perda de controlo de uma subsidiária.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

Informação comparativa

26. De forma a assegurar a conformidade com a *NCRF 1 – Apresentação de demonstrações financeiras*, as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade em conformidade com o PGC - NIRF devem incluir, pelo menos, as demonstrações financeiras do período contabilístico anterior preparadas, para efeitos comparativos, segundo o PGC - NIRF.

Explicação da transição para o PGC - NIRF

27. Uma entidade deve explicar de que forma a transição do normativo contabilístico anterior para o PGC - NIRF afectou a sua posição financeira, o seu desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa.

28. De forma a cumprir com o parágrafo anterior, uma entidade deve divulgar:

- (a) reconciliações do seu capital próprio em conformidade com o normativo contabilístico anterior com o seu capital próprio segundo o PGC - NIRF, para as seguintes datas:
 - (i) a data de transição para o PGC - NIRF; e
 - (ii) o fim do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas em conformidade com o normativo contabilístico anterior.
- (b) uma reconciliação do resultado em conformidade com o PGC - NIRF, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade. O ponto de partida da reconciliação deve ser o resultado em conformidade com o normativo contabilístico anterior; e
- (c) caso a entidade tenha reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar o balanço de abertura em conformidade com o PGC - NIRF, as divulgações que a *NCRF 18 - 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 o PGC - NIRF.

29. Se uma entidade usar o justo valor no balanço de abertura em conformidade com o PGC - NIRF como custo considerado para um item de activo tangível, um activo de investimento ou um activo intangível, as primeiras demonstrações financeiras em conformidade com o PGC - NIRF devem divulgar, para cada rubrica no balanço de abertura:

- (a) o agregado desses justos valores; e
- (b) o ajustamento agregado às quantias registadas relatadas em conformidade com o normativo contabilístico anterior.

CAPÍTULO 1.4

Normas de contabilidade e de relato financeiro

- NCRF 1 – Apresentação de demonstrações financeiras
- NCRF 2 – Demonstração de fluxos de caixa
- NCRF 3 – Resultados por acção
- NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
- NCRF 5 – Acontecimentos após a data do balanço
- NCRF 6 – Divulgações de partes relacionadas
- NCRF 7 – Relato por segmentos
- NCRF 8 – Relato financeiro intercalar
- NCRF 9 – Inventários
- NCRF 10 – Contratos de construção
- NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos
- NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos
- NCRF 13 – Activos tangíveis
- NCRF 14 – Activos intangíveis
- NCRF 15 – Recursos minerais
- NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento
- NCRF 17 – Locações
- NCRF 18 – Imparidade de activos
- NCRF 19 – Benefícios dos empregados
- NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

- NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais
 NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas
 NCRF 23 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio
 NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
 NCRF 25 – Instrumentos financeiros
 NCRF 26 – Contabilização de subsídios do governo e divulgação de apoios do governo
 NCRF 27 – Custo de empréstimos obtidos
 NCRF 28 – Rédito

NCRF 1 – Apresentação de demonstrações financeiras

<i>ÍNDICE</i>	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-4
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	5-28
Objectivo das demonstrações financeiras	5-6
Conjunto completo de demonstrações financeiras	7-8
Demonstrações financeiras consolidadas	9-11
Considerações gerais	12-28
ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	29-58
Introdução	29
Identificação das demonstrações financeiras	30-32
Balço	33-44
Demonstração dos resultados	45-49
Demonstração das variações no capital próprio	50-51
Demonstração de fluxos de caixa	52
Notas explicativas	53-58

OBJECTIVO

1. Esta Norma estabelece as bases e os requisitos mínimos de apresentação, estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras preparadas com finalidades gerais. O objectivo desta Norma é o de assegurar quer a comparabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade com períodos contabilísticos anteriores, quer a comparabilidade das demonstrações financeiras entre várias entidades.

ÂMBITO

2. Uma entidade deve aplicar esta Norma quando prepara e apresenta demonstrações financeiras com finalidades gerais de acordo com o PGC - NIRF.

3. As demonstrações financeiras com finalidades gerais (as “demonstrações financeiras”) referem-se quer às demonstrações financeiras de uma única entidade (demonstrações financeiras individuais), quer às demonstrações financeiras de um conjunto de entidades (demonstrações financeiras consolidadas) e a sua preparação e apresentação visam as necessidades comuns de informação de um conjunto alargado de utilizadores.

4. As demonstrações financeiras de uma entidade devem ser preparadas e apresentadas pelo menos uma vez por ano. Esta Norma não se aplica, contudo, a demonstrações financeiras intercalares cuja estrutura e conteúdo estão estabelecidos na *NCRF 8 – Relato financeiro intercalar*.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Objectivo das demonstrações financeiras

5. As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a um conjunto alargado de utilizadores quando tomam decisões económicas.

6. Para conseguir este objectivo, as demonstrações financeiras de uma entidade prestam informação sobre os activos, os passivos, o capital próprio, os rendimentos e os gastos, os fluxos de caixa e as contribuições dos, e aos, detentores de capital. Esta informação, em conjunto com outra informação suplementar (por exemplo, as notas às demonstrações financeiras), ajuda os utilizadores das demonstrações financeiras a prever os fluxos de caixa futuros da entidade.

Conjunto completo de demonstrações financeiras

7. Um conjunto completo de demonstrações financeiras compreende:

- (a) um balanço;
- (b) uma demonstração dos resultados durante o período contabilístico;
- (c) uma demonstração das variações no capital próprio;
- (d) uma demonstração dos fluxos de caixa durante o período contabilístico;
- (e) notas explicativas, incluindo um resumo das políticas contabilísticas mais significativas adoptadas e informação adicional; e
- (f) um balanço no início do período comparativo mais antigo, no caso de uma entidade aplicar uma política contabilística retrospectivamente ou efectuar uma reexpressão ou reclassificação retrospectiva de itens das suas demonstrações financeiras.

8. A maioria das entidades apresenta, para além das demonstrações financeiras, relatórios e outras informações relativas aos negócios da entidade e à forma como foi desenvolvida a gestão dos recursos colocados à sua disposição. Todos os relatórios e informações que não façam parte das demonstrações financeiras, tal como definidas no parágrafo anterior, não fazem parte do âmbito desta Norma.

Demonstrações financeiras consolidadas

9. Uma empresa-mãe é obrigada a preparar e apresentar demonstrações financeiras consolidadas excepto quando se verificarem na íntegra as circunstâncias seguintes:

- (a) a empresa-mãe for, ela própria, uma subsidiária totalmente detida, ou uma subsidiária parcialmente detida por outra entidade e os seus detentores de capital, incluindo os que não têm direito de voto, tiverem sido informados de que a empresa-mãe não apresenta demonstrações financeiras consolidadas e não se opuserem a tal situação;
- (b) os instrumentos de dívida ou de capital próprio da empresa-mãe não são negociados num mercado aberto de capitais (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira);
- (c) a empresa-mãe não tenha depositado, nem esteja em curso de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de um regulador de mercados de capitais com o objectivo de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado aberto de capitais; e
- (d) a empresa-mãe final, ou qualquer empresa-mãe intermédia da empresa-mãe, preparar demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumpram as disposições do PGC - NIRF.

10. Uma empresa-mãe que seja obrigada a preparar e apresentar demonstrações financeiras consolidadas, bem como uma empresa-mãe que não sendo obrigada a preparar e apresentar

demonstrações financeiras consolidadas opte por fazê-lo, devem cumprir com as disposições e procedimentos de consolidação previstos na *NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos*.

11. A preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas por uma empresa-mãe não dispensa essa empresa-mãe de preparar e apresentar demonstrações financeiras individuais relativas à sua actividade isoladamente considerada.

Considerações gerais

Apresentação apropriada e cumprimento das disposições do PGC - NIRF

12. As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige uma representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento de activos, passivos, rendimentos e gastos tal como definido no Quadro Conceptual.

13. Uma entidade cujas demonstrações financeiras cumpram com as disposições do PGC - NIRF, devem fazer uma declaração explícita e incondicional nas notas explicativas sobre esse cumprimento. Uma entidade não deve considerar que as demonstrações financeiras cumprem com o PGC - NIRF a não ser que cumpra com todas as Normas e requisitos estabelecidos no PGC - NIRF.

14. Uma entidade não pode rectificar políticas contabilísticas inapropriadas, quer através da divulgação das políticas contabilísticas adoptadas, quer através de notas explicativas ou qualquer outra justificação.

15. Quando em circunstâncias extremamente raras o órgão de gestão concluir que o cumprimento de um requisito de uma Norma provocaria uma distorção que entra em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras tal como estabelecido no Quadro Conceptual, a entidade não aplica esse requisito, nos termos do parágrafo seguinte.

16. Quando uma entidade derroga a aplicação de um requisito de uma Norma nos termos do parágrafo anterior, deve divulgar:

- (a) que o órgão de gestão declara que as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a situação financeira da entidade, o seu desempenho financeiro e os fluxos de caixa;
- (b) que houve cumprimento das Normas do PGC - NIRF, excepto em relação a um requisito específico para haver uma apresentação mais apropriada;
- (c) o título da Norma que está na base do requisito não cumprido, a natureza do requisito, o tratamento que a Norma prevê e as razões pelas quais este tratamento distorce, nas circunstâncias, uma apresentação apropriada e entra em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras, bem como o tratamento adoptado pela entidade; e
- (d) para cada período contabilístico apresentado, o efeito financeiro em cada item das demonstrações financeiras, que resultaria da aplicação do requisito previsto nas Normas.

17. Quando uma entidade não aplicou um requisito de uma Norma num período contabilístico anterior, e essa não aplicação tem efeitos nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras do período contabilístico corrente, deve divulgar as informações previstas nas alíneas c) e d) do parágrafo anterior.

Continuidade das operações

18. Quando prepara demonstrações financeiras o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade em continuar com as suas operações. Uma entidade deve preparar demonstrações financeiras na base da continuidade das operações a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a entidade ou cessar a actividade, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo. Quando o órgão de gestão na avaliação que faz, tem consciência da existência de incertezas significativas relativas a acontecimentos ou condições que colocam dúvidas sobre a capacidade da entidade de continuar as suas operações, tais incertezas devem ser divulgadas. Quando uma entidade não prepara demonstrações financeiras na base da continuidade das operações, deve divulgar esse facto em conjunto com a divulgação de qual a base de preparação das demonstrações financeiras e as razões pelas quais a entidade não pode ser vista como uma entidade em continuidade.

Base contabilística do acréscimo

19. Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras na base contabilística do acréscimo, excepto quanto à informação dos fluxos de caixa.

20. Quando esta base contabilística é usada, uma entidade reconhece itens como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando estiverem de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para eles estabelecidos no Quadro Conceptual.

Materialidade

21. Uma entidade deve apresentar separadamente cada classe material de itens de natureza similar. Uma entidade deve apresentar separadamente itens de natureza não similar, a menos que sejam imateriais.

Compensações

22. Uma entidade não deve fazer compensações entre activos e passivos ou entre rendimentos e gastos, excepto quando for exigido ou permitido por uma Norma.

Frequência do relato

23. Uma entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações financeiras (incluindo informação comparativa) pelo menos uma vez por ano. Quando uma entidade altera o fim do seu período contabilístico e apresenta demonstrações financeiras para um período mais longo ou mais curto do que um ano deve divulgar:

- (a) o período coberto pelas demonstrações financeiras;
- (b) a razão para a utilização de um período mais longo ou mais curto; e
- (c) o facto de que as quantias apresentadas nas demonstrações financeiras não serem comparáveis.

Informação comparativa

24. Excepto quando de outra forma for permitido ou exigido pelas Normas, uma entidade deve apresentar, para todas as quantias relatadas no período contabilístico corrente, informação comparativa do período contabilístico anterior. Uma entidade deve incluir informação comparativa escrita, descritiva e narrativa, quando tal for relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período contabilístico corrente.

25. Uma entidade que divulgue informação comparativa deve apresentar, no mínimo, dois balanços e duas de cada uma das

restantes demonstrações financeiras, e respectivas notas explicativas. Quando uma entidade aplica uma política contabilística retrospectivamente, efectua uma reexpressão retrospectiva de itens das demonstrações financeiras, ou quando reclassifica itens das demonstrações financeiras, dever apresentar, no mínimo, três balanços, duas de cada uma das restantes demonstrações financeiras e respectivas notas explicativas. Os três balanços acima referidos devem ser apresentados em relação às seguintes datas:

- (a) no final do período corrente;
- (b) no final do período precedente (o mesmo que o início do período corrente); e
- (c) no início do período comparativo mais antigo.

26. Quando uma entidade altera a apresentação ou classificação de itens das demonstrações financeiras, deve reclassificar as quantias comparativas a não ser que seja impraticável. Quando uma entidade reclassifica as quantias comparativas deve divulgar:

- (a) a natureza das reclassificações;
- (b) a quantia de cada item ou classe de itens reclassificados; e
- (c) a justificação para a reclassificação.

27. Quando for impraticável reclassificar as quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:

- (a) a razão para não reclassificar as quantias; e
- (b) a natureza dos ajustamentos que seriam feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.

Consistência de apresentação

28. Uma entidade deve manter a apresentação e classificação dos itens nas demonstrações financeiras de um período contabilístico para o período seguinte a menos que:

- (a) uma Norma exija uma alteração de apresentação; ou
- (b) na sequência de uma alteração significativa da actividade da entidade ou da leitura das suas demonstrações financeiras, seja aparente que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada tendo em conta os critérios de selecção e aplicação de políticas contabilísticas estabelecidos na *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*.

ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Introdução

29. A estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras devem estar conforme os modelos que são apresentados no capítulo 1.6 do PGC - NIRF. Estes modelos estão preparados para acomodar a maior parte da informação necessária à compreensão das transacções e outros acontecimentos da entidade. Porém, devem ser omitidas as linhas das demonstrações financeiras cuja informação não exista e acrescentadas linhas sempre que a dimensão, natureza ou função de um item for tal que a sua apresentação separada é relevante para a compreensão das demonstrações financeiras.

Identificação das demonstrações financeiras

30. Uma entidade deve identificar claramente as demonstrações financeiras e distingui-las de qualquer outra informação apresentada no mesmo documento ou publicação.

31. Uma entidade deve identificar claramente cada uma das

demonstrações que compõem um conjunto completo de demonstrações financeiras. Para além disso, e para ser compreensível, uma entidade deve mostrar de forma evidente e, quando necessário, repetidamente a seguinte informação:

- (a) o nome da entidade que relata e qualquer alteração dessa informação desde o fim do período contabilístico anterior;
- (b) se as demonstrações financeiras se referem a uma entidade individual (demonstrações financeiras individuais) ou a um grupo de entidades (demonstrações financeiras consolidadas);
- (c) a data do fim do período contabilístico de relato, ou o período contabilístico de relato coberto pelas demonstrações financeiras;
- (d) a moeda de relato; e
- (e) o grau de arredondamento usado na apresentação das quantias.

Uma entidade faz o seu juízo para seleccionar a melhor forma de apresentar a informação referida neste parágrafo.

32. As demonstrações financeiras podem ser apresentadas em milhares ou milhões de Meticais. A apresentação com estes ou outros graus de arredondamento só é permitida se a entidade o divulgar e não for omitida qualquer informação material.

Balanço

Distinção corrente/não corrente

33. Uma entidade deve apresentar no balanço os activos e os passivos distinguidos entre correntes e não correntes conforme estabelecem os parágrafos 37 a 44.

34. Uma entidade deve apresentar as quantias que espera receber ou liquidar para além de um ano por cada linha de activo ou passivo que agregue quantias que espera receber ou liquidar:

- (a) no prazo de um ano após a data de relato; e
- (b) para além de um ano após a data de relato.

35. Quando uma entidade fornece bens ou presta serviços num ciclo operacional perfeitamente identificado, a classificação entre activos e passivos correntes e não correntes no balanço proporciona informação útil ao distinguir os activos líquidos que estão continuamente a circular (capital circulante) dos que são usados para as operações de longo prazo. Esta classificação também realça os activos que se espera sejam recebidos e os passivos que se espera sejam liquidados dentro do ciclo operacional corrente.

36. A informação sobre as datas esperadas de realização dos activos e dos passivos é útil para a avaliação da liquidez e solvabilidade de uma entidade. A *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* exige divulgações das datas de vencimento dos activos financeiros e dos passivos financeiros. Os activos financeiros incluem clientes e outras contas a receber e os passivos financeiros incluem fornecedores e outras contas a pagar. A informação sobre a data esperada de realização de activos não monetários, tais como os inventários, e de liquidação de passivos não monetários, tais como as provisões, é igualmente útil independentemente de os activos e os passivos estarem classificados como correntes ou não correntes. Por exemplo, uma entidade deve divulgar a quantia dos inventários que espera realizar num prazo superior a um ano após a data do relato.

Activos correntes

37. Uma entidade deve classificar um activo como corrente quando:

- (a) espera que seja realizado, ou pretende que seja vendido ou consumido, no decurso do ciclo operacional normal;
- (b) detém o activo com o objectivo principal de o negociar;
- (c) espera realizar o activo dentro de um ano após a data de relato; ou
- (d) o activo é caixa ou equivalente de caixa (tal como definido na *NCRF 2 – Demonstração de fluxos de caixa*) a menos que esteja limitada a sua troca ou utilização para liquidar uma obrigação no período de pelo menos um ano após a data de relato.

Todos os restantes activos devem ser classificados como não correntes.

38. O ciclo operacional de uma entidade é o tempo que medeia entre a aquisição de activos para transformação e a sua realização em caixa ou equivalentes de caixa. Quando o ciclo operacional de uma entidade não está claramente identificado, presume-se que esse ciclo é de um ano. Os activos correntes podem, porém, incluir activos como por exemplo, inventários e contas a receber, que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal mesmo que se espere que não sejam realizados no espaço de um ano após a data de relato. Os activos correntes também incluem activos financeiros detidos para negociação de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* e a parte correntes dos activos financeiros não correntes.

Passivos correntes

39. Uma entidade deverá classificar um passivo como corrente quando:

- (a) espera que seja liquidado no decurso do ciclo operacional normal;
- (b) detém o passivo com o objectivo principal de o negociar;
- (c) a liquidação do passivo se vence dentro de um ano após a data de relato; ou
- (d) a entidade não tem um direito incondicional para diferir a liquidação do passivo por, pelo menos, um ano após a data de relato.

Todos os restantes passivos devem ser classificados como não correntes.

40. Alguns passivos correntes como, por exemplo, contas a pagar e acréscimos de custos fazem parte do capital circulante usado pela entidade no ciclo operacional normal. Uma entidade classifica estes itens operacionais como passivos correntes mesmo que sejam devidos para liquidação para além de um ano após a data de relato.

41. Existem outro passivos que não fazem parte do ciclo operacional normal mas são devidos para liquidação no prazo de um ano após a data de relato. Exemplos disso são os passivos financeiros classificados como detidos para negociação de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*, os descobertos bancários e a parte corrente dos financiamentos de médio e longo prazo, os dividendos a pagar, os impostos sobre o rendimento a pagar e outros passivos não operacionais.

42. Uma entidade classifica os seus passivos financeiros como correntes quando forem devidos para liquidação no espaço de um ano após a data de relato, mesmo quando:

- (a) os termos originais do negócio são por período superior a um ano; e
- (b) for assinado um acordo de refinanciamento, ou um acordo de reescalonamento de pagamentos, numa base de médio e longo prazos, e tal acordo for completado após a data de relato mas antes de as demonstrações financeiras estarem autorizações para emissão.

43. Quando uma entidade espera, e tem a possibilidade de, refinar ou prorrogar uma obrigação integrante de um financiamento por pelo menos um ano após a data de relato, deve classificá-la como não corrente mesmo que seja devida dentro de um período mais curto. Porém, se a possibilidade de refinanciamento ou prorrogação não estiver prevista, a entidade não deve considerar a susceptibilidade de refinanciamento da obrigação e classifica-a como corrente.

44. Quando uma entidade não cumpre com uma cláusula contratual de um financiamento de médio e longo prazos de tal forma que a liquidação da obrigação total se vence de imediato, classifica o passivo como corrente mesmo que, após a data de relato e antes das demonstrações financeiras estarem autorizadas para emissão, o financiador concorde em não exigir o pagamento em resultado do incumprimento. A classificação como corrente deriva do facto de, na data de relato, a entidade não ter um direito incondicional para diferir a liquidação do passivo por, pelo menos, um ano após a data de relato.

Demonstração dos resultados

45. Uma entidade deve apresentar todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos no período contabilístico, quer tenham sido reconhecidos no resultado do período contabilístico, quer tenham sido reconhecidos directamente em outras componentes do capital próprio.

46. Uma entidade não deve incluir na demonstração dos resultados, nem nas notas explicativas, quaisquer itens de rendimentos e de gastos considerados itens extraordinários.

47. Uma entidade pode apresentar a demonstração dos resultados quer por naturezas quer por funções. A selecção por um destes modelos é uma questão de julgamento da entidade mas deve escolher a que proporcionar informação mais fiável e relevante tendo em conta os objectivos das demonstrações financeiras.

48. A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. Uma entidade agrega as despesas de acordo com a sua natureza (por exemplo, amortizações, compra de materiais, custos de transporte, benefícios dos empregados e custos de publicidade) e não as imputa às funções dentro da entidade. Este método é simples dado não ser necessária qualquer classificação funcional das despesas.

49. A segunda forma de análise é o método da função da despesa no qual as despesas são classificadas de acordo com a função como parte do custo das vendas ou, por exemplo, os gastos de distribuição ou actividades administrativas. No mínimo, uma entidade divulga o custo das vendas separadamente das restantes despesas. Este método pode proporcionar informação mais relevante para os utilizadores do que o método da natureza da despesa.

Demonstração das variações no capital próprio

50. As variações no capital próprio de uma entidade entre o início e o fim de um período contabilístico de relato, reflectem o aumento ou a redução dos activos líquidos dessa entidade durante esse período. Excepto quanto às variações que resultam de transacções com os detentores do capital (tais como, contribuições de capital, recompra de acções próprias e dividendos) e quanto aos gastos directamente relacionados com essas transacções, a variação no capital próprio durante um período contabilístico representa o montante total de rendimentos e de gastos, incluindo os ganhos e as perdas, gerados pelas actividades da entidade durante esse período.

51. A *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*, exige que os ajustamentos relativos aos efeitos das alterações de políticas contabilísticas sejam feitos retrospectivamente, na medida do praticável, excepto se outra forma estiver prevista nas disposições transitórias de outra Norma. Esta mesma Norma também exige que se faça a reexpressão retrospectiva, na medida do praticável, de quantias para corrigir erros. Os ajustamentos e reexpressões retrospectivos não são variações do capital próprio mas ajustamentos ao saldo inicial dos resultados transitados (ou a outra componente do capital próprio quando exigido por outra Norma) e devem ser divulgados nesta demonstração em linhas separadas tanto em relação a cada período contabilístico anterior afectado como em relação ao início do período contabilístico corrente.

Demonstração de fluxos de caixa

52. A informação dos fluxos de caixa proporciona aos utilizadores das demonstrações financeiras a base para a avaliação da capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e das necessidades dessa entidade em utilizar esses fluxos. A *NCRF 2 – Demonstração de fluxos de caixa*, estabelece os requisitos para a apresentação e a divulgação dos fluxos de caixa.

Notas explicativas

Estrutura

53. As notas devem:

- (a) apresentar informação sobre as bases de preparação das demonstrações financeiras e as políticas contabilísticas específicas adoptadas;
- (b) divulgar a informação exigida por qualquer das Normas constantes do PGC - NIRF que não esteja apresentada em qualquer outra parte das demonstrações financeiras; e
- (c) prestar informação que não esteja apresentada em qualquer outra parte das demonstrações financeiras mas que seja relevante para a compreensão de qualquer uma das demonstrações.

54. Uma entidade deve apresentar as notas de uma forma sistemática tal como decorre do modelo apresentado no capítulo 1.6 do PGC - NIRF.

55. Cada item do balanço, da demonstração dos resultados e da demonstração de fluxos de caixa em relação ao qual tenha sido apresentada uma informação nas notas, deve estar referenciado com o número dessa nota.

Divulgação de políticas contabilísticas

56. Uma entidade deve divulgar no resumo das políticas contabilísticas significativas a base ou bases de mensuração

usadas na preparação das demonstrações financeiras, e outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

57. Adicionalmente, uma entidade deve divulgar os julgamentos que o órgão de gestão fez na aplicação das políticas contabilísticas da entidade que tiveram maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.

Fontes de incerteza nas estimativas

58. Uma entidade deve divulgar informação sobre os pressupostos utilizados em relação ao futuro e sobre as principais fontes de incerteza nas estimativas efectuadas no fim do período contabilístico que tenham um risco significativo de poderem vir a resultar num ajustamento às quantias dos activos e passivos no período contabilístico seguinte. Esses activos e passivos devem estar divulgados nas notas explicativas quanto à sua natureza e quantia no fim do período contabilístico.

NCRF 2 – Demonstração de fluxos de caixa

<i>ÍNDICE</i>	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1-3
ÂMBITO	4
BENEFÍCIOS DA INFORMAÇÃO SOBRE FLUXOS DE CAIXA	5-6
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	7-10
APRESENTAÇÃO DE UMA DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA	11-17
Actividades operacionais	14-15
Actividades de investimento	16
Actividades de financiamento	17
RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES OPERACIONAIS	18-21
RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO E DE FINANCIAMENTO ...	22
RELATO DE FLUXOS DE CAIXA NUMA BASE LÍQUIDA	23
FLUXOS DE CAIXA DE MOEDA ESTRANGEIRA	24-27
JUROS E DIVIDENDOS	28-31
IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO	32
INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS	33-34
ALTERAÇÕES NAS PARTICIPAÇÕES DETIDAS EM SUBSIDIÁRIAS E NOUTRAS ENTIDADES	35-39
TRANSACÇÕES QUE SÃO FEITAS SEM USO DE CAIXA	40-41
COMPONENTES DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	42
OUTRAS DIVULGAÇÕES	43

OBJECTIVO

1. A informação sobre os fluxos de caixa de uma entidade é útil ao proporcionar aos utilizadores uma base para avaliarem a capacidade da entidade em gerar caixa e equivalentes de caixa e para avaliarem as necessidades da entidade quanto à utilização desses fluxos de caixa.

2. O objectivo desta Norma é o de exigir a prestação de informação sobre as alterações históricas em caixa e equivalentes de caixa de uma entidade através de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique esses fluxos durante o período por actividades operacionais, actividades de investimento e actividades de financiamento.

3. Actividades operacionais são as principais actividades produtoras geradoras de rédito de uma entidade bem como outras actividades que não sejam actividades de investimento ou actividades de financiamento. Actividades de investimento são a aquisição e a venda de activos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa. Actividades de financiamento são actividades que resultam de alterações na dimensão e composição do capital próprio realizado e de financiamentos da entidade.

ÂMBITO

4. 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 para cada período em relação aos quais são apresentadas demonstrações financeiras.

BENEFÍCIOS DA INFORMAÇÃO SOBRE FLUXOS DE CAIXA

5. Uma demonstração de fluxos de caixa, quando usada em conjunto com as restantes demonstrações financeiras, proporciona informação que permite aos utilizadores avaliarem as alterações nos activos líquidos de uma entidade, a sua estrutura financeira (incluindo a sua liquidez e solvabilidade) e a sua capacidade para afectar as quantias e os períodos dos fluxos de forma a adaptarem-se às alterações das circunstâncias e às oportunidades.

6. A informação histórica de fluxos de caixa é muitas vezes usada como um indicador da quantia, período e grau de certeza dos fluxos de caixa futuros. É também usada para verificar a correcção de avaliações passadas dos fluxos de caixa futuros e para examinar a relação entre a rendibilidade e o fluxo de caixa líquido bem como o impacto das alterações dos preços.

CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA

7. Caixa compreende dinheiro e depósitos à ordem. Equivalentes de caixa são investimentos de curto prazo de grande liquidez que são prontamente convertíveis em caixa e que estão sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.

8. Os equivalentes de caixa são detidos com o propósito de satisfazer compromissos de caixa de curto prazo e não para realizar investimentos ou qualquer outro propósito. Para que um investimento seja qualificado como equivalente de caixa deve poder ser prontamente convertível em caixa e estar sujeito a um risco insignificante de alterações de valor. Assim, um investimento geralmente qualifica-se como um equivalente de caixa somente quando se vence a muito curto prazo (por exemplo, três meses ou menos).

9. Os empréstimos bancários são geralmente considerados como actividades de financiamento. Porém, os descobertos bancários, que correspondem a facilidades bancárias que fazem flutuar o saldo do banco de positivo para negativo, são parte da gestão de tesouraria de uma entidade e, nestas circunstâncias, são incluídos como uma componente de caixa e equivalentes de caixa.

10. Os fluxos de caixa excluem os movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa porque estas componentes são parte da gestão de tesouraria de uma entidade e não parte das actividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de tesouraria inclui o investimento de excessos de caixa em equivalentes de caixa.

APRESENTAÇÃO DE UMA DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

11. A demonstração de fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa do período contabilístico classificados pelas actividades operacionais, de investimentos e de financiamento.

12. A classificação de fluxos de caixa pelas actividades operacionais, de investimentos e de financiamento proporciona informação que permite aos utilizadores avaliar o impacto dessas actividades na posição financeira da entidade e a quantia da sua caixa e equivalentes de caixa. Esta informação também pode ser usada para avaliar as relações entre estas actividades.

13. Uma única transacção pode incluir fluxos de caixa que podem ser diferentemente classificados. Por exemplo, quando o pagamento de uma prestação de um empréstimo incluir juros e capital, a parte dos juros pode ser classificada como uma actividade operacional e a parte do capital é classificada como uma actividade de financiamento.

Actividades operacionais

14. Os fluxos de caixa das actividades operacionais resultam principalmente das actividades produtoras geradoras de rédito da entidade e, geralmente, derivam de transacções e outros acontecimentos que contribuem para a formação dos resultados. Exemplos de fluxos de caixa de actividades operacionais são:

- (a) recebimentos de clientes pela venda de bens e da prestação de serviços;
- (b) recebimentos de *royalties*, honorários, comissões e outros rendimentos;
- (c) pagamentos a fornecedores de bens e serviços;
- (d) pagamentos aos empregados;
- (e) recebimentos de, e pagamentos a, uma companhia de seguros relativos a prémios, indemnizações, anuidades e outros benefícios das apólices;
- (f) pagamentos ou reembolsos de impostos excepto se puderem ser especificamente identificados com actividades de investimentos e de financiamento; e
- (g) pagamentos e recebimentos relativos a contratos detidos para negociação.

Algumas transacções, tais como a venda de um activo tangível, podem dar origem a um ganho ou a uma perda que contribui para a determinação dos resultados. Porém, os fluxos de caixa relativos a estas transacções são fluxos de actividades de investimento.

15. Uma entidade pode deter títulos para efeitos comerciais e de negociação, como no caso das instituições financeiras, caso em que se assemelham a existências adquiridas para serem vendidas. Neste caso, os fluxos de caixa resultantes da compra e venda de títulos para negociação são classificados como actividades operacionais. Da mesma forma, os empréstimos concedidos por instituições financeiras são usualmente classificados como actividades operacionais, uma vez que se referem à principal actividade produtora e geradora de rédito dessas entidades.

Actividades de investimento

16. A apresentação separada de fluxos de caixa resultantes das actividades de investimento é importante porque tais fluxos representam os dispêndios que foram feitos para obter recursos destinados a gerar futuros rendimentos e fluxos de caixa. Exemplos de fluxos de caixa de actividades de investimento são:

- (a) pagamentos para aquisição de activos tangíveis, intangíveis e outros activos não correntes incluindo os relativos a custos de desenvolvimento capitalizados e trabalhos para a própria empresa;
- (b) recebimentos da venda de activos tangíveis, intangíveis e outros activos não correntes;

- (c) pagamentos para aquisição de instrumentos de capital próprio de outras entidades e interesses em empreendimentos conjuntos (desde que não sejam pagamentos de instrumentos considerados como equivalentes de caixa ou detidos para negociação);
- (d) recebimentos da venda de instrumentos de capital próprio de outras entidades e interesses em empreendimentos conjuntos (desde que não sejam recebimentos de instrumentos considerados como equivalentes de caixa ou detidos para negociação);
- (e) adiantamentos e empréstimos concedidos a terceiros (que não sejam concedidos por instituições financeiras);
- (f) reembolso de adiantamentos e empréstimos concedidos a terceiros (que não sejam concedidos por instituições financeiras);
- (g) pagamentos de contratos de futuros, contratos *forward*, contratos de opções e contratos *swap*, excepto se tais contratos forem detidos para negociação ou os pagamentos forem classificados como actividades de financiamento; e
- (h) recebimentos de contratos de futuros, contratos *forward*, contratos de opções e contratos *swap*, excepto se tais contratos forem detidos para negociação ou os recebimentos forem classificados como actividades de financiamento.

Actividades de financiamento

17. A apresentação separada de fluxos de caixa resultantes das actividades de financiamento é importante porque é útil para prever pedidos de fluxos de caixa futuros pelas entidades financiadoras da entidade. Exemplos de fluxos de caixa de actividades de financiamento são:

- (a) recebimentos resultantes de emissões de acções ou outros instrumentos de capital próprio;
- (b) pagamentos aos detentores do capital para aquisição ou remissão de acções da entidade;
- (c) recebimentos resultantes da emissão de títulos de dívida, empréstimos, livranças, obrigações e outros financiamentos;
- (d) reembolsos de financiamentos;
- (e) pagamentos feitos pelo locatário para reduzir a responsabilidade de um contrato de locação financeira.

RELATO DE FLUXOS DE CAIXA DAS ACTIVIDADES OPERACIONAIS

18. Uma entidade deve relatar os fluxos de caixa das actividades operacionais com base em um dos seguintes métodos:

- (a) método directo, através do qual são divulgadas as grandes classes de recebimentos e pagamentos brutos; ou
- (b) método indirecto, através do qual os resultados líquidos do período são ajustados dos efeitos de transacções que não tenham a natureza de pagamentos e recebimentos, dos acréscimos e diferimentos, e também dos itens de rendimentos ou gastos relativos a fluxos de caixa das actividades de investimento ou de financiamento.

19. As entidades devem privilegiar o método directo no relato dos fluxos de caixa de actividades operacionais o qual proporciona informação que pode ser útil para estimar os fluxos

de caixa futuros que não é proporcionada pelo método indirecto. Através do método directo, a informação sobre grandes classes de recebimentos e pagamentos brutos pode ser obtida quer:

- (a) a partir dos registos contabilísticos da entidade; quer
- (b) ajustando as vendas, o custo das vendas, e outros itens da demonstração dos fluxos de caixa relativos a:
 - (i) variações, durante o período, nos inventários, e nas contas a receber e contas a pagar de natureza operacional;
 - (ii) outros itens que não representem recebimentos e pagamentos; e
 - (iii) outros itens relativos a actividades de investimento e de financiamento.

20. Através do método indirecto, o fluxo de caixa líquido das actividades operacionais calcula-se ajustando os resultados líquidos do período dos efeitos seguintes:

- (a) variações, durante o período, nos inventários, e nas contas a receber e contas a pagar de natureza operacional;
- (b) itens que não correspondam a recebimentos e pagamentos como, por exemplo, amortizações, provisões, impostos diferidos, ganhos e perdas com diferenças de câmbio não realizadas, lucros não distribuídos de associadas e interesses minoritários; e
- (c) todos os itens que sejam relativos a fluxos de caixa de actividades de investimento ou de financiamento.

21. Alternativamente, o fluxo de caixa líquido de actividades operacionais pode ser apresentado pelo método indirecto mostrando os rendimentos e os gastos na demonstração de fluxos de caixa e as variações, no período, nos inventários e nas contas a receber e contas a pagar de natureza operacional.

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

22. Uma entidade deve relatar separadamente os fluxos de caixa de actividades de investimento e de financiamento por grandes classes de recebimentos e pagamentos brutos, excepto nos casos em que tal relato se faça numa base líquida como referido no parágrafo 23.

RELATO DE FLUXOS DE CAIXA NUMA BASE LÍQUIDA

23. Os fluxos de caixa resultantes das actividades operacionais, de investimentos e de financiamento seguintes devem ser relatadas numa base líquida:

- (a) recebimentos e pagamentos em nome de clientes quando esses fluxos reflectem actividades dos clientes e não da entidade; e
- (b) recebimentos e pagamento de itens relativamente aos quais a rotação é rápida, as quantias são grandes e as maturidades são curtas.

FLUXOS DE CAIXA DE MOEDA ESTRANGEIRA

24. Os fluxos de caixa que resultam de transacções feitas numa moeda estrangeira, devem ser contabilizados na moeda funcional da entidade aplicando à quantia em moeda estrangeira a taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data do fluxo de caixa.

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

26. Os fluxos de caixa denominados numa moeda estrangeira são relatados em conformidade com a NCRF 23 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio permitindo a aplicação de uma taxa de câmbio aproximada da taxa real. Por exemplo, a taxa de câmbio média ponderada para um período pode ser utilizada para registar as transacções em moeda estrangeira ou para transpor os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira. Porém, aquela Norma não permite a aplicação de uma taxa de câmbio do final do período contabilístico na transposição dos fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira.

27. As diferenças de câmbio não realizadas não são fluxos de caixa. Porém, o efeito das variações nas taxas de câmbio em caixa e equivalentes de caixa detidos ou devidos em moeda estrangeira é relatado na demonstração dos fluxos de caixa para reconciliar a caixa e equivalentes de caixa no início e no fim do período contabilístico. Esta quantia é apresentada separadamente dos fluxos de caixa resultantes de actividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se houverem, que resultariam caso esses fluxos fossem registados às taxas de câmbio do fim do período.

JUROS E DIVIDENDOS

28. Os fluxos de caixa relativos a recebimentos e pagamentos de juros e dividendos devem, cada um deles, ser divulgados separadamente e classificados nas actividades operacionais, de investimento e de financiamento de forma consistente de período para período.

29. A quantia total de juros pagos durante um período contabilístico é mostrada na demonstração de fluxos de caixa quer tenha sido reconhecida como gasto na demonstração dos resultados, quer tenha sido capitalizada de acordo com a NCRF 27 – Custos de empréstimos obtidos.

30. Os juros pagos e os juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa das actividades operacionais porque fazem parte do apuramento dos resultados. Alternativamente:

- (a) os juros pagos podem ser classificados como fluxos de caixa das actividades de financiamento porque são custos da obtenção de recursos financeiros; e
- (b) os juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa das actividades de investimento porque são retornos de investimentos.

31. Os dividendos pagos podem ser classificados como fluxos de caixa das actividades de financiamento porque são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos pagos podem ser classificados como uma componente dos fluxos de caixa das actividades operacionais para ajudar os utilizadores a determinar a capacidade da entidade em pagar dividendos a partir dos fluxos de caixa das actividades operacionais.

IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

32. Os fluxos de caixa relativos a impostos sobre o rendimento devem ser mostrados separadamente e classificados como fluxos das actividades operacionais, excepto quando possam ser especificamente identificados com actividades de financiamento e actividades de investimento.

INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS

33. Quando uma entidade contabiliza os investimentos em subsidiárias e associadas pelo método do custo ou pelo método

da equivalência patrimonial, o relato que faz na demonstração dos fluxos de caixa deve ser restringido aos fluxos de caixa que houve entre si e as entidades onde detém investimentos (por exemplo, dividendos e adiantamentos).

34. Uma entidade que relata a quota-parte detida numa entidade conjuntamente controlada (ver NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos) pelo método de consolidação proporcional, deve incluir na demonstração consolidada de fluxos de caixa a sua quota-parte dos fluxos de caixa da entidade conjuntamente controlada. Uma entidade que relata a quota-parte detida numa entidade conjuntamente controlada pelo método da equivalência patrimonial, deve incluir na sua demonstração de fluxos de caixa os fluxos relativos aos investimentos efectuados na entidade conjuntamente controlada e a outros pagamentos e recebimentos entre si e a entidade referida.

ALTERAÇÕES NAS PARTICIPAÇÕES DETIDAS EM SUBSIDIÁRIAS E OUTRAS ENTIDADES

35. Os fluxos de caixa totais que resultam da obtenção ou perda de controlo em subsidiárias ou outras entidades, devem ser mostrados separadamente e classificados como actividades de investimento.

36. Uma entidade deve divulgar, pela totalidade, e com respeito à obtenção e perda de controlo de subsidiárias e outras entidades durante o período contabilístico, o seguinte:

- (a) a quantia total paga ou recebida;
- (b) a parte dessa quantia relativa a caixa e equivalentes de caixa;
- (c) a quantia de caixa e equivalentes de caixa nas subsidiárias ou outras entidades sobre as quais o controlo é obtido ou perdido; e
- (d) a quantia dos activos e dos passivos nas subsidiárias ou outras entidades que não são caixa e equivalentes de caixa, resumida por grandes rubricas, sobre as quais o controlo é obtido ou perdido.

37. A apresentação dos efeitos dos fluxos de caixa pela obtenção ou perda de controlo de subsidiárias ou outras entidades em linhas separadas, em conjunto com a apresentação separada das quantias dos activos e passivos adquiridos ou vendidos, ajuda a distinguir estes fluxos de caixa dos fluxos resultantes das outras actividades operacionais, de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa relativos à perda de controlo não são deduzidos dos fluxos relativos à obtenção do controlo.

38. A quantia total dos pagamentos ou recebimentos efectuados como contrapartida da obtenção ou perda de controlo de subsidiárias ou outras entidades, é mostrada na demonstração de fluxos de caixa líquida da quantia de caixa ou equivalentes de caixa adquirida ou vendida como parte destas transacções, acontecimentos ou alterações de circunstâncias.

39. Os fluxos de caixa resultantes de alterações nas participações detidas numa subsidiária que não tenham como consequência a perda de controlo, devem ser classificados como fluxos de caixa das actividades de financiamento.

TRANSACÇÕES QUE SÃO FEITAS SEM USO DE CAIXA

40. As transacções de investimento e financiamento que não requerem o uso de caixa ou equivalentes de caixa, devem ser excluídas da demonstração de fluxos de caixa. Estas transacções devem ser divulgadas em qualquer outro sítio das demonstrações financeiras mas de forma a proporcionar toda a informação relevante destas actividades de investimento e financiamento.

41. A exclusão da demonstração de fluxos de caixa das transacções que são feitas sem uso de caixa, é consistente com o objectivo daquela demonstração pois tais transacções não envolvem fluxos de caixa. Exemplos de transacções que são feitas sem uso de caixa são:

- (a) a aquisição de activos cuja contrapartida é a assumpção de passivos com aqueles directamente relacionados; e
- (b) a conversão de dívida em capital.

COMPONENTES DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA

42. Uma entidade deve divulgar as componentes de caixa e equivalentes de caixa e apresentar uma reconciliação das quantias mostradas na demonstração de fluxos de caixa com as equivalentes quantias mostradas no balanço.

OUTRAS DIVULGAÇÕES

43. Uma entidade deve divulgar, em conjunto com outros comentários do órgão de gestão, os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa detidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso da entidade.

NCRF 3 – Resultados por acção

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-5
MENSURAÇÃO	6-9
AJUSTAMENTOS RETROSPECTIVOS	10
DIVULGAÇÕES	11

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer princípios para o apuramento e apresentação dos resultados por acção de forma a melhorar a comparação do desempenho da entidade quer entre diferentes entidades no mesmo período contabilístico, quer entre diferentes períodos da mesma entidade. Embora a informação sobre os resultados por acção tenha limitações porque podem ser aplicadas políticas contabilísticas diferentes no apuramento dos resultados, a utilização de um denominador consistente melhora o relato financeiro e, assim, o foco desta Norma está no denominador do cálculo dos resultados por acção.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada em relação:

- (a) às demonstrações financeiras individuais de uma entidade cujas acções são, ou que estão para ser, transaccionadas em qualquer mercado aberto de capitais;
- (b) às demonstrações financeiras individuais de uma entidade que depositou, ou que está prestes a depositar, as suas demonstrações financeiras junto de um regulador do mercado de capitais com vista à emissão de acções num mercado aberto de capitais; e
- (c) às demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade cuja empresa-mãe está em qualquer das situações mencionadas nas alíneas a) e b) acima.

3. Uma entidade que apresente resultados por acção deve calcular e divulgar os resultados por acção nos termos desta Norma.

4. Nos casos em que uma entidade apresenta simultaneamente demonstrações financeiras individuais e consolidadas, preparadas de acordo com o PGC - NIRF, as divulgações exigidas pela presente Norma apenas precisam de ser apresentadas na base da informação consolidada.

5. Uma entidade deve apresentar os resultados por acção independentemente de as quantias serem positivas (lucro por acção) ou negativas (prejuízo por acção).

MENSURAÇÃO

6. Uma entidade deve calcular os resultados por acção em relação aos resultados atribuídos aos detentores de capital da empresa-mãe e, se apresentados, em relação aos resultados das operações continuadas atribuídos a esses detentores de capital.

7. Os resultados por acção devem ser calculados dividindo o resultado atribuído aos detentores de capital ordinários da casa mãe (o numerador) pela média ponderada do número de acções ordinárias em circulação (o denominador) durante o período.

8. Para efeitos do cálculo dos resultados por acção, as quantias atribuídas aos detentores de capital da empresa-mãe devem ser os resultados atribuíveis à empresa-mãe (ou os resultados das operações continuadas atribuíveis à empresa-mãe) ajustados das quantias (líquidas de impostos) relativas a dividendos preferenciais, a diferenças resultantes da liquidação de acções preferenciais e a outros efeitos semelhantes de acções preferenciais.

9. Para efeitos do cálculo dos resultados por acção, o número de acções ordinárias deve corresponder à média ponderada do número de acções ordinárias em circulação durante o período. Este número médio deve ser ajustado dos acontecimentos que tenham alterado o número de acções ordinárias em circulação sem a correspondente alteração de recursos (e que não sejam acontecimentos relativos à conversão de potenciais acções ordinárias).

AJUSTAMENTOS RETROSPECTIVOS

10. Se o número existente de acções ordinárias aumentar em resultado de aumento de capital, prémios de emissão ou divisão de acções, ou diminuir em resultado de uma reversão de divisão de acções, o cálculo dos resultados por acção deve ser ajustado retrospectivamente. Se estas variações ocorrerem após a data do balanço mas antes de as demonstrações financeiras estarem autorizadas para emissão, os cálculos por acção para as demonstrações financeiras apresentadas (do período e de períodos anteriores) deve ser baseado no novo número de acções e o facto de que o cálculo reflecte essas variações deve ser divulgado. Adicionalmente, os resultados por acção, para todos os períodos apresentados, devem ser ajustados dos efeitos dos erros e dos ajustamentos resultantes de alterações de políticas contabilísticas que forem registados retrospectivamente.

DIVULGAÇÕES

11. Uma entidade deve divulgar o seguinte:

- (a) as quantias usadas como numerador no cálculo dos resultados por acção e uma reconciliação destas quantias com os resultados atribuíveis à empresa-mãe no período;
- (b) o número médio ponderado de acções ordinárias usadas como denominador no cálculo dos resultados por acção; e
- (c) uma descrição das transacções de acções ordinárias (para além das referidas no parágrafo 10) que ocorram após a data do balanço e que alterariam significativamente o número de acções ordinárias em circulação no final do período caso essas transacções tivessem ocorrido antes da data do balanço.

NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-3
POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS	4-19
Seleção e aplicação de políticas contabilísticas ..	4-7
Consistência de políticas contabilísticas	8-9
Alterações de políticas contabilísticas	10-17
Divulgação	18-19
ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS	20-27
Divulgação	26-27
ERROS	28-34
Divulgação de erros de períodos contabilísticos anteriores	34

OBJECTIVO

1. Esta Norma estabelece os critérios para a selecção e alteração de políticas contabilísticas, define o tratamento contabilístico a adoptar e as divulgações a fazer quando há alterações de políticas contabilísticas, e define o tratamento contabilístico a adoptar e as divulgações a fazer quando há alterações nas estimativas contabilísticas e correcções de erros. Esta Norma pretende realçar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a sua comparabilidade com períodos contabilísticos anteriores e com as demonstrações financeiras de outras entidades.

ÂMBITO

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

3. Os efeitos fiscais das correcções de erros de períodos contabilísticos anteriores e dos ajustamentos retrospectivos feitos para aplicar alterações de políticas contabilísticas são contabilizados e divulgados de acordo com o estabelecido na *NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos*.

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

Seleção e aplicação de políticas contabilísticas

4. Quando uma Norma se aplica especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a política ou políticas contabilísticas a adoptar para essa transacção, acontecimento ou condição serão determinadas por essa Norma.

5. Na ausência de uma Norma que se aplica especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, o órgão de gestão deverá usar o seu julgamento para desenvolver e aplicar uma política contabilística que resulte numa informação que seja por um lado, relevante para as necessidades dos utilizadores tomarem decisões económicas e, por outro, fiável de tal forma que as demonstrações financeiras:

- (a) representem fidedignamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
- (b) reflectam a substância económica das transacções, outros acontecimentos e condições e não apenas a sua forma legal;

- (c) sejam neutras, isto é, livres de quaisquer influências;
- (d) sejam prudentes; e
- (e) estejam completas em todos os aspectos materiais.

6. Ao fazer o julgamento referido no parágrafo anterior, o órgão de gestão deve ponderar as fontes a seguir indicadas, e considerar a sua aplicabilidade, pela seguinte ordem:

- (a) requisitos das Normas que tratem de assuntos relacionados ou similares; e
- (b) definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para os activos, passivos, rendimentos e gastos incluídos no Quadro Conceptual.

7. Ao fazer o julgamento referido no parágrafo 5, o órgão de gestão pode também considerar as mais recentes directrizes de outros organismos emissores de normas que usem o mesmo quadro conceptual para desenvolver Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro, e ainda literatura técnica de contabilidade e práticas aceites na indústria mas desde que este material não conflitue com as fontes citadas no parágrafo anterior.

Consistência de políticas contabilísticas

8. Uma entidade deve seleccionar e aplicar políticas contabilísticas de forma consistente para transacções, outros acontecimentos e condições similares excepto se uma Norma exigir ou permitir a categorização de itens em relação aos quais possa ser apropriado aplicar diferentes políticas. Se uma Norma exigir ou permitir tal categorização, deverá ser seleccionada e aplicada uma política contabilística a cada categoria de forma consistente.

9. Os utilizadores das demonstrações financeiras precisam de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade no tempo para identificar tendências na sua na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa. Assim, devem ser aplicadas as mesmas políticas contabilísticas dentro do mesmo período contabilístico e de um período para o seguinte, a menos que uma alteração de políticas contabilísticas cumpra com os critérios indicados no parágrafo 10 seguinte.

Alterações de políticas contabilísticas

10. Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se tal alteração:

- (a) for exigida por uma Norma; ou
- (b) resultar em informação nas demonstrações financeiras mais relevante e fiável sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições na posição financeira, no desempenho financeiro ou nos fluxos de caixa.

11. As situações seguintes não são alterações de políticas contabilísticas:

- (a) a aplicação de uma política contabilística a transacções, outros acontecimentos ou condições que sejam em substância diferentes de outros anteriormente ocorridos; e
- (b) a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos ou condições que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.

12. A aplicação inicial de uma política contabilística de revalorização de activos de acordo com a *NCRF 13 – Activos tangíveis* ou a *NCRF 14 – Activos intangíveis*, é uma alteração de uma política contabilística mas deve ser tratada de acordo com as referidas Normas como uma revalorização e não de acordo com a presente Norma.

Aplicação de alterações de políticas contabilísticas

13. Sujeito às limitações indicadas no parágrafo 15 abaixo uma entidade deve:

- (a) contabilizar uma alteração de política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Norma de acordo com as regras transitórias específicas dessa Norma, se existirem; e
- (b) aplicar a alteração retrospectivamente quando não existirem regras específicas transitórias numa Norma referentes à alteração de política contabilística resultante da aplicação dessa Norma ou quando a alteração da política contabilística é voluntária.

14. Quando uma alteração de uma política contabilística é aplicada retrospectivamente de acordo com o parágrafo anterior, a entidade deve ajustar o saldo inicial de cada componente afectada do capital próprio do período contabilístico mais antigo apresentado, e as outras quantias comparativas devem ser divulgadas em cada período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sido sempre aplicada.

Limitações à aplicação retrospectiva

15. Quando for exigida aplicação retrospectiva conforme parágrafo 13 acima, uma alteração de política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente excepto quando não for praticável determinar quer os efeitos específicos num período, quer os efeitos acumulados da alteração.

16. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de uma alteração de política contabilística em relação à informação comparativa de um ou mais períodos contabilísticos apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contabilística aos saldos dos activos e dos passivos apresentados no início do período contabilístico mais antigo em relação ao qual é praticável a aplicação retrospectiva, o qual pode corresponder ao período contabilístico corrente, e fazer o ajustamento aos saldos iniciais de cada componente de capital próprio afectada no período correspondente.

17. Quando for impraticável determinar, no início do período contabilístico corrente, os efeitos acumulados da alteração para todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga possível.

Divulgação

18. Quando a aplicação inicial de uma Norma tem um efeito no período contabilístico corrente ou em períodos anteriores, pudesse ter um tal efeito mas foi impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou possa ter um efeito no futuro, uma entidade deve divulgar:

- (a) o título da Norma;
- (b) quando aplicável, que a alteração da política contabilística foi feita de acordo com as suas disposições transitórias;
- (c) a natureza da alteração da política contabilística;
- (d) quando aplicável, a descrição das disposições transitórias;
- (e) quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter efeito em períodos futuros;
- (f) para o período corrente e para cada período anterior apresentado, e na extensão praticável, a quantia do ajustamento por cada linha das demonstrações financeiras afectadas;

- (g) a quantia do ajustamento relativa a períodos anteriores aos períodos apresentados, na extensão praticável; e
- (h) no caso de ser impraticável a aplicação retrospectiva para um período específico ou para períodos anteriores aos apresentados, conforme previsto no parágrafo 13, as circunstâncias que estiveram na base dessa impossibilidade prática e a descrição de como, e a partir de quando, a alteração à política contabilística foi aplicada.

As demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos subsequentes não precisam de repetir estas divulgações.

19. Quando uma alteração de política contabilística de natureza voluntária tem um efeito no período contabilístico corrente ou em períodos anteriores, pudesse ter um tal efeito mas foi impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou possa ter um efeito no futuro, uma entidade deve divulgar:

- (a) a natureza da alteração da política contabilística;
- (b) as razões porque a nova política contabilística proporciona informação mais relevante e fiável;
- (c) para o período corrente e para cada período anterior apresentado, e na extensão praticável, a quantia do ajustamento por cada linha das demonstrações financeiras afectadas;
- (d) a quantia do ajustamento relativa a períodos anteriores aos períodos apresentados, na extensão praticável; e
- (e) no caso de ser impraticável a aplicação retrospectiva para um período específico ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que estiveram na base dessa impossibilidade prática e a descrição de como, e a partir de quando, a alteração à política contabilística foi aplicada.

As demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos subsequentes não precisam de repetir estas divulgações.

ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS

20. Por efeito das incertezas inerentes aos negócios, muitos itens das demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão tendo que ser estimados. A estimativa envolve julgamentos baseados na mais recente e mais fiável informação disponível. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas para:

- (a) incobrável de dívidas;
- (b) obsolescência de inventários;
- (c) justo valor de activos e passivos financeiros;
- (d) vida útil dos activos amortizáveis; e
- (e) obrigações por garantias prestadas.

21. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade.

22. Uma estimativa pode precisar de revisão se houver alterações de circunstâncias nas quais se baseou a estimativa ou se houver novas informações ou mais experiência. Pela sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos contabilísticos passados e não é uma correcção de um erro.

23. Uma alteração numa base de mensuração é uma alteração de política contabilística, não é uma alteração de uma estimativa contabilística. Quando for difícil distinguir entre uma alteração de uma política contabilística e uma alteração de uma estimativa contabilística, a alteração é tratada como uma alteração de estimativa.

24. Excepto quanto ao referido no parágrafo seguinte, o efeito de uma alteração de uma estimativa contabilística deve ser reconhecido prospectivamente na demonstração dos resultados:

- (a) do período contabilístico da alteração se for esse apenas o período afectado; ou
- (b) do período contabilístico da alteração e dos períodos futuros, se forem vários os períodos afectados.

25. Na medida em que a alteração de uma estimativa contabilística dê lugar a alterações em activos, passivos ou capital próprio, tal alteração deve ser reconhecida ajustando as quantias dos correspondentes itens dos activos, passivos ou capital próprio no período contabilístico da alteração.

Divulgação

26. Uma entidade deve divulgar a natureza e o valor de uma alteração de uma estimativa contabilística que tenha um efeito no período contabilístico corrente, ou se espera que tenha nos períodos futuros excepto se for impraticável estimar o efeito nesses períodos futuros.

27. Se for impraticável estimar o efeito de uma alteração de uma estimativa contabilística para períodos futuros, o efeito não é divulgado, mas deve ser divulgado tal facto.

ERROS

28. Os erros podem surgir com respeito ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação dos elementos das demonstrações financeiras as quais não se considera estarem em conformidade com as Normas e o PGC - NIRF se contiverem quer erros materiais quer imateriais, feitos intencionalmente para atingir uma determinada apresentação da posição financeira, do desempenho financeiro ou dos fluxos de caixa de uma entidade. Os erros descobertos no período corrente são corrigidos antes das demonstrações financeiras estarem aprovadas para emissão. Erros materiais que sejam descobertos apenas em período contabilístico subsequente, são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período subsequente.

29. Sujeito às limitações indicadas no parágrafo seguinte, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos contabilísticos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizadas para emissão após a sua descoberta da seguinte forma:

- (a) reexpressando as quantias dos períodos anteriores, apresentadas comparativamente, nos quais o erro ocorreu; e
- (b) reexpressando os saldos iniciais dos activos, passivos e capital próprio do período contabilístico mais antigo apresentado, se o erro ocorreu antes desse período.

Limitações à aplicação retrospectiva

30. Um erro de um período anterior deve se corrigido através de reexpressão retrospectiva excepto quando não for praticável determinar quer os efeitos específicos num período, quer os efeitos acumulados do erro.

31. Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um erro em relação à informação comparativa de um ou mais períodos contabilísticos apresentados, a entidade deve reexpressar os saldos iniciais dos activos, passivos e capital próprio para o período contabilístico mais antigo em relação ao qual é praticável a aplicação retrospectiva, o qual pode corresponder ao período contabilístico corrente.

32. Quando for impraticável determinar, no início do período contabilístico corrente, os efeitos acumulados de um erro para todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga possível.

33. A correcção de um erro de um período contabilístico anterior está excluída da demonstração dos resultados do período no qual o erro foi descoberto. Qualquer informação apresentada para períodos passados, incluindo informação financeira histórica, é reexpressada para o período mais antigo que seja praticável.

Divulgação de erros de períodos contabilísticos anteriores

34. Na aplicação do parágrafo 29, uma entidade deve divulgar:

- (a) a natureza do erro de um período anterior;
- (b) para cada período anterior apresentado, e na extensão praticável, a quantia da correcção por cada linha das demonstrações financeiras afectadas; e
- (c) no caso de ser impraticável a aplicação retrospectiva para um período anterior específico, as circunstâncias que estiveram na base dessa impossibilidade prática e a descrição de como, e a partir de quando, o erro foi corrigido.

As demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos subsequentes não precisam de repetir estas divulgações.

NCRF 5 – Acontecimentos após a data do balanço

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1-2
ÂMBITO	3-5
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	6-10
Acontecimentos que originam ajustamentos às demonstrações financeiras	6-7
Acontecimentos que não originam ajustamentos às demonstrações financeiras	8-9
Dividendos	10
CONTINUIDADE DAS OPERAÇÕES	11-13
DIVULGAÇÕES	14-18
Data de autorização para emissão	14
Actualização de divulgações sobre condições na data do balanço	15-16
Acontecimentos que não originam ajustamentos às demonstrações financeiras	17-18

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer:

- (a) as circunstâncias em que uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras face a acontecimentos ocorridos após a data do balanço; e
- (b) as divulgações que uma entidade deve fazer sobre a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e sobre acontecimentos após a data do balanço.

2. Esta Norma também estabelece que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras na base da continuidade das operações se os acontecimentos que ocorreram após a data do balanço indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

ÂMBITO

3. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de acontecimentos que ocorram após a data do balanço.

4. Acontecimentos após a data do balanço são todos os acontecimentos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:

- (a) aqueles que proporcionam evidência de condições que existiam na data do balanço e que originam ajustamentos às demonstrações financeiras após a data do balanço (acontecimentos ajustáveis); e
- (b) aqueles que são indicativos de condições que surgiram após a data do balanço e que não originam ajustamentos às demonstrações financeiras (acontecimentos não ajustáveis).

5. Acontecimentos após a data do balanço incluem todos os acontecimentos até à data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público dos resultados ou outra qualquer informação financeira. A data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão é a data em que o órgão de gestão da entidade aprova essas demonstrações financeiras.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Acontecimentos que originam ajustamentos às demonstrações financeiras

6. Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir acontecimentos após a data do balanço que originam ajustamentos.

7. Apresentam-se a seguir alguns exemplos de acontecimentos após a data do balanço em relação aos quais é exigido que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram previamente reconhecidos:

- (a) resolução, após a data do balanço, de uma disputa judicial que confirma que a entidade tem uma obrigação presente na data do balanço. A entidade ajusta qualquer provisão relativa a esta disputa judicial que tenha sido previamente reconhecida de acordo com a *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*, ou reconhece uma nova provisão. A entidade não deve simplesmente divulgar um passivo contingente porque a resolução da disputa judicial proporciona evidência adicional que seria considerada de acordo com aquela Norma;
- (b) informação conhecida, após a data do balanço, de que um activo estava em imparidade na data do balanço, ou que a quantia por perdas de imparidade previamente reconhecida para esse activo necessita de ajustamento. Por exemplo:
 - (i) a falência de um cliente após a data do balanço, geralmente confirma que nessa data existia uma perda de uma conta a receber e que a entidade precisa de ajustar a quantia recuperável dessa conta a receber na data do balanço;
 - (ii) a venda de existências após a data do balanço pode evidenciar o seu valor líquido recuperável na data do balanço.
- (c) conhecimento, após a data do balanço, do custo de activos adquiridos ou do ganho de activos vendidos antes da data do balanço; e
- (d) descoberta de fraudes ou erros que mostram que as demonstrações financeiras estão incorrectas.

Acontecimentos que não originam ajustamentos às demonstrações financeiras

8. Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir acontecimentos após a data do balanço que não originam ajustamentos.

9. Um exemplo de um acontecimento após a data do balanço que não origina ajustamento nas demonstrações financeiras, é uma redução do valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão. Uma redução do valor de mercado geralmente não está relacionada com a condição dos investimentos na data do balanço antes reflectindo circunstâncias que surgiram subsequentemente a essa data. Assim, uma entidade não ajusta as quantias de investimentos reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, e também não actualiza as divulgações efectuadas à data do balanço em relação a esses investimentos embora possa ter que divulgar informação adicional de acordo com o que prevê o parágrafo 17 da presente Norma.

Dividendos

10. Se uma entidade anunciar, após a data do balanço, a atribuição de dividendos aos detentores de instrumentos de capital, tal como definidos na *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*, não deve reconhecer esses dividendos como um passivo na data do balanço. Igualmente, se for anunciada a atribuição de dividendos após a data do balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, tais dividendos não são reconhecidos como um passivo na data do balanço dado que não cumprem com os critérios de obrigação presente previstos na *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes* mas devem ser divulgados nas Notas às demonstrações financeiras de acordo com a *NCRF 1 – Apresentação de demonstrações financeiras*.

CONTINUIDADE DAS OPERAÇÕES

11. Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras na base da continuidade das operações se o órgão de gestão considerar, após a data do balanço, que é sua intenção liquidar a entidade ou cessar a actividade, ou que não tem outra alternativa realista senão fazê-lo.

12. A deterioração dos resultados operacionais e da posição financeira após a data do balanço, podem indicar a necessidade de avaliar se o pressuposto da continuidade ainda é apropriado. Caso já não seja apropriado, o efeito é de tal forma perverso que a presente Norma exige que haja uma alteração na base contabilística em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas na base contabilística original.

13. A *NCRF 1 – Apresentação de demonstrações financeiras* especifica as divulgações exigidas nos casos em que:

- (a) as demonstrações financeiras não estão preparadas na base da continuidade das operações; ou
- (b) o órgão de gestão tem conhecimento de incertezas significativas relacionadas com acontecimentos ou condições que possam pôr em dúvida a capacidade da entidade em continuar as operações. Tais acontecimentos ou condições podem surgir após a data do balanço.

DIVULGAÇÕES

Data de autorização para emissão

14. Uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se os detentores do capital da entidade tiverem o poder de alterar as demonstrações financeiras depois de emitidas, a entidade deve divulgar esse facto. É importante para os utilizadores saberem quando é que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão porque as demonstrações financeiras não reflectem acontecimentos depois dessa data.

Actualização de divulgações sobre condições na data do balanço

15. Se uma entidade obtém informações depois da data do balanço sobre condições que existiam à data do balanço, deverá actualizar as divulgações relacionadas com essas condições à luz dessas novas informações.

16. Em algumas circunstâncias, uma entidade necessita de actualizar divulgações constantes das suas demonstrações financeiras para reflectir as informações obtidas após a data do balanço mesmo que essas informações não afectem as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras. Um exemplo disso é quando novas evidências se tornam disponíveis depois da data do balanço, sobre um passivo contingente que já existia à data do balanço. Adicionalmente, uma entidade ao avaliar se deve reconhecer, ou ajustar, uma provisão constituída se acordo com a *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*, deve actualizar as divulgações sobre o passivo contingente em face dessas novas evidências.

Acontecimentos que não originam ajustamentos às demonstrações financeiras

17. Quando os acontecimentos que não originam ajustamentos às demonstrações financeiras forem materiais, a sua não divulgação pode influenciar as decisões económicas que os utilizadores tomam com base das demonstrações financeiras. Assim, uma entidade deve divulgar, para cada categoria material de acontecimento, o seguinte:

- (a) a natureza do acontecimento; e
- (b) uma estimativa do seu efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

18. Apresentam-se a seguir alguns exemplos de acontecimentos que não originam ajustamentos às demonstrações financeiras e que geralmente dão lugar a divulgações:

- (a) uma concentração de actividades empresariais de grande significado (a *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais* exige em alguns casos divulgações específicas), ou a venda de uma subsidiária importante;
- (b) anúncio de um plano para descontinuar uma actividade;
- (c) aquisições materiais de activos, classificação de activos como detidos para venda de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*, vendas materiais de activos, ou expropriações de activos materiais pelo governo;
- (d) a destruição de uma grande unidade fabril por causa de incêndio;
- (e) anúncio, ou início de implementação, de um grande plano de reestruturação (ver *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*);

- (f) transacções significativas de acções, ou potenciais transacções significativas de acções (ver *NCRF 3 – Resultados por acção*);
- (g) alterações anormais em preços de activos ou em taxas de câmbio;
- (h) alterações em taxas ou leis fiscais que entraram em vigor ou foram anunciadas após a data do balanço e que têm um efeito significativo nos impostos correntes e impostos diferidos activos e passivos (ver *NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos*);
- (i) assunção de compromissos ou responsabilidades contingentes significativos como, por exemplo, concessão de garantias significativas; e
- (j) início de litígios decorrentes de acontecimentos ocorridos após a data do balanço.

NCRF 6 – Divulgações de partes relacionadas**ÍNDICE**

Parágrafos

OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-4
FINALIDADE DAS DIVULGAÇÕES	5-7
DIVULGAÇÕES	8-13

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de assegurar que as demonstrações financeiras de uma entidade contêm as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de o balanço e a demonstrações dos resultados poderem ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos com essas partes relacionadas.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada para:

- (a) a identificação de relações e transacções com partes relacionadas;
- (b) a identificação de saldos existentes entre a entidade e as partes relacionadas;
- (c) a identificação das circunstâncias em que são exigidas as divulgações referidas em a) e b); e
- (d) o apuramento das divulgações a fazer.

3. Esta Norma exige que sejam divulgadas as transacções e os saldos existentes com partes relacionadas nas contas individuais de uma casa mãe, apresentadas de acordo com a *NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos*.

4. As transacções e os saldos existentes com outras entidades dentro de um grupo devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras individuais da entidade. As transacções e os saldos intra grupo devem ser eliminadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

FINALIDADE DAS DIVULGAÇÕES

5. As relações entre partes relacionadas são um procedimento normal no comércio. As actividades de uma entidade são frequentemente exercidas através de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos e, nestas circunstâncias, a capacidade de uma entidade afectar as políticas operacionais e financeiras das entidades participadas faz-se através do controlo e da influência que exercem.

6. As relações entre partes relacionadas podem ter efeitos no balanço e na demonstração dos resultados de uma entidade como, por exemplo, quando uma entidade faz uma venda à sua empresa-mãe ao preço de custo que não seria o preço a praticar com outro cliente qualquer. Porém, o balanço e a demonstração dos resultados de uma entidade podem ser afectados mesmo que não existam transacções entre partes relacionadas. A mera existência da relação pode ser suficiente para afectar as transacções da entidade com outras entidades.

7. Por todas estas razões, o conhecimento das transacções, saldos e relações entre partes relacionadas pode afectar a avaliação que os utilizadores das demonstrações financeiras possam fazer das operações de uma entidade bem como dos riscos e oportunidades que a entidade enfrenta.

DIVULGAÇÕES

8. As relações entre as partes relacionadas devem ser divulgadas independentemente de existirem ou não transacções entre elas. Uma entidade deve divulgar o nome da empresa-mãe final e, se diferente, o nome da empresa-mãe intermédia mais próxima que a controla.

9. Uma entidade deve divulgar o total dos benefícios do pessoal chave da gestão, e por cada uma das seguintes categorias:

- (a) benefícios de curto prazo;
- (b) benefícios de reforma e outros benefícios de longo prazo;
- (c) benefícios por cessação de contrato de trabalho; e
- (d) pagamentos com base em acções.

10. Quando existirem transacções entre partes relacionadas, uma entidade deve divulgar a natureza da relação existente, bem como informação sobre as transacções e saldos existentes necessária à compreensão do efeito potencial dessa relação nas demonstrações financeiras. Estas exigências de divulgação são adicionais às que estão previstas no parágrafo 9 para o pessoal chave da gestão. No mínimo, as divulgações devem incluir:

- (a) a quantia total das transacções;
- (b) a quantia dos saldos existentes no balanço, bem como os seus termos e condições incluindo quantias seguras e garantias prestadas ou recebidas; e
- (c) ajustamentos (provisões) para créditos de cobrança duvidosa relativos aos saldos com entidades relacionadas, bem como o gasto reconhecido no período com esses ajustamentos.

11. As divulgações exigidas no parágrafo anterior devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias:

- (a) empresa-mãe;
- (b) entidades com controlo conjunto ou influência significativa sobre a entidade;
- (c) subsidiárias;
- (d) associadas;
- (e) empreendimentos conjuntos nos quais a entidade é o empreendedor;
- (f) pessoal chave da gestão da entidade ou da sua empresa-mãe; e
- (g) outras entidades relacionadas.

12. Apresentam-se de seguida alguns exemplos de transacções que devem ser divulgadas se forem feitas com entidades relacionadas:

- (a) compras e vendas de inventários;
- (b) compras e vendas de activos tangíveis e outros activos;

- (c) serviços prestados e serviços adquiridos;
- (d) locações;
- (e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;
- (f) transferências de licenças;
- (g) transferências de acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou espécie);
- (h) garantias prestadas; e
- (i) liquidação de passivos a favor da entidade, ou pela entidade a favor de partes relacionadas.

13. Outras informações de natureza similar podem ser divulgadas por total excepto quando a sua divulgação em separado for necessária para uma compreensão dos efeitos das transacções entre partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade.

NCRF 7 – Relato por segmentos

<i>ÍNDICE</i>	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1-2
ÂMBITO	3-4
SEGMENTOS OPERACIONAIS	5-6
SEGMENTOS RELATÁVEIS	7-12
Critérios de agregação	8
Limites quantitativos	9-12
DIVULGAÇÕES	13-16
Informações gerais	14
Informações sobre o lucro ou prejuízo, activos e passivos	15-16
MENSURAÇÃO	17-19
Reconciliações	19
DIVULGAÇÕES RELATIVAS À ENTIDADE NO SEU TODO	20-23
Informações sobre produtos e serviços	21
Informações sobre mercados geográficos	22
Informações sobre principais clientes	23

OBJECTIVO

1. Uma entidade deve divulgar informações que permitam aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza e os efeitos financeiros das suas actividades empresariais e o ambiente económico onde opera.

2. O objectivo desta Norma é o de estabelecer os requisitos para a divulgação de informações sobre os segmentos operacionais de uma entidade e também sobre os seus produtos e serviços, mercados geográficos e maiores clientes.

ÂMBITO

3. Esta Norma deve ser aplicada em relação às demonstrações financeiras (individuais ou consolidadas) de uma entidade cujos instrumentos de capital ou instrumentos de dívida sejam transaccionadas em qualquer mercado aberto de capitais. Adicionalmente, esta Norma aplica-se em relação às demonstrações financeiras (individuais consolidadas) de uma entidade que as deposite (ou que está prestes a depositar) junto de um regulador do mercado de capitais com vista à futura emissão ou negociação desses títulos.

4. Quando um relato financeiro incluir demonstrações financeiras consolidadas da casa mãe preparadas de acordo com o PGC – NIRF, bem como as respectivas demonstrações financeiras individuais, o relato por segmentos é apenas exigido nas demonstrações financeiras consolidadas.

SEGMENTOS OPERACIONAIS

5. Um segmento operacional é uma componente de uma entidade:

- (a) que representa uma actividade empresarial (ou um negócio) que gera rendimentos e suporta gastos, incluindo rendimentos e gastos relativos a transacções com outras componentes da mesma entidade;
- (b) cujos resultados operacionais são regularmente analisados pela gestão para tomar decisões sobre a alocação de recursos ao segmento e avaliar o seu desempenho; e
- (c) em relação à qual existe informação financeira separada.

6. Nem todas as partes de uma entidade são, necessariamente, segmentos operacionais ou partes de um segmento operacional. Por exemplo, a sede de uma sociedade ou alguns departamentos funcionais podem não gerar rendimentos ou estes serem meramente acessórios face às actividades da entidade não se qualificando, assim, como segmentos operacionais.

SEGMENTOS RELATÁVEIS

7. Uma entidade deve relatar separadamente informações sobre cada segmento operacional que:

- (a) tenha sido identificado de acordo com o referido nos parágrafos 5 e 6 anteriores ou que resulte da agregação de dois ou mais desses segmentos de acordo com o parágrafo 8 abaixo; e
- (b) que ultrapasse os limites quantitativos estabelecidos no parágrafo 9 abaixo.

Critérios de agregação

8. Os segmentos operacionais que têm características económicas semelhantes apresentam, com frequência, desempenhos financeiros a longo prazo semelhantes. Dois ou mais segmentos operacionais podem ser agregados num único segmento operacional se tiverem características económicas semelhantes e se forem semelhantes em relação ao seguinte:

- (a) natureza dos produtos ou serviços;
- (b) natureza dos processos de produção;
- (c) tipo ou categoria de cliente para os seus produtos e serviços;
- (d) métodos usados para distribuir os produtos ou prestar os serviços; e
- (e) natureza do quadro regulador, se aplicável.

Limites quantitativos

9. Uma entidade deve relatar separadamente as informações sobre qualquer segmento operacional que atinja qualquer um dos seguintes limites:

- (a) o rédito do segmento, incluindo as vendas ou transferência intersegmentos, é igual ou superior a 10 % do rendimento total do conjunto dos segmentos operacionais;
- (b) a quantia do seu lucro ou prejuízo, é igual ou superior a 10 % do maior dos seguintes valores: (i) lucro global do conjunto dos segmentos operacionais que não relataram prejuízos; e (ii) o prejuízo global do conjunto dos segmentos operacionais que relataram prejuízos;
- (c) os seus activos são iguais ou superiores a 10 % dos activos totais do conjunto dos segmentos operacionais.

Porém, uma entidade pode considerar relatáveis, e divulgar separadamente, outros segmentos que não atinjam os limites anteriores, se o órgão de gestão entender que essa informação sobre esses segmentos é útil para os utilizadores das demonstrações financeiras.

10. Uma entidade pode combinar informações sobre segmentos operacionais que individualmente não atinjam os limites quantitativos para apresentar um segmento relatável, desde que os segmentos operacionais tenham características económicas semelhantes e partilhem a maioria dos critérios de agregação referidos no parágrafo 8.

11. Se o rédito total relatado por segmentos operacionais representar menos de 75 % do rédito da entidade, devem ser apurados segmentos operacionais adicionais (ainda que não satisfaçam os critérios do parágrafo 9), até que pelo menos 75 % do rendimento da entidade esteja incluído nos segmentos relatáveis.

12. Se um segmento operacional é definido como um segmento relatável no período corrente, de acordo com os limites quantitativos, a informação desse segmento respeitante a um período anterior, apresentada para efeitos comparativos, deve ser também apresentada mesmo que no período anterior esse segmento não tenha satisfeito os critérios que determinam a obrigação de relato enunciados no parágrafo 9, a menos que essa informação não se encontre disponível e o custo da sua elaboração seja excessivo.

DIVULGAÇÕES

13. Uma entidade deve divulgar informações que permitam aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza e os efeitos financeiros das suas actividades empresariais e o ambiente económico onde opera. Para isso, deve divulgar as seguintes informações para cada período relativamente ao qual seja apresentada uma demonstração dos resultados:

- (a) informações gerais descritas no parágrafo 14;
- (b) informações sobre o lucro ou prejuízo dos segmentos relatados, incluindo réditos e gastos específicos incluídos no lucro ou prejuízo desses segmentos, e sobre os respectivos activos e passivos; e
- (c) reconciliações entre os totais dos réditos dos segmentos relatados, respectivo lucro ou prejuízo, activos, passivos e outros itens materiais, e as quantias correspondentes da entidade, em conformidade com o parágrafo 19.

Devem ser efectuadas reconciliações entre os valores do balanço dos segmentos relatáveis e os valores do balanço da entidade, em relação a todos os períodos contabilísticos que sejam apresentados.

Informações gerais

14. Uma entidade deve divulgar as seguintes informações gerais:

- (a) os critérios utilizados para identificar os segmentos relatáveis da entidade, incluindo a sua organização (por exemplo, segundo os produtos e serviços, mercados geográficos, quadros reguladores, ou uma combinação de critérios e se os segmentos operacionais foram agregados);
- (b) tipos de produtos e serviços dos quais são gerados réditos de cada segmento relatável.

Informações sobre o lucro ou prejuízo, activos e passivos

15. Uma entidade deve relatar um valor do lucro ou do prejuízo e do activo total (e, quando disponível, do passivo) de cada segmento relatável. Adicionalmente, uma entidade deve divulgar as informações que se seguem, se as respectivas quantias estiverem incluídas no valor do lucro ou do prejuízo de cada segmento relatável:

- (a) réditos provenientes de clientes do mercado externo;
- (b) réditos de transacções com outros segmentos operacionais da mesma entidade;
- (c) rendimentos de juros;
- (d) gastos com juros;
- (e) amortizações;
- (f) outros rendimentos e gastos significativos divulgados de acordo com a NCRF 1 – Apresentação de demonstrações financeiras;
- (g) quota parte da entidade no lucro ou no prejuízo de associadas e de empreendimentos conjuntos, contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;
- (h) imposto sobre o rendimento; e
- (i) itens significativos sem fluxos de caixa, excepto amortizações.

16. Uma entidade deve divulgar as informações que se seguem, se as respectivas quantias estiverem incluídas no valor dos activos de cada segmento relatável:

- (a) a quantia do investimento em associadas e empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial; e
- (b) as quantias dos aumentos dos activos não correntes que não sejam instrumentos financeiros, activos por impostos diferidos, activos de benefícios pós-emprego e direitos provenientes de contratos de seguro.

MENSURAÇÃO

17. O valor de cada item dos segmentos relatados deve corresponder à quantia comunicada ao principal responsável pela tomada de decisões operacionais para efeitos da tomada de decisões sobre a imputação de recursos ao segmento e da avaliação do seu desempenho. Os ajustamentos e eliminações efectuados no âmbito da elaboração das demonstrações financeiras e da imputação de réditos, gastos e ganhos ou perdas de uma entidade só devem ser incluídos na determinação do lucro ou do prejuízo do segmento relatado se estiverem incluídos na respectiva avaliação utilizada pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais. De igual modo, relativamente a esse segmento, devem ser relatados apenas os activos e passivos incluídos nas correspondentes avaliações utilizadas pelo principal responsável pela tomada de decisões operacionais. Se forem imputadas quantias ao lucro ou ao prejuízo e ao activo ou ao passivo relatados do segmento, essas quantias devem ser imputadas numa base razoável.

18. Uma entidade deve apresentar para cada segmento relatável uma explicação das mensurações do lucro ou do prejuízo e dos activos e dos passivos do segmento e deve divulgar, no mínimo, os seguintes elementos:

- (a) base de contabilização de quaisquer transacções entre segmentos relatáveis;
- (b) natureza de quaisquer diferenças entre a mensuração do lucro ou prejuízo dos segmentos relatáveis e do

lucro ou prejuízo da entidade antes dos gastos com os impostos sobre o rendimento e de operações descontinuadas (se não decorrerem das reconciliações descritas no parágrafo 19);

- (c) natureza de quaisquer diferenças entre a mensuração do activo e do passivo dos segmentos relatáveis e do activo e do passivo da entidade (se não decorrerem das reconciliações descritas no parágrafo 19);
- (d) natureza de quaisquer alterações, relativamente a períodos anteriores, nos métodos de mensuração utilizados para determinar o lucro ou o prejuízo do segmento relatado e o eventual efeito dessas alterações no valor do lucro ou do prejuízo do segmento;
- (e) natureza e efeito de quaisquer imputações assimétricas a segmentos relatáveis. Por exemplo, uma entidade pode imputar gastos de amortização a um segmento sem lhe imputar os correspondentes activos amortizáveis.

Reconciliações

19. Uma entidade deve evidenciar reconciliações do seguinte:

- (a) total dos réditos dos segmentos relatáveis com os réditos da entidade;
- (b) total do lucro ou do prejuízo dos segmentos relatáveis com o lucro ou o prejuízo da entidade antes de impostos e operações descontinuadas. Porém, se a entidade imputar a segmentos relatáveis uma quota parte dos impostos, pode reconciliar o total do lucro ou do prejuízo dos segmentos com o lucro ou o prejuízo da entidade depois de impostos;
- (c) total dos activos e dos passivos dos segmentos relatáveis com os activos e os passivos da entidade;
- (d) total das quantias dos segmentos relatáveis respeitantes a quaisquer outros itens significativos das informações divulgadas com as correspondentes quantias da entidade.

Todos os itens de reconciliação significativos devem ser identificados e descritos separadamente.

DIVULGAÇÕES RELATIVAS À ENTIDADE NO SEU TODO

20. Os parágrafos seguintes aplicam-se a todas as entidades sujeitas à presente Norma, incluindo as que têm um único segmento relatável e as informações neles previstas devem ser prestadas unicamente se não forem integradas nas informações do segmento relatável, exigidas pela presente Norma. Os negócios de algumas entidades não estão organizados em função da diferenciação dos produtos e serviços ou dos mercados geográficos das operações. Em relação aos segmentos relatáveis dessas entidades podem ser relatados rendimentos de uma ampla gama de produtos e serviços muito diferentes, ou mais do que um dos seus segmentos relatáveis pode incluir os mesmos produtos e serviços. De igual modo, os segmentos relatáveis de uma entidade podem incluir activos em diferentes mercados geográficos e relatar rendimentos provenientes de clientes em diferentes mercados geográficos ou mais do que um dos seus segmentos relatáveis pode operar na mesma área geográfica.

Informações sobre produtos e serviços

21. Uma entidade deve relatar os réditos provenientes dos clientes em relação a cada produto e serviço, ou a cada grupo de produtos e serviços semelhantes, salvo se as correspondentes informações não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, devendo tal facto ser divulgado. As quantias relatadas devem basear-se nas informações financeiras utilizadas para elaborar as demonstrações financeiras da entidade.

Informações sobre mercados geográficos

22. Uma entidade deve relatar as seguintes informações geográficas, salvo se as correspondentes informações não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo:

- (a) réditos provenientes de clientes do mercado externo:
 - (i) atribuídos ao país de estabelecimento da entidade e
 - (ii) atribuídos globalmente a todos os países estrangeiros. Se os réditos provenientes de clientes atribuídos a um determinado país estrangeiro forem significativos, os mesmos devem ser divulgados separadamente. A entidade deve divulgar a base de apuramento dos réditos provenientes de clientes aos diferentes países; e
- (b) activos não correntes, que não sejam instrumentos financeiros, activos por impostos diferidos, activos de benefícios pós-emprego e direitos provenientes de contratos de seguro:
 - (i) localizados no país de estabelecimento da entidade; e
 - (ii) localizados em todos os países estrangeiros em que a entidade detém activos. Se os activos num determinado país estrangeiro forem significativos, os mesmos devem ser divulgados separadamente.

Os valores relatados devem basear-se nas informações financeiras utilizadas para elaborar as demonstrações financeiras da entidade. Se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, deve tal facto ser divulgado.

Informações sobre os principais clientes

23. Uma entidade deve prestar informações sobre o grau de dependência relativamente aos seus maiores clientes. Se os réditos provenientes das transacções com um único cliente representarem 10 % ou mais dos réditos totais da entidade, esta deve divulgar tal facto, bem como a quantia total dos réditos provenientes de cada um destes clientes e a identidade do segmento ou segmentos em relação aos quais os réditos são relatados.

NCRF 8 – Relato financeiro intercalar

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-3
CONTEÚDO DE UM RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR	4-14
Componentes mínimos do relatório financeiro intercalar	7
Forma e conteúdo de demonstrações financeiras intercalares	8-10
Seleção de notas explicativas	11
Divulgação da conformidade com o PGC - NIRF ..	12
Períodos que devem ser apresentados nas demonstrações financeiras intercalares	13
Materialidade	14
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	15-16
Políticas contabilísticas iguais às anuais	15
Uso de estimativas	16

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o conteúdo mínimo de um relato financeiro intercalar e estabelecer os princípios para o reconhecimento e mensuração de demonstrações financeiras (completas ou condensadas) preparadas em relação a

um período intercalar. Um relato financeiro intercalar credível e apresentado em tempo útil aumenta a capacidade de os utilizadores interessados compreenderem a situação financeira da entidade e a sua capacidade em gerar resultados.

ÂMBITO

2. A presente Norma não especifica as entidades em relação às quais deve ser exigida a publicação de um relato financeiro intercalar, qual a sua frequência, ou em que prazo após o fim do período intercalar. Porém, os governos, os reguladores dos mercados de capitais e as bolsas de valores muitas vezes exigem às entidades com títulos negociados em mercados abertos de capitais para publicarem relatos financeiros intercalares.

3. A presente Norma aplica-se a todas as entidades que sejam obrigadas, ou que optem, por apresentar um relato financeiro intercalar de acordo com o PGC - NIRF. O facto de uma entidade não apresentar um relato financeiro intercalar num determinado período contabilístico anual, ou tal relato não estiver apresentado de acordo com a presente Norma, não significa que as demonstrações financeiras anuais da entidade não estejam conforme o PGC - NIRF, se estiverem.

CONTEÚDO DE UM RELATÓRIO FINANCEIRO INTERCALAR

4. A *NCRF 1 – Apresentação de demonstrações financeiras* define o que é um conjunto completo de demonstrações financeiras e quais as suas componentes. Por razões de custo e de tempo, e para evitar repetição de informação já anteriormente relatada, uma entidade pode ser obrigada a (ou, no caso de não ser obrigada, pode optar por) apresentar menos informação nas datas intercalares do que aquela que apresenta nas suas demonstrações financeiras anuais.

5. Esta Norma define como conteúdo mínimo de um relato financeiro intercalar aquele que inclui umas demonstrações financeiras condensadas e uma selecção de notas explicativas. O relato financeiro intercalar é entendido como uma actualização do mais recente conjunto completo de demonstrações financeiras e, assim, está focado na informação sobre novas actividades, acontecimentos e circunstâncias que não constavam de relato anterior.

6. Nada nesta Norma deve ser entendido como proibindo ou desencorajando uma entidade de publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras no seu relato financeiro intercalar em vez de demonstrações financeiras condensadas e uma selecção de notas explicativas. Paralelamente, esta Norma não proíbe nem desencoraja uma entidade de incluir no seu relato financeiro intercalar mais informação do que a informação mínima prevista na presente Norma.

Componentes mínimos do relato financeiro intercalar

7. O relato financeiro intercalar deve incluir, no mínimo, as seguintes componentes:

- (a) um balanço;
- (b) uma demonstração dos resultados;
- (c) uma demonstração das alterações no capital próprio;
- (d) uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- (e) uma selecção de notas explicativas.

Forma e conteúdo de demonstrações financeiras intercalares

8. Se uma entidade publicar um conjunto completo de demonstrações financeiras no seu relato financeiro intercalar, a

forma e conteúdo dessas demonstrações devem estar conforme os requisitos exigidos na *NCRF I – Apresentação de demonstrações financeiras para um conjunto completo de demonstrações financeiras*.

9. Se uma entidade publicar um conjunto de demonstrações financeiras condensadas no seu relato financeiro intercalar, essas demonstrações financeiras condensadas devem incluir, no mínimo, cada uma das rubricas principais e sub totais que foram incluídas nas mais recentes demonstrações financeiras anuais e a selecção das notas explicativas como exigido pela presente Norma.

10. Na demonstração dos resultados apresentada no relato financeiro intercalar devem ser divulgados os resultados por acção em relação a esse período.

Seleção de notas explicativas

11. Uma entidade deve divulgar, no mínimo, as informações que se seguem desde que sejam materiais e não estejam divulgadas em qualquer outra parte do relatório financeiro intercalar. A informação deve geralmente cobrir o período desde o início do ano até à data do relato intercalar:

- (a) uma declaração de que as políticas contabilísticas e métodos de cálculo aplicados no relato financeiro intercalar são consistentes com os aplicados nas demonstrações financeiras anuais mais recentes e, se não foram, uma descrição da natureza e do efeito das alterações;
- (b) uma explicação sobre a sazonalidade ou ciclo das operações no período intercalar;
- (c) a natureza e a quantia de itens que afectam os activos, os passivos, o capital próprio, o resultado líquido ou os fluxos de caixa não usuais devido à sua natureza, dimensão ou incidência;
- (d) a natureza e a quantia das variações em estimativas relatadas em períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente ou variações em estimativas relatadas em períodos anuais anteriores, se tais variações tiverem um efeito material no período intercalar corrente;
- (e) a emissão, recompra ou reembolso de títulos de dívida e de capital;
- (f) os dividendos pagos (por total e por acção) separados por acções ordinárias e outras acções;
- (g) a informação por segmentos (se tal informação for exigida nas demonstrações financeiras anuais);
- (h) os acontecimentos materiais subsequentes à data do relato intercalar que não tenham sido reflectivos nas demonstrações financeiras do período intercalar;
- (i) o efeito das alterações na composição da entidade no período incluindo concentrações de actividades empresariais, obtenção ou perda de controlo em subsidiárias e outros investimentos, reestruturações e operações descontinuadas; e
- (j) as alterações em passivos e activos contingentes desde o final do anterior período anual relatado.

Divulgação da conformidade com o PGC - NIRF

12. Se um relato financeiro intercalar de uma entidade estiver conforme a presente Norma, esse facto deve ser divulgado. Um

relato financeiro intercalar não deve mencionar que está em conformidade com o PGC - NIRF a não ser que cumpra com todos os requisitos do PGC - NIRF.

Períodos que devem ser apresentados nas demonstrações financeiras intercalares

13. O relato intercalar deve incluir demonstrações financeiras intercalares (condensadas ou completas) em relação aos períodos seguintes:

- (a) o balanço no final do período intercalar e o balanço comparativo do final do período anual imediatamente anterior;
- (b) a demonstração dos resultados do período intercalar e a demonstração dos resultados comparativa do período equivalente do ano imediatamente anterior;
- (c) a demonstração das alterações no capital próprio do período intercalar e a demonstração das alterações no capital próprio comparativa do período equivalente do ano imediatamente anterior;
- (d) a demonstração dos fluxos de caixa do período intercalar e a demonstração dos fluxos de caixa comparativa do período equivalente do ano imediatamente anterior.

Materialidade

14. Na decisão de como reconhecer, mensurar, classificar ou divulgar um item para efeitos de relato financeiro intercalar, uma entidade deve avaliar a materialidade em relação à informação financeira do período intercalar. Ao fazer avaliações de materialidade, deve ser tido em conta que as mensurações intercalares podem estar baseadas num número maior de estimativas do que as mensurações relativas a informação financeira anual.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Políticas contabilísticas iguais às anuais

15. Uma entidade deve aplicar nas demonstrações financeiras intercalares as mesmas políticas contabilísticas que aplica nas demonstrações financeiras anuais, excepto quanto a alterações de políticas contabilísticas feitas após a data das mais recentes demonstrações financeiras anuais que serão reflectidas nas demonstrações financeiras anuais seguintes. Porém, a frequência do relato de uma entidade (anual, semestral ou trimestral) não deve afectar a mensuração dos seus resultados anuais e, para atingir este objectivo, as mensurações para efeitos de relato intercalar devem ser feitas na base do período até à data do relato.

Uso de estimativas

16. Os procedimentos de mensuração a seguir num relato financeiro intercalar devem ser concebidos para assegurar que a informação produzida é credível e que toda a informação financeira material que é relevante para a compreensão da posição financeira e do desempenho de uma entidade é apropriadamente divulgada. Embora as mensurações quer do relato financeiro anual, quer do intercalar, sejam muitas vezes baseadas em estimativas razoáveis, a preparação de relatos financeiros intercalares geralmente requer um maior uso de métodos de estimativas do que a preparação de relatos financeiros anuais.

NCRF 9 – Inventários

<i>ÍNDICE</i>	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-6
MENSURAÇÃO DOS INVENTÁRIOS	7-22
Custo dos inventários	7-15
Fórmulas de custeio	16-17
Valor realizável líquido	18-22
RECONHECIMENTO COMO GASTO	23-24
DIVULGAÇÕES	25

OBJECTIVO

1. Esta Norma estabelece o tratamento contabilístico dos inventários. Um aspecto primordial na contabilização dos inventários é o montante do custo que deverá ser reconhecido como um activo até que os réditos associados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação sobre a determinação do custo e subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer redução para o seu valor realizável líquido, bem como as fórmulas de custeio a serem usadas na determinação do custo dos inventários.

ÂMBITO

2. Esta Norma aplica-se a todos os inventários que não sejam:

- (a) produção em curso resultante de contratos de construção, incluindo contratos de serviço directamente relacionados (ver *NCRF 10 – Contratos de construção*);
- (b) instrumentos financeiros (ver *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*); e
- (c) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e produtos agrícolas no ponto de colheita (ver *NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos*).

3. Esta Norma não se aplica à mensuração de inventários detidos por:

- (a) produtores agrícolas e florestais, produtores de produtos agrícolas no ponto de colheita, e produtores minerais e de produtos minerais, desde que sejam mensurados pelo valor de realização líquido de acordo com as melhores práticas estabelecidas nesses sectores de actividade. Quando os inventários são mensurados pelo valor de realização líquido, qualquer alteração neste valor é reconhecida nos resultados do período em que a alteração ocorre;
- (b) intermediários de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor menos os custos de vender. Nestas circunstâncias, as alterações no justo valor menos os custos de vender são reconhecidas nos resultados do período em que a alteração ocorre.

4. Os inventários mencionados no parágrafo 3 (a) são mensurados pelo valor de realização líquido em determinadas fases de produção, como sejam as culturas agrícolas colhidas, e a respectiva venda está garantida por um contrato de futuros ou uma garantia governamental, ou quando há um mercado activo em que exista um risco pouco significativo de insucesso de venda. Estes inventários são excluídos dos requisitos de mensuração da presente Norma mas aplicam-se todos os outros.

5. Os inventários referidos no parágrafo 3 (b) são essencialmente adquiridos com o objectivo de venda num futuro próximo e de gerar lucro com base nas flutuações dos preços ou margens. Quando estes activos são mensurados pelo justo valor

menos os custos de vender são excluídos dos requisitos de mensuração da presente Norma mas aplicam-se todos os outros.

6. Os inventários compreendem bens adquiridos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias adquiridas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. Os inventários também compreendem produtos acabados ou produtos em curso de produção, incluindo os materiais e fornecimentos para serem usados no processo produtivo. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos dos serviços relativamente aos quais a entidade ainda não reconheceu o correspondente rédito (ver parágrafo 14).

MENSURAÇÃO DOS INVENTÁRIOS

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

Custo dos inventários

8. O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos necessários para colocar os inventários no seu local e condições actuais.

Custos de compra

9. Os custos de compra incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos não dedutíveis, custos de transporte, custos de manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, de materiais e de serviços. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de compra.

Custos de transformação

10. Os custos de transformação dos inventários incluem custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como a mão-de-obra directa. Os custos de transformação incluem ainda a imputação sistemática de gastos industriais fixos e variáveis que são suportados no processo de transformação de matérias-primas em produtos acabados. Os gastos industriais fixos incluem gastos como amortizações e gastos de manutenção e administração das instalações fabris. Os gastos industriais variáveis incluem gastos como materiais indirectos e mão-de-obra indirecta.

11. A imputação dos gastos industriais fixos aos custos de transformação é baseada na capacidade normal dos meios de produção, a qual traduz a produção média que se espera atingir durante uma série de períodos em circunstâncias normais, tendo em consideração a redução de capacidade resultante de manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se este se aproximar da capacidade normal. Os gastos industriais fixos não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que são suportados.

Outros custos

12. Os custos dos inventários apenas incluem outros custos se esses custos forem suportados para colocar os inventários no seu local e condição actual.

13. Uma entidade pode comprar inventários com condições de liquidação diferida. Quando o acordo contém um elemento de financiamento, a componente de financiamento é reconhecida como gasto de juros durante o período do financiamento.

Custo de inventários de um prestador de serviços

14. Quando um prestador de serviços tem inventários, estes devem ser mensurados ao custo de produção. Este custo consiste essencialmente no custo da mão-de-obra e outros custos com pessoal directamente envolvidos na prestação do serviço.

Técnicas de mensuração do custo

15. Uma entidade pode utilizar o método do custo padrão ou o método do retalho como técnicas de mensuração do custo dos inventários se os resultados se aproximarem do custo. O custo padrão, sendo baseado nos níveis normais dos materiais, mão-de-obra, eficiência e capacidade produtiva, necessitam ser regularmente analisados e, se necessário, revistos tendo em conta as condições correntes. O método do retalho é geralmente usado no sector de retalho na mensuração dos inventários sendo o custo determinado pela redução do valor de venda na adequada percentagem da margem bruta.

Fórmulas de custeio

16. O custo dos inventários dos itens que não sejam geralmente intermutáveis e dos bens e serviços produzidos e segregados para projectos específicos, deve ser determinado com base na identificação específica dos seus custos individuais.

17. O custo dos inventários que não são incluídos no parágrafo anterior, deve ser determinado pelo uso da fórmula *first-in, first-out* (FIFO) ou da fórmula do custo médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários com uma natureza e uso semelhantes para a entidade. Para inventários com outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

Valor realizável líquido

18. O custo dos inventários pode não ser recuperável se estes se encontrarem danificados, se se encontrarem parcial ou totalmente obsoletos, ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode igualmente não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem suportados para realizar a venda tiverem aumentado. A redução do valor dos inventários para o seu valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem estar registados por uma quantia superior à que se espera obter através da sua venda ou uso.

19. Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Contudo, em algumas circunstâncias, pode ser adequado agrupar itens semelhantes ou relacionados. Não é adequado reduzir os inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, produtos acabados, ou todos os inventários de um segmento específico.

20. As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas evidências disponíveis mais credíveis no momento em que são efectuadas as estimativas, quanto à quantia que se espera que os inventários se realizem. Estas estimativas tomam em consideração as flutuações nos preços ou custos directamente relacionados com acontecimentos que ocorrem após o fim do período, desde que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.

21. Uma entidade deve efectuar uma nova avaliação do valor realizável líquido em cada período subsequente. Quando as circunstâncias que anteriormente causaram a redução dos inventários abaixo do custo deixarem de existir, ou quando exista evidência significativa de um acréscimo no valor realizável líquido devido a alterações nas circunstâncias económicas, a redução deve ser revertida para que a nova quantia registada seja o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido.

22. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar através da venda de inventários no decurso normal dos negócios. O justo valor reflecte a quantia pela qual os mesmos inventários podem ser trocados no mercado

entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O valor realizável líquido é um valor específico da entidade; o justo valor não é. O valor realizável líquido dos inventários pode não equivaler ao justo valor menos os custos de vender.

RECONHECIMENTO COMO GASTO

23. Quando os inventários são vendidos, a sua quantia registada deve ser reconhecida como um gasto no período em que o respectivo rédito é reconhecido. A quantia de qualquer redução no valor dos inventários para o seu valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que a redução ou perda ocorra. A reversão de uma redução do valor dos inventários em resultado de um aumento do valor realizável líquido, deve ser reconhecida não como rendimento mas como uma dedução à quantia reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorre.

24. Alguns inventários podem ser imputados a outras contas de activos como, por exemplo, inventários usados como uma componente de activos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta forma são reconhecidos como gasto durante a vida útil desse activo.

DIVULGAÇÕES

25. As demonstrações financeiras devem divulgar:

- (a) as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
- (b) a quantia registada total de inventários e a quantia registada em classificações apropriadas para a entidade;
- (c) a quantia de inventários registada pelo justo valor menos os custos de vender;
- (d) a quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- (e) a quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 23;
- (f) a quantia de qualquer reversão de qualquer redução que seja reconhecida como uma diminuição na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 23;
- (g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de inventários de acordo com o parágrafo 23; e
- (h) a quantia registada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

NCRF 10 – Contratos de construção

ÍNDICE

Parágrafos

OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-4
COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	5-8
RÉDITO DO CONTRATO	9-13
CUSTOS DO CONTRATO	14-15
RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS DO CONTRATO	16-23
RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS	24
ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS	25
DIVULGAÇÕES	26-28

OBJECTIVO

1. Esta Norma estabelece o tratamento contabilístico do rédito e dos correspondentes custos relativos a contratos de construção. Dada a natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a actividade é iniciada e a data em que a actividade é concluída ocorrem geralmente em períodos contabilísticos distintos. Desta forma, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que os trabalhos de construção são executados.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das entidades contratadas para a execução dos trabalhos.

3. 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 dizer respeito à construção de um conjunto de activos intimamente relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu objectivo ou utilização final.

4. Para efeitos desta Norma, os contratos de construção incluem:

- (a) contratos de prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção de um activo como, por exemplo, os relativos a serviços de projectistas e arquitectos; e
- (b) contratos para a demolição ou o restauro de activos e a recuperação do meio ambiente após a demolição de activos.

COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

5. Os requisitos da presente norma são geralmente aplicados separadamente a cada contrato de construção. Contudo, em algumas circunstâncias, é necessário aplicar a Norma a componentes separadamente identificáveis de um único contrato, ou grupo de contratos, para reflectir a substância de um contrato ou de um grupo de contratos.

6. Quando um contrato abrange vários activos, a construção de cada activo deve ser tratada como um contrato de construção separado nas condições seguintes:

- (a) tenham sido submetidas propostas separadas para cada activo;
- (b) cada activo tenha sido sujeito a negociação separada e as contraentes tenham estado em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relativa a cada activo; e
- (c) os custos e réditos de cada activo possam ser identificados.

7. Um grupo de contratos, quer efectuados com um único cliente quer com vários clientes, deve ser tratado como um único contrato de construção quando:

- (a) o grupo de contratos tenha sido negociado como uma única empreitada;
- (b) os contratos estejam de tal forma interrelacionados que sejam, de facto, parte de um único projecto com uma margem de lucro global; e
- (c) os contratos sejam executados simultaneamente ou em sequência.

8. Um contrato pode prever 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 é negociado sem atender ao preço original do contrato.

RÉDITO DO CONTRATO

9. O rédito do contrato deve compreender:

- (a) a quantia inicial de rédito negociado no contrato; e
- (b) alterações no trabalho inicialmente contratado, reclamações e pagamento de incentivos, desde que seja provável que resultem em rédito e possam ser mensurados com fiabilidade.

10. O rédito do contrato é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A mensuração do rédito do contrato é afectada por um conjunto de incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros pelo que as estimativas necessitam de ser revistas à medida que os acontecimentos ocorrem e as incertezas se resolvem. Desta forma, a quantia do rédito do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o período seguinte.

11. Uma alteração é uma instrução dada pelo cliente para uma modificação no âmbito do trabalho a executar segundo o contrato e pode dar origem a um aumento ou redução no rédito do contrato. Uma alteração é incluída no rédito do contrato quando:

- (a) é provável que o cliente venha a aprovar a alteração e a respectiva quantia do rédito dela resultante; e
- (b) a quantia do rédito pode ser mensurada com fiabilidade.

12. Uma reclamação é uma quantia que a entidade contratada (ou empreiteiro) procura cobrar à contratante (ou cliente), ou a uma outra parte, como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reclamação pode surgir, por exemplo, de atrasos imputáveis ao cliente, erros nas especificações ou na concepção e de alterações negociadas de trabalho. Uma reclamação é incluída no rédito do contrato apenas quando:

- (a) as negociações tenham atingido uma fase avançada tal que é provável que o cliente venha a aceitar a reclamação; e
- (b) a quantia que é provável ser aceite pelo cliente pode ser mensurada com fiabilidade.

13. Os incentivos são quantias adicionais pagas à entidade contratada quando são atingidos ou excedidos os níveis de desempenho previstos. O pagamento de incentivos é incluído no rédito do contrato quando:

- (a) o contrato está suficientemente adiantado que é provável que os níveis de desempenho previstos venham a ser atingidos ou excedidos; e
- (b) a quantia dos incentivos a pagar pode ser mensurada com fiabilidade.

CUSTOS DO CONTRATO

14. Os custos do contrato devem compreender:

- (a) custos directamente relacionados com o contrato específico;

- (b) custos atribuíveis à actividade em geral e que podem ser imputados ao contrato; e
- (c) outros custos que são especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.

15. Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a esse contrato no período que vai desde a data da sua adjudicação até à conclusão dos trabalhos. Contudo, os custos que se relacionam directamente com um contrato e que são suportados para assegurar a adjudicação são também incluídos como parte dos custos do contrato se puderem ser separadamente identificados e mensurados com fiabilidade, e for provável que o contrato é adjudicado. Quando os custos suportados para assegurar o contrato forem reconhecidos como um gasto no período em que ocorrem, não são incluídos nos custos do contrato quando o contrato for adjudicado num período subsequente.

RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS DO CONTRATO

16. Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser mensurado com fiabilidade, o rédito e os custos do contrato devem ser reconhecidos como rendimento e gasto respectivamente, com referência à fase de acabamento da actividade do contrato na data do balanço. Quando for esperada uma perda (ou prejuízo) no contrato de construção, tal perda deve ser imediatamente reconhecida como um gasto de acordo com o parágrafo 24.

17. No caso de um contrato com preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser mensurado com fiabilidade quando se verificarem todas as condições seguintes:

- (a) o rédito total do contrato pode ser mensurado com fiabilidade;
- (b) é provável que benefícios económicos futuros associados ao contrato fluirão para a entidade;
- (c) os custos para terminar o contrato e a fase de acabamento do contrato na data do balanço podem ser mensurados com fiabilidade; e
- (d) os custos atribuíveis ao contrato podem ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato podem ser comparados com estimativas anteriores.

18. No caso de um contrato *cost plus*, o desfecho de um contrato de construção pode ser mensurado com fiabilidade quando se verificarem todas as seguintes condições:

- (a) é provável que benefícios económicos futuros associados ao contrato fluirão para a entidade;
- (b) os custos atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, podem ser claramente identificados e mensurados com fiabilidade.

19. O reconhecimento do rédito e dos gastos com referência à fase de acabamento do contrato é geralmente referido como o método da percentagem de acabamento. De acordo com este método, o rédito do contrato é balanceado com os custos do contrato suportados ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, de gastos e de um lucro que podem ser atribuídos à proporção do trabalho concluído.

20. Uma entidade contratada pode ter suportado custos do contrato que se relacionam com a actividade futura do contrato. Estes custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que são recuperados e representem uma quantia devida pelo cliente que é muitas vezes classificada como trabalhos em curso.

21. A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada por vários métodos e a entidade usa o método que mesure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:

- (a) a proporção dos custos do contrato suportados com o trabalho executado até à data nos custos totais estimados do contrato;
- (b) levantamentos do trabalho executado; ou
- (c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Os pagamentos faseados e os adiantamentos recebidos dos clientes geralmente não reflectem o trabalho executado.

22. Quando o desfecho de um contrato não pode ser mensurado com fiabilidade:

- (a) o rédito apenas deve ser reconhecido até ao ponto em que é provável que os custos do contrato suportados são recuperáveis; e
- (b) os custos do contrato são reconhecidos como gasto no período em que são suportados.

23. Quando já não existirem as incertezas que impediram que o desfecho do contrato fosse mensurado com fiabilidade, o rédito e os gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos de acordo com o parágrafo 16 e não de acordo com o parágrafo 22.

RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

24. Quando for provável que os custos totais do contrato excedem o rédito total do contrato, a perda (ou prejuízo) esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS

25. O método da percentagem de acabamento é aplicado às estimativas actuais do rédito e dos custos do contrato numa base acumulada em cada período contabilístico. Desta forma, o efeito de uma alteração na estimativa do rédito do contrato ou dos custos do contrato, ou o efeito de uma alteração da estimativa do desfecho do contrato, são contabilizados como uma alteração nas estimativas contabilísticas (ver *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*). As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia do rédito e dos gastos reconhecidos na demonstração dos resultados do período em que a alteração é feita e em períodos subsequentes.

DIVULGAÇÕES

26. 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.

27. Uma entidade deve divulgar o que se segue para os contratos em curso à data do balanço:

- (a) a quantia agregada de custos suportados e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;
- (b) a quantia de adiantamentos recebidos; e
- (c) a quantia de retenções.

28. Uma entidade deve apresentar:

- (a) como um activo, a quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato; e
- (b) como um passivo, a quantia bruta devida a clientes relativa aos trabalhos do contrato.

NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-7
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	8-22
Ganhos e perdas	14-15
Impossibilidade de mensurar o justo valor com fiabilidade	16-17
Subsídios do governo	18-21
DIVULGAÇÕES	22-32
Gerais	22-28
Informações adicionais para activos biológicos onde o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade	29-31
Subsídios do governo	32

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico e a divulgação das operações relativas a actividades agrícolas.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada em relação à contabilização do que se segue desde que relacionado com a actividade agrícola:

- (a) activos biológicos;
- (b) produtos agrícolas no ponto de colheita; e
- (c) subsídios do governo abrangidos nos parágrafos 18 a 21 da presente Norma.

3. Esta Norma não deve ser aplicada em relação ao seguinte:

- (a) terrenos relativos à actividade agrícola (ver *NCRF 13 – Activos tangíveis* e *NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento*); e
- (b) activos intangíveis relativos à actividade agrícola (ver *NCRF 14 – Activos intangíveis*).

4. Esta Norma aplica-se aos produtos agrícolas, que são os produtos colhidos dos activos biológicos de uma entidade no ponto de colheita sendo, depois disso, aplicada a *NCRF 9 - Inventários* ou qualquer outra Norma apropriada. Assim sendo, esta Norma não trata da transformação dos produtos agrícolas após a colheita. Por exemplo, apesar de a transformação das uvas em vinho ser uma extensão lógica e natural da actividade agrícola, esta transformação não está incluída na definição de actividade agrícola prevista na presente Norma.

5. A tabela seguinte dá-nos exemplos de activos biológicos, produtos agrícolas e produtos transformados após a colheita:

Activos biológicos	Produtos agrícolas	Produtos transformados após colheita
Carneiros/Ovelhas	Lã	Fio de lã, carpetes
Árvores florestais	Troncos de madeira	Tábuas de madeira
Plantações	Algodão	Fio de algodão, roupa
	Cana-de-açúcar	Açúcar
Vacas leiteiras	Leite	Queijo
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Vinhas	Uvas	Vinho
Pomares	Fruta	Sumos, compotas

6. A actividade agrícola abrange um conjunto diversificado de actividades como, por exemplo, criação de gado, silvicultura, safra ocasional ou permanente, plantações, floricultura e aquacultura (incluindo viveiros de peixe). Nesta diversidade, porém, existem características comuns, a saber:

- (a) capacidade de transformação. Os animais e plantas vivos são capazes de se transformar biologicamente;

(b) gestão da transformação. A gestão facilita a transformação biológica através do aumento, ou da manutenção, das condições necessárias para que a transformação se realize (por exemplo, nível nutricional, mistura, temperatura, fertilidade e luz). Esta gestão distingue a actividade agrícola de outras actividades. Por exemplo, a colheita em espaços não geridos (pesca no oceano ou corte em floresta virgem) não é uma actividade agrícola; e

(c) mensuração da transformação. A transformação qualitativa (por exemplo, carga genética, densidade, amadurecimento, gordura, conteúdo proteico e potência fibrosa) ou quantitativa (por exemplo, capacidade geradora de crias ou rebentos, peso, volume, comprimento e diâmetro fibroso) trazida pela transformação biológica é mensurada e monitorizada como uma rotina de gestão.

7. A transformação biológica tem como resultado:

- (a) ou a transformação do activo biológico através de:
 - (i) crescimento (um aumento em quantidade ou melhoria de qualidade dum animal ou planta);
 - (ii) degeneração (uma redução em quantidade ou diminuição de qualidade dum animal ou planta); ou
 - (iii) procriação (criação de outros animais e plantas vivos).
- (b) ou a produção de produtos agrícolas tais como borracha, folhas de chá, lã e leite.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

8. Uma entidade deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

- (a) a entidade controla o activo como resultado de acontecimentos passados;
- (b) é provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros associados ao activo; e
- (c) o custo ou o justo valor do activo podem ser mensurados com fiabilidade.

9. Na actividade agrícola o controlo pode estar evidenciado através, por exemplo, da propriedade legal do gado ou da marca registada no gado aquando da aquisição, nascimento ou desmama. Os benefícios económicos futuros são geralmente avaliados através da mensuração de atributos físicos relevantes.

10. Um activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial, e no fim de cada período contabilístico, ao seu justo valor menos os custos estimados no momento da venda, excepto no caso descrito no parágrafo 16 da presente Norma que não pode ser mensurado com fiabilidade.

11. Um produto agrícola deve ser mensurado ao seu justo valor menos os custos estimados no momento da venda na data da colheita. Esta mensuração corresponde ao custo na data da colheita para efeitos da aplicação da *NCRF 9 - Inventários* ou outra Norma aplicável.

12. O justo valor de um activo baseia-se na sua localização e condição presente. Por exemplo, o justo valor do gado numa quinta é o preço do gado no mercado relevante menos os custos de transporte e outros custos para colocar o gado nesse mercado.

13. Os custos estimados no momento da venda incluem, por exemplo, comissões a intermediários ou taxas de entidades reguladoras ou fiscalizadoras mas excluem, por exemplo,

transportes e outros custos necessários para colocar os activos no mercado, uma vez que estes já estão incluídos no justo valor do activo determinado nos termos do parágrafo anterior.

Ganhos e perdas

14. O ganho ou a perda que surja no reconhecimento inicial de um activo biológico ao justo valor menos os custos no momento da venda, e o ganho ou a perda resultante das variações no justo valor menos os custos no momento da venda do activo biológico, devem estar incluídas na demonstração dos resultados do período em que ocorrem. Por exemplo, pode ocorrer uma perda no reconhecimento inicial de um activo biológico porque os custos estimados no momento da venda são deduzidos para apuramento do justo valor menos os custos estimados no momento da venda. Pode ocorrer um ganho no reconhecimento inicial de um activo biológico quando, por exemplo, nasce um bezerro.

15. O ganho ou a perda que surja no reconhecimento inicial de um produto agrícola ao justo valor menos os custos estimados no momento da venda deve estar incluído na demonstração dos resultados do período em que ocorre. O ganho ou a perda no reconhecimento inicial de um produto agrícola pode ocorrer como resultado da colheita.

Impossibilidade de mensurar o justo valor com fiabilidade

16. Existe a presunção de que o justo valor de um activo biológico pode ser mensurado com fiabilidade. Esta presunção apenas pode ser ilidida no reconhecimento inicial de um activo biológico quando não estiverem disponíveis preços determinados com base no mercado, e quando as alternativas para a determinação do justo valor manifestamente não forem fiáveis. Num caso destes, o activo biológico deve ser mensurado ao seu custo menos amortizações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. Porém, quando o justo valor deste activo biológico se torna fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurar esse activo ao justo valor menos os custos no momento da venda. Quando um activo biológico não corrente satisfaz os critérios para ser classificado como um activo detido para venda, de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.

17. Uma entidade, em todos os casos, mensura o produto agrícola no momento da colheita ao justo valor menos os custos estimados no momento da venda, porque esta Norma parte do princípio de que o justo valor de um produto agrícola no momento da colheita pode sempre ser mensurado com fiabilidade.

Subsídios do governo

18. Um subsídio não condicional do governo relativo a um activo biológico mensurado ao seu justo valor menos os custos estimados no momento da venda, deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio se tornar recebível.

19. Se um subsídio do governo relativo a um activo biológico mensurado ao seu justo valor menos os custos estimados no momento da venda é condicional (incluindo situações em que a atribuição do subsídio proíbe a entidade de exercer uma actividade agrícola específica), uma entidade deve reconhecer o subsídio como rendimento quando, e apenas quando, as condições previstas no acordo de subsídio estão satisfeitas.

20. Os termos e condições dos subsídios do governo são variáveis. Por exemplo, um acordo de subsídio do governo pode exigir que uma entidade cultive uma determinada área durante

cinco anos e exigir também que o subsídio seja devolvido ao governo se não cultivar durante cinco anos. Neste caso, o subsídio não é reconhecido como rendimento senão quando tiverem passado cinco anos. Se, contudo, o acordo de subsídio permitir que o subsídio seja retido pela passagem do tempo, então a entidade reconhece esse subsídio como rendimento numa base proporcional ao tempo decorrido.

21. Se o subsídio do governo for relativo a um activo biológico mensurado ao custo menos amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas, deve ser aplicada a *NCRF 26 – Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo*.

DIVULGAÇÕES

Gerais

22. Uma entidade deve divulgar a quantia total do ganho ou perda que surja, no período corrente, do reconhecimento no momento inicial de activos biológicos e produtos agrícolas, e das variações no justo valor menos os custos estimados no momento da venda dos activos biológicos.

23. Uma entidade deve divulgar uma descrição de cada grupo de activos biológicos.

24. Se não estiver divulgado em qualquer outro sítio nas, ou em conjunto com, as demonstrações financeiras, uma entidade deve divulgar:

- (a) a natureza das suas actividades envolvendo cada grupo de activos biológicos; e
- (b) a medida ou a estimativa das quantidades físicas de cada grupo de activos biológicos no final do período e quantidade de produtos agrícolas produzidos no período.

25. Uma entidade deve divulgar os métodos e pressupostos relevantes aplicados na determinação do justo valor de cada grupo de produtos agrícolas no momento da colheita e cada grupo de activos biológicos.

26. Uma entidade deve divulgar o justo valor menos os custos estimados no momento da venda dos produtos agrícolas colhidos durante o período, determinados no momento da colheita.

27. Uma entidade deve divulgar:

- (a) a existência e quantia registada dos activos biológicos cuja titularidade seja restrita e a quantia registada de activos biológicos dados como garantia de passivos;
- (b) a quantia de compromissos para o desenvolvimento ou aquisição de activos biológicos; e
- (c) estratégias de gestão de risco financeiro relacionadas com a actividade agrícola.

28. Uma entidade deve apresentar o movimento e as variações ocorridas na quantia registada dos activos biológicos desde o início até ao final do período contabilístico incluindo:

- (a) o ganho ou perda resultante das variações no justo valor menos os custos estimados no momento da venda;
- (b) aumentos por aquisições;
- (c) reduções por vendas ou transferências para activos detidos para venda;
- (d) reduções por colheitas e cortes;
- (e) aumentos resultantes de concentrações de actividades empresariais; e
- (f) quaisquer outros movimentos.

Informações adicionais para activos biológicos onde o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade

29. Quando uma entidade mensura activos biológicos ao custo menos amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas no final do período, deve divulgar:

- (a) uma descrição dos activos biológicos;
- (b) a razão porque o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade;
- (c) se possível, o intervalo de estimativas nas quais os justos valores provavelmente se situariam;
- (d) o método de amortização utilizado;
- (e) as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas; e
- (f) a quantia registada bruta e a amortização acumulada (em conjunto com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período.

30. Quando, durante o período, uma entidade mensura activos biológicos ao custo menos amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas, deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido pela venda dessa activo biológico. Adicionalmente, uma entidade deve divulgar as seguintes quantias incluídas como ganhos ou perdas relativos a esses activos biológicos:

- (a) perdas por imparidade;
- (b) reversões de perdas por imparidade; e
- (c) amortizações.

31. Quando o justo valor dos activos biológicos antes mensurados ao seu custo menos amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas se torna mensurável com fiabilidade no período corrente, a entidade deve divulgar para esses activos biológicos:

- (a) uma descrição dos activos biológicos;
- (b) a razão porque o justo valor se tornou fiavelmente mensurável; e
- (c) o efeito da alteração.

Subsídios do governo

32. Uma entidade deve divulgar o seguinte com relação à actividade agrícola coberta pela presente Norma:

- (a) a natureza e a quantia dos subsídios do governos reconhecidos nas demonstrações financeiras;
- (b) condições não cumpridas e outras contingências associadas aos subsídios atribuídos pelo governo; e
- (c) reduções significativas esperadas no nível de subsídios do governo.

NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos

ÍNDICE	Parágrafos
OBJECTIVO	1-4
ÂMBITO	5-6
BASE FISCAL	7-11
RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E ACTIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES	12-14
RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	15-26
Diferenças temporárias tributáveis	15-18
Diferenças temporárias dedutíveis	19-22
Prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados	23-25
Reavaliação de activos por impostos diferidos não reconhecidos	26

INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS, E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS	27-29
MENSURAÇÃO	30-35
RECONHECIMENTO DE IMPOSTOS CORRENTES E DIFERIDOS	36-40
Itens reconhecidos na demonstração dos resultados	36-38
Itens reconhecidos fora da demonstração dos resultados	39-40
APRESENTAÇÃO	41-43
Activos e passivos por impostos – Compensação ..	41-42
Activos e passivos por impostos – Gasto e Rendimento	43
DIVULGAÇÕES	44-47

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico dos impostos sobre os lucros designadamente como contabilizar as consequências, actuais e futuras, em impostos relacionadas com:

- (a) a futura recuperação (ou liquidação) da quantia registada de activos (ou passivos) reconhecidos no balanço de uma entidade; e
- (b) as transacções e outros acontecimentos no período corrente que são reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

2. É implícito no reconhecimento de um activo ou passivo que a entidade que relata espera recuperar ou liquidar a quantia registada desse activo ou passivo. Quando for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia provoque pagamentos futuros de impostos superiores ou inferiores aos que seriam efectuados caso essa recuperação ou liquidação não tivesse consequências fiscais, esta Norma exige que a entidade reconheça um passivo (ou activo) por impostos diferidos, com algumas excepções.

3. Esta Norma exige que uma entidade contabilize os efeitos fiscais das transacções e outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza essas transacções e outros acontecimentos. Assim, para as transacções e outros acontecimentos reconhecidos na demonstração dos resultados, os efeitos fiscais com eles relacionados devem também ser reconhecidos na demonstração dos resultados, e para as transacções e outros acontecimentos reconhecidos fora da demonstração dos resultados (directamente nos capitais próprios), os efeitos fiscais com eles relacionados devem também ser reconhecidos fora da demonstração dos resultados (directamente nos capitais próprios). Da mesma forma, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia reconhecida do *goodwill* (ou *goodwill* negativo) resultante dessa concentração de actividades empresariais.

4. Esta Norma também trata do reconhecimento dos activos por impostos diferidos que resultam de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados, da apresentação dos impostos sobre o rendimento nas demonstrações financeiras e das divulgações de informação com eles relacionados.

ÂMBITO

5. Para efeitos desta Norma, os impostos sobre o rendimento incluem todos os impostos baseados nos lucros tributáveis, quer sejam impostos nacionais quer estrangeiros. Os impostos sobre o rendimento incluem também impostos retidos na fonte a pagar por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em relação a dividendos colocados à disposição da entidade que relata.

6. Esta Norma não trata dos métodos de contabilização de subsídios do governo (ver *NCRF 26 – Contabilização de subsídios do governo e divulgação de apoios do governo*) ou de créditos fiscais por investimento. Porém, esta Norma trata da contabilização das diferenças temporárias que possam resultar de tais subsídios ou créditos fiscais.

BASE FISCAL

7. A base fiscal de um activo é a quantia que será dedutível para efeitos fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando esta recuperar a quantia registada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base fiscal do activo é igual à quantia registada desse activo.

8. A base fiscal de um passivo é a sua quantia registada menos qualquer quantia que seja dedutível para efeitos fiscais em períodos contabilísticos futuros em relação a esse passivo. No caso de réditos em relação aos quais foram recebidos adiantamentos, a base fiscal do correspondente passivo é a sua quantia registada menos qualquer quantia do rédito não tributável em períodos contabilísticos futuros.

9. Alguns itens têm uma base fiscal mas não estão reconhecidos como activos ou passivos no balanço. Por exemplo, algumas despesas são reconhecidas como um gasto no período contabilístico em que são suportadas mas podem não ser dedutíveis na determinação do resultado tributável desse período (podendo sê-lo em períodos posteriores). A diferença entre a quantia que as autoridades fiscais permitem deduzir nos períodos futuros (base fiscal) e a quantia registada na contabilidade de zero, é uma diferença temporária dedutível que dá origem a um activo por impostos diferidos.

10. Nos casos em que a base fiscal não é de imediato evidente, deve considerar-se o princípio fundamental na base do qual esta Norma assenta: que uma entidade deve, com algumas excepções, reconhecer um passivo ou um activo por impostos diferidos quando a recuperação ou liquidação da quantia registada de um activo ou passivo provoque pagamentos futuros de impostos superiores ou inferiores aos que seriam efectuados caso essa recuperação ou liquidação não tivesse consequências fiscais.

11. Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas pela comparação das quantias registadas de activos e passivos consolidados com a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada tendo por referência uma declaração fiscal consolidada quando a legislação fiscal o permita. Nos outros casos, a base fiscal é determinada tendo por referência as declarações fiscais de cada entidade do grupo.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E ACTIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES

12. Os impostos correntes ainda não pagos, quer relativos ao período contabilístico corrente quer a períodos anteriores, devem ser reconhecidos como um passivo. Quando, em relação ao período corrente ou períodos anteriores, a quantia já paga exceder a quantia devida, o excesso deve ser reconhecido como um activo.

13. O benefício relativo a um prejuízo fiscal que, quando permitido pela legislação fiscal, pode ser utilizado para recuperar o imposto corrente de um período anterior, deve ser reconhecido como um activo.

14. Quando um prejuízo fiscal é utilizado para recuperar o imposto corrente de um período anterior, uma entidade reconhece um activo no período em que o prejuízo fiscal ocorreu porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e que pode ser mensurado com fiabilidade.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Diferenças temporárias tributáveis

15. Devem ser reconhecidos passivos por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto quando tais passivos por impostos diferidos resultem:

- (a) do reconhecimento no momento inicial de *goodwill*; ou
- (b) do reconhecimento no momento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

- (i) não seja uma concentração de actividades empresariais; e
- (ii) na data da transacção, não afecte quer o resultado contabilístico quer o resultado fiscal.

Porém, para as diferenças temporárias tributáveis relacionadas com investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, devem ser reconhecidos passivos por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 28.

16. O reconhecimento de um activo pressupõe que a sua quantia registada será recuperada através de benefícios económicos que fluirão para a entidade no futuro. Quando a quantia registada de um activo excede a sua base fiscal, a quantia de benefícios económicos fiscais excederá a quantia que será dedutível para efeitos fiscais. Esta diferença é uma diferença temporária tributável e a obrigação de pagar o correspondente imposto sobre o rendimento em períodos futuros é um passivo por impostos diferidos. À medida que a entidade recupera a quantia registada do activo, a diferença temporária tributável será revertida e a entidade terá um lucro tributável tornando 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 nas circunstâncias previstas nos parágrafos 15 e 28.

17. Algumas diferenças temporárias surgem quando os rendimentos ou gastos são incluídos no resultado contabilístico de um período, mas são incluídos no resultado tributável num período diferente. Apresentam-se de seguida alguns exemplos dessas diferenças que, consequentemente, dão origem a passivos por impostos diferidos:

- (a) rendimento de juros que são incluídos no resultado contabilístico numa base proporcional ao tempo, mas que podem ser incluídas no resultado tributável apenas quando recebidos. A base fiscal de qualquer valor a receber reconhecido no balanço relativo a estes rendimentos é zero porque os rendimentos não afectam o resultado tributável senão quando forem recebidos;
- (b) amortizações utilizadas para apuramento do resultado tributável que podem ser diferentes das utilizadas para apuramento do resultado contabilístico. A diferença temporária é a diferença entre a quantia registada do activo e a sua base fiscal a qual é representada pelo custo original do activo menos todas as deduções permitidas pelas autoridades fiscais. Daqui surge uma diferença temporária tributável que dá origem a um passivo por impostos diferidos, quando a taxa de amortização fiscal é acelerada, e a um activo por impostos diferidos, no caso contrário; e
- (c) despesas de desenvolvimento que são capitalizadas e amortizadas para apuramento do resultado contabilístico, mas podem ser dedutíveis ao resultado

tributável no ano em que são suportadas. Estas despesas de desenvolvimento têm uma base fiscal de zero porque já foram deduzidas fiscalmente na íntegra no ano em que ocorreram sendo a diferença temporária a diferença entre a quantia registada dessas despesas e a sua base fiscal de zero.

18. Também podem surgir diferenças temporárias quando:

- (a) os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais são reconhecidos aos seus justos valores, de acordo com a *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais*, mas não é feito qualquer ajustamento equivalente para efeitos fiscais;
- (b) os activos são revalorizados mas não é feito qualquer ajustamento equivalente para efeitos fiscais;
- (c) existe *goodwill* numa concentração de actividades empresariais;
- (d) o reconhecimento no momento inicial de um activo ou passivo na base fiscal difere da quantia inicial registada como, por exemplo, quando uma entidade beneficia de subsídios do governo, não tributáveis, relativos a investimentos; ou
- (e) a quantia registada de investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos se torna diferente da base fiscal (ver parágrafos 27 a 29).

Diferenças temporárias dedutíveis

19. Devem ser reconhecidos activos por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que for provável que o resultado tributável estará disponível para ser utilizado contra as diferenças temporárias dedutíveis, excepto quando tais activos por impostos diferidos resultem do reconhecimento no momento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

- (a) não seja uma concentração de actividades empresariais; e
- (b) na data da transacção, não afecte quer o resultado contabilístico quer o resultado fiscal.

Porém, para as diferenças temporárias dedutíveis relacionadas com investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos, devem ser reconhecidos activos por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 29.

20. O reconhecimento de um passivo pressupõe que a sua quantia registada será liquidada pela entidade no futuro através de fluxos de saída de recursos incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluem da entidade, parte ou a totalidade das suas quantias podem ser dedutíveis no apuramento do resultado tributável num período posterior ao período no qual o passivo é reconhecido. Nestes casos, existe uma diferença temporária entre a quantia registada do passivo e a sua base fiscal e, conseqüentemente, surge um activo por impostos diferidos relativo ao imposto sobre o rendimento que será recuperado no futuro quando aquela parte do passivo for dedutível no apuramento do resultado tributável. Da mesma forma, se a quantia registada do activo é menor do que a sua base fiscal, a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos relativo ao imposto sobre o rendimento que será recuperado em períodos futuros.

21. Apresentam-se de seguida alguns exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que dão origem a activos por impostos diferidos:

- (a) custos de benefícios de reforma que podem ser incluídos no resultado contabilístico durante o período de permanência em serviço do trabalhador, mas que podem ser incluídas no resultado tributável ou no momento em que são feitos pagamentos para um fundo, ou no momento em que os benefícios de reforma são pagos pela entidade ao trabalhador. Daqui surge uma diferença temporária entre a quantia registada do passivo e a sua base fiscal a qual é, geralmente, zero. Esta diferença temporária dedutível origina um activo por impostos diferidos dado que fluirão benefícios económicos para a entidade através da dedução ao resultado tributável nos períodos em que as contribuições para o fundo ou os benefícios de reforma forem pagos;
- (b) despesas de pesquisa que são reconhecidas como um gasto no período contabilístico em que são suportadas mas podem não ser dedutíveis na determinação do resultado tributável desse período mas num período posterior. A diferença entre a quantia que as autoridades fiscais permitem deduzir nos períodos futuros (base fiscal) e a quantia registada na contabilidade de zero, é uma diferença temporária dedutível que dá origem a um activo por impostos diferidos;
- (c) com algumas excepções, uma entidade reconhece os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais aos seus justos valores na data da aquisição. Quando um passivo é reconhecido na data de aquisição mas os correspondentes custos não são deduzidos no apuramento do resultado tributável senão mais tarde, surge uma diferença temporária dedutível que origina um activo por impostos diferidos situação que também ocorre quando o justo valor de um activo identificável adquirido é inferior à sua base fiscal. Em qualquer dos casos o activo por impostos diferidos afecta o *goodwill*; e
- (d) alguns activos podem ser mostrados por quantias ao justo valor, ou podem ser revalorizados, sem que seja feito o ajustamento equivalente para efeitos fiscais. Uma diferença temporária dedutível surge quando a base fiscal excede a sua quantia registada.

22. A reversão de diferenças temporárias dedutíveis origina deduções no apuramento do resultado tributável de períodos futuros. Porém, apenas fluirão para a entidade benefícios económicos, através de reduções de pagamentos de impostos, se a entidade tiver resultados tributáveis suficientes contra os quais as deduções podem ser compensadas. Assim, uma entidade apenas reconhece impostos diferidos activos se for provável que existirá rendimento tributável disponível contra o qual as diferenças temporárias dedutíveis podem ser utilizadas.

Prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados

23. Deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos em relação aos prejuízos fiscais acumulados não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável

que estarão disponíveis lucros fiscais futuros contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e os créditos fiscais não utilizados podem ser deduzidos.

24. Os critérios para reconhecimento de activos por impostos diferidos resultantes de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados são os mesmos que se aplicam para o reconhecimento de activos por impostos diferidos resultantes de diferenças temporárias dedutíveis. Porém, a existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que lucros tributáveis futuros possam não estar disponíveis. Assim, quando uma entidade tem um passado recorrente de prejuízos, apenas reconhece activos por impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados quando existam diferenças temporárias tributáveis suficientes ou quando existam outras evidências convincentes de que serão suficientes, e estarão disponíveis, lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais e os créditos fiscais possam ser utilizados pela entidade. Nestes casos, exige-se que sejam divulgadas a quantia do imposto diferido activo e a natureza das evidências que suportam o seu reconhecimento.

25. Uma entidade deve considerar os seguintes critérios para avaliar a probabilidade de que estarão disponíveis lucros tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais e os créditos fiscais podem ser utilizados:

- (a) quando uma entidade tiver diferenças temporárias tributáveis suficientes que resultem em quantias de impostos contra os quais podem ser utilizados prejuízos fiscais e créditos fiscais antes de expirarem;
- (b) quando for provável que a entidade tenha lucros tributáveis antes de os prejuízos fiscais e os créditos fiscais expirarem; e
- (c) quando os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas perfeitamente identificadas que é improvável que voltem a ocorrer.

Sempre que não for provável que existirão lucros tributáveis disponíveis contra os quais os prejuízos fiscais e os créditos fiscais não utilizados possam ser deduzidos, o activo por impostos diferidos não deve ser reconhecido.

Revisão de activos por impostos diferidos não reconhecidos

26. No final de cada período contabilístico, uma entidade deve rever os activos por impostos diferidos não reconhecidos. Uma entidade reconhece um activo por impostos diferidos não reconhecido anteriormente na medida em que seja provável que lucros tributáveis futuros permitirão que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, uma melhoria nas condições do negócio pode tornar mais provável que a entidade possa gerar lucros tributáveis suficientes no futuro para que o activo por impostos diferidos cumpra com os critérios de reconhecimento. Outro exemplo é quando uma entidade revê os activos por impostos diferidos na data, ou após, uma concentração de actividades empresariais.

INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS, E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS

27. Quando a quantia registada dos investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos é diferente da sua base fiscal (que geralmente é o custo) surgem diferenças temporárias. Estas diferenças podem ocorrer em diferentes circunstâncias como, por exemplo:

- (a) existência de lucros não distribuídos nas subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;

- (b) variações nas taxas de câmbio nos casos em que a casa mãe e as suas subsidiárias estão localizadas em diferentes países; e

- (c) redução da quantia registada de um investimento para a sua quantia recuperável.

28. Uma entidade deve reconhecer um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis relacionadas com investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos excepto quando as duas condições seguintes forem satisfeitas:

- (a) o investidor tem a capacidade de controlar o momento da reversão da diferença temporária; e
- (b) é provável que a diferença temporária não será revertida no futuro previsível.

29. Uma entidade deve reconhecer um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis relacionadas com investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos na medida em que, e somente quando, é provável que:

- (a) a diferença temporária será revertida no futuro previsível; e
- (b) estarão disponíveis lucros tributáveis contra os quais a diferença temporária pode ser utilizada.

MENSURAÇÃO

30. Os passivos e os activos por impostos correntes, relativos ao período contabilístico corrente ou a períodos anteriores, devem ser mensurados pela quantia que se espera venha a ser liquidada às, ou recuperada das, autoridades fiscais, respectivamente, usando as taxas de imposto (e as respectivas leis fiscais) que estejam em vigor no final do período contabilístico.

31. Os passivos e os activos por impostos diferidos devem ser mensurados às taxas de imposto que se espera que sejam aplicadas no período em que o passivo é liquidado ou o activo realizado, respectivamente, tomando por base as taxas de imposto (e as respectivas leis fiscais) que estejam aprovadas, no final do período contabilístico, para vigorar naquele período.

32. Os impostos correntes e os impostos diferidos, passivos ou activos, devem ser mensurados usando as taxas de imposto (e as leis fiscais) que estejam em vigor. Porém, quando forem anunciadas pelo governo taxas de imposto (e leis fiscais) para vigorarem no futuro, os activos e os passivos por impostos devem ser mensurados usando a taxa (e as leis) anunciadas.

33. A mensuração dos passivos e dos activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais que derivam da forma como a entidade espera, na data do balanço, liquidar ou recuperar a quantia registada dos seus passivos e activos. Assim, uma entidade mensura os passivos e os activos por impostos diferidos usando a taxa de imposto e a base fiscal que sejam consistentes com a forma esperada de liquidação ou recuperação da quantia dos correspondentes passivos ou activos.

34. Os activos e os passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

35. A quantia registada dos activos por impostos diferidos deve ser revista no final de cada período contabilístico. Uma entidade deve reduzir a quantia registada de um activo por impostos diferidos sempre que deixe de ser provável que estejam disponíveis lucros tributáveis que permitam o benefício do uso parcial ou total desse activo por impostos diferidos. Essa redução deve ser revertida desde que se torne provável que estão disponíveis lucros tributáveis suficientes.

RECONHECIMENTO DE IMPOSTOS CORRENTES E DIFERIDOS

Itens reconhecidos na demonstração dos resultados

36. Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto na demonstração dos resultados do período excepto quando tais impostos resultem:

- (a) de uma transacção ou acontecimento que é reconhecida, no mesmo período ou em período diferente, fora da demonstração dos resultados; ou
- (b) de uma concentração de actividades empresariais.

37. Muitos passivos e activos por impostos diferidos surgem quando os rendimentos ou gastos estão incluídos no resultado contabilístico de um período, mas são incluídos nos resultados tributáveis num período diferente e, assim, os correspondentes impostos diferidos são reconhecidos na demonstração dos resultados.

38. A quantia registada de passivos e activos por impostos diferidos pode variar mesmo que não altere a correspondente quantia da diferença temporária. Exemplos:

- (a) uma alteração da taxa de imposto ou da lei fiscal;
- (b) uma reavaliação da recuperabilidade de um activo por impostos diferidos; ou
- (c) uma alteração na forma esperada da recuperação de um activo.

O correspondente imposto diferido é reconhecido na demonstração dos resultados excepto se estiver relacionado com itens reconhecidos anteriormente fora da demonstração dos resultados.

Itens reconhecidos fora da demonstração dos resultados

39. Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos fora da demonstração dos resultados quando o imposto for relativo a itens que estão reconhecidos, no mesmo período ou em período diferente, fora da demonstração dos resultados.

40. A *NCRF 13 – Activos tangíveis* não especifica as circunstâncias em que uma entidade deve transferir de excedentes de revalorização para resultados transitados a quantia igual à diferença entre a amortização de um activo reavaliado e a amortização baseada no custo do activo. Se uma entidade fizer esta transferência, a quantia transferida é líquida da qualquer imposto diferido e o mesmo se deve considerar em relação a transferências similares resultantes da venda de um activo fixo tangível.

APRESENTAÇÃO

Activos e passivos por impostos – Compensação

41. Uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes quando, e somente quando, a entidade:

- (a) tem um direito com força legal para compensar as quantias reconhecidas; e
- (b) pretende ou fazê-lo numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar o passivo simultaneamente.

42. Uma entidade deve compensar activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos quando, e somente quando:

- (a) a entidade tem um direito com força legal para compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e

- (b) os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos são relativos a impostos lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.

Activos e passivos por impostos – Gasto e Rendimento

43. O gasto (ou rendimento) relativo ao resultado das actividades operacionais deve ser apresentado na demonstração dos resultados.

DIVULGAÇÕES

44. As maiores componentes de gasto (ou rendimento) do imposto devem ser divulgados separadamente.

45. As componentes de gasto (ou rendimento) do imposto podem incluir:

- (a) gasto (ou rendimento) do imposto corrente;
- (b) quaisquer ajustamentos reconhecidos no período relativos a impostos correntes de períodos anteriores;
- (c) a quantia de gasto (ou rendimento) dos impostos diferidos relativos à formação e reversão de diferenças temporárias;
- (d) a quantia de gasto (ou rendimento) dos impostos diferidos relativos a alterações de taxas de imposto ou à imposição de novas taxas de imposto;
- (e) a quantia do benefício resultante de um prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária de um período anterior não reconhecidos no passado, que seja utilizada para reduzir o gasto do imposto corrente ou diferido;
- (f) gasto do imposto diferido resultante da anulação, ou reversão de uma anterior anulação, de um activo por impostos diferidos; e
- (g) a quantia de gasto (ou rendimento) dos impostos relativos às alterações de políticas contabilísticas e erros incluídas na demonstração dos resultados de acordo com a *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*, dado que tais alterações e erros não podem ser contabilizados retrospectivamente.

46. Adicionalmente, deve também ser divulgado separadamente o seguinte:

- (a) o imposto corrente e diferido total relativo a itens que foram contabilizados directamente na situação líquida;
- (b) uma explicação da relação existente entre gasto (ou rendimento) de imposto e o resultado contabilístico numa ou em ambas as seguintes formas:
 - (i) uma reconciliação numérica entre o gasto (ou rendimento) do imposto e o produto do resultado contabilístico multiplicado pela taxa de imposto aplicável, divulgando também a lei na qual a taxa aplicável é calculada; ou
 - (ii) uma reconciliação entre a taxa média efectiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgando também a lei na qual a taxa aplicável é calculada.
- (c) uma explicação das alterações na taxa de imposto aplicável quando comparada com o período contabilístico anterior;
- (d) as quantias (e a data em que expiram, quando aplicável) das diferenças temporárias dedutíveis, dos prejuízos fiscais e dos créditos fiscais não utilizados relativamente aos quais não foram reconhecidos no balanço activos por impostos diferidos;

- (e) a quantia total de diferenças temporárias relativas a investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos relativamente aos quais não foram reconhecidos passivos por impostos diferidos;
- (f) para cada tipo de diferença temporária, e para cada tipo de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados:
- (i) a quantia dos activos e dos passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período contabilístico apresentado;
- (ii) a quantia do gasto ou rendimento do imposto diferido reconhecido na demonstração dos resultados se isso não for evidente através das variações nas quantias reconhecidas no balanço.
- (g) Com respeito a operações descontinuadas, o gasto de imposto relativo a:
- (i) o ganho ou perda da descontinuação; e
- (ii) o lucro ou prejuízo das actividades operacionais da operação descontinuada no período, em conjunto com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado.

47. Uma entidade deve divulgar a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza da evidência que suporta ao seu reconhecimento quando a utilização do activo por impostos diferidos está dependente de lucros tributáveis futuros superiores aos lucros resultantes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes.

NCRF 13 – Activos tangíveis

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-4
RECONHECIMENTO	5-10
Custos iniciais	7
Custos subsequentes	8-10
MENSURAÇÃO NO MOMENTO DO RECONHECIMENTO	11-20
Elementos do custo	12-16
Mensuração do custo	17-20
MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO	21-31
Modelo de custo	22
Modelo de revalorização	23-31
Amortização	32-45
Imparidade	46
Compensação por Imparidade	47
ANULAÇÃO DO RECONHECIMENTO	48-49
DIVULGAÇÕES	50-52

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico dos bens tangíveis, nomeadamente no que se refere ao seu reconhecimento como activos, à determinação das suas quantias registadas, e dos respectivos gastos com amortização e perdas por imparidade.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos tangíveis, excepto quando outra Norma exija ou permita um tratamento contabilístico diferente (como, por exemplo, a *NCRF 17 – Locações*).

3. Esta Norma não se aplica:

- (a) a activos tangíveis classificados como detidos para venda de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*;
- (b) a activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver a *NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos*);
- (c) ao reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a *NCRF 15 – Recursos minerais*); ou
- (d) aos direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares.

Contudo, esta Norma aplica-se aos activos tangíveis utilizados para desenvolver ou manter os activos descritos nas alíneas (b) a (d).

4. Uma entidade deve aplicar esta Norma a activos que estejam a ser construídos ou desenvolvidos para utilização futura, como propriedades de investimento, mas que ainda não satisfazem a definição de propriedade de investimento prevista na *NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento*.

RECONHECIMENTO

5. O custo de um bem tangível deve ser reconhecido como activo quando, e apenas quando:

- (a) é provável que benefícios económicos futuros associados ao bem fluirão para a entidade; e
- (b) o custo do bem pode ser mensurado com fiabilidade.

6. De acordo com este princípio de reconhecimento, uma entidade avalia os custos dos seus activos tangíveis no momento em que eles são suportados. Estes custos incluem os que são suportados inicialmente para adquirir ou construir o activo tangível e os que são suportados posteriormente para acrescentar, substituir uma parte, ou dar assistência a esse activo.

Custos iniciais

7. Os bens do activo tangível podem ser adquiridos por razões de segurança ou razões ambientais. A aquisição de tais bens, embora não aumentando directamente os benefícios económicos futuros de qualquer activo tangível específico, pode ser necessária para que a entidade obtenha os benefícios económicos futuros de outros activos. Estes bens são elegíveis para reconhecimento como activos porque permitem a uma entidade obter benefícios económicos futuros dos activos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses bens.

Custos subsequentes

8. De acordo com o princípio de reconhecimento referido no parágrafo 5, uma entidade não reconhece na quantia registada de um bem do activo tangível os custos da assistência diária a esse bem. Estes custos são reconhecidos nos resultados quando são suportados e correspondem geralmente a dispêndios com reparações e manutenção de um bem do activo tangível.

9. Partes de alguns bens do activo tangível podem necessitar de substituições em intervalos regulares. Outros bens do activo tangível podem também ser adquiridos para efectuar uma substituição pouco frequente como, por exemplo, a substituição de paredes interiores de um edifício. De acordo com o princípio de reconhecimento referido no parágrafo 5, uma entidade reconhece na quantia registada de um bem do activo tangível o

custo de substituição de parte desse bem quando o custo é suportado, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. A quantia registada da parte que é substituída deixa de ser reconhecida em conformidade com os parágrafos 48 e 49.

10. Um activo tangível pode ter como condição para continuar a operar, a execução regular de grandes inspecções, independentemente de partes desse activo serem ou não substituídas (como, por exemplo, os aviões). Quando uma grande inspecção é efectuada, o seu custo é reconhecido na quantia registada do bem do activo tangível como uma substituição, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia registada remanescente do custo da inspecção anterior deixa de ser reconhecida.

MENSURAÇÃO NO MOMENTO DO RECONHECIMENTO

11. Um bem do activo tangível que satisfaz os critérios para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.

Elementos do custo

12. O custo de um bem do activo tangível compreende:

- (a) o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais 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 pelo órgão de gestão; e
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do bem e de restauro do local onde o bem se encontra.

13. Exemplos de custos directamente atribuíveis a um activo tangível incluem:

- (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na *NCRF 19 – Benefícios dos empregados*) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um bem do activo tangível;
- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- (d) custos de instalação e montagem;
- (e) custos para testar o correcto funcionamento do activo, após dedução dos eventuais proveitos líquidos da venda de qualquer bem produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição; e
- (f) honorários profissionais.

14. Exemplos de custos que não são custos de um bem do activo tangível incluem:

- (a) custos de abertura de novas instalações fabris;
- (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.

15. O reconhecimento de custos na quantia registada de um bem do activo tangível cessa quando o bem está na localização e condição necessárias para ser capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão. Assim, os custos suportados

com a utilização ou reinstalação de um bem não são incluídos na quantia registada desse bem. Os custos seguintes são exemplos de custos que não são incluídos na quantia registada de um bem do activo tangível:

- (a) custos suportados com um bem capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão mas que ainda não foi colocado ao serviço ou está a operar a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- (b) perdas operacionais iniciais como as suportadas enquanto se desenvolve a procura do bem produzido; e
- (c) custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações de uma entidade.

16. O custo de um activo construído para a própria entidade determina-se aplicando os mesmos princípios relativos a um activo adquirido. Se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso normal das operações, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de produzir um activo para venda (ver *NCRF 9 – Inventários*). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para apurar esse custo. Da mesma forma, o custo de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados suportados na construção de um activo para a própria entidade não é incluído no custo do activo. A *NCRF 27 – Custos de empréstimos obtidos* estabelece critérios para o reconhecimento dos juros como uma componente da quantia registada de um bem do activo tangível construído pela própria entidade.

Mensuração do custo

17. O custo de um bem do activo tangível é o preço equivalente de caixa na data do reconhecimento. Se o pagamento é diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente de caixa e o pagamento total é reconhecida como um juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja capitalizado de acordo com a *NCRF 27 – Custos de empréstimos obtidos*.

18. Um ou mais bens do activo tangível podem ser adquiridos por troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. No caso de uma troca de um activo não monetário por outro, o custo desse activo é mensurado pelo justo valor a não ser que (a) a transacção de troca careça de substância comercial ou (b) o justo valor do activo recebido e o justo valor do activo cedido não sejam mensuráveis com fiabilidade. O bem adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa de imediato deixar de reconhecer o activo cedido. Se o bem adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia registada do activo cedido.

19. O custo de um bem do activo tangível detido por um locatário com base num contrato de locação financeira é apurado de acordo com a *NCRF 17 – Locações*.

20. A quantia registada de um bem do activo tangível pode ser reduzida por subsídios do governo de acordo com a *NCRF 26 – Contabilização de subsídios do governo e divulgação de apoios do governo*.

MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO

21. Uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo de custo previsto no parágrafo 22 ou o modelo de revalorização previsto no parágrafo 23 e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos tangíveis.

Modelo de custo

22. Após o reconhecimento como um activo, um bem do activo tangível deve ser registado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização

23. Após o reconhecimento como um activo, um bem do activo tangível cujo justo valor possa ser mensurado com fiabilidade deve ser registado por uma quantia revalorizada que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia registada não é materialmente diferente daquela que seria determinada usando o justo valor à data do balanço.

24. O justo valor de um bem do activo tangível é geralmente apurado através de uma avaliação com base no mercado e é geralmente realizada por avaliadores profissionalmente qualificados.

25. A frequência das revalorizações depende das variações no justo valor dos bens do activo tangível que estão a ser revalorizados. Quando os bens do activo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, a revalorização deve ser feita anualmente. Porém, quando as variações no justo valor dos bens do activo tangível são insignificantes, não são necessárias revalorizações frequentes podendo, neste caso, fazer-se apenas de três em três ou de cinco em cinco anos.

26. Quando um bem do activo tangível é revalorizado, qualquer amortização acumulada na data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:

- (a) recalculada na proporção da alteração na quantia registada bruta do activo a fim de que a quantia registada do activo após a revalorização seja igual à quantia revalorizada. Este método é muitas vezes utilizado quando o activo tangível é revalorizado pela aplicação de um índice que determina o seu custo de substituição amortizado; ou
- (b) eliminada contra a quantia registada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo. Este método é muitas vezes utilizado na revalorização de edifícios.

A quantia do ajustamento resultante do recálculo ou da eliminação da amortização acumulada faz parte do aumento ou da redução na quantia registada que é contabilizado de acordo com os parágrafos 28 e 29.

27. Se um bem do activo tangível é revalorizado, toda a classe do activo tangível à qual esse bem pertence deve ser revalorizada.

28. Se a quantia registada de um activo é aumentada em resultado de uma revalorização, o aumento deve ser reconhecido no capital próprio numa componente designada “excedentes de revalorização”. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo anteriormente reconhecido nos resultados.

29. Se a quantia registada de um activo é reduzida em resultado de uma revalorização, a redução deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a redução deve ser reconhecida directamente no capital próprio como excedente de revalorização até ao limite de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.

30. O excedente de revalorização de um bem do activo tangível incluído no capital próprio pode ser transferido directamente para resultados transitados quando o activo deixar de estar reconhecido, situação que ocorre quando o activo é abatido ou alienado. Contudo, uma parte do excedente pode ser transferida quando o activo está a ser utilizado por uma entidade. Neste caso, a quantia do excedente transferida será a diferença entre a amortização baseada na quantia registada revalorizada do activo e a amortização baseada no seu custo original. As transferências dos excedentes de revalorização para resultados transitados não devem ser feitas por via de resultados do período.

31. Os efeitos de impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do activo tangível são reconhecidos e divulgados de acordo com a *NCRF 12 - Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos*.

Amortização

32. Qualquer bem do activo tangível, ou qualquer parte desse bem cujo custo é significativo em relação ao custo total do bem, deve ser amortizado separadamente. Porém, quando uma ou mais partes significativas de um bem têm a mesma vida útil e o mesmo método de amortização, podem ser agrupados para efeitos de cálculo do gasto de amortização.

33. O gasto de amortização de cada período contabilístico deve ser reconhecido nos resultados a não ser que seja incluído na quantia registada de um outro activo (por exemplo, a amortização de instalações e equipamentos fabris é incluída no custo de transformação de inventários).

Quantia amortizável e período de amortização

34. A quantia amortizável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

35. O valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos pelo menos no final de cada período contabilístico. Quando as expectativas relativamente a estas variáveis diferirem das estimativas feitas anteriormente, as correspondentes alterações devem ser contabilizadas como uma alteração de uma estimativa contabilística de acordo com a *NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*.

36. A quantia amortizável de um activo é calculada 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 amortizável.

37. A amortização de um activo deve começar quando este está disponível para uso, isto é, quando está na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida pelo órgão de gestão. A amortização de um activo termina na data que mais cedo ocorrer entre a data em que o activo é classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a *NCRF 22 - Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*, e a data em que o activo deixar de estar reconhecido. A amortização não termina quando o activo se tornar desnecessário ou quando é desactivado a não ser que o activo esteja totalmente amortizado. Contudo, segundo os métodos de amortização utilizados, o gasto de amortização pode ser zero enquanto não houver produção.

38. Os benefícios económicos futuros 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 sem uso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do activo.

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

40. Na determinação da vida útil de um activo os seguintes factores devem ser considerados:

- (a) utilização esperada do activo. A utilização é avaliada por referência à capacidade esperada do activo ou à produção esperada;
- (b) desgaste físico esperado, o qual depende de factores operacionais tais como o número de turnos em que é usado e o programa de reparações e manutenções;
- (c) obsolescência técnica e comercial resultante de alterações ou melhoramentos na produção, ou de alterações na procura dos bens ou serviços produzidos pelo activo;
- (d) limitações de natureza legal ou outra em relação ao uso do activo como, por exemplo, quando expira o prazo de um contrato de locação.

41. Os terrenos e os edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando são adquiridos em conjunto. Com algumas excepções, tais como no caso de pedreiras e aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são amortizados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são activos amortizáveis. O aumento no valor de um terreno no qual um edifício está implementado não afecta a determinação da quantia amortizável do edifício.

42. Se o custo de um terreno inclui os custos de desmantelamento, remoção e restauro do local, essa parte do custo do activo é amortizado durante o período de benefícios obtidos ao suportar esses custos.

Método de amortização

43. O método de amortização a utilizar deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros do activo são consumidos pela entidade.

44. O método de amortização aplicado a um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada período contabilístico e, quando existe alguma alteração significativa no modelo de consumo esperado dos benefícios económicos futuros incorporados no activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir a alteração do modelo. Tal alteração deve ser contabilizada como uma alteração de uma estimativa contabilística de acordo com a *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*.

45. Podem ser usados vários métodos de amortização para imputar a quantia amortizável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Esses métodos incluem o método das quotas constantes (ou método da linha recta), o método das quotas degressivas (ou método do saldo decrescente) e o método das unidades de produção. A amortização por quotas constantes resulta num encargo constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar. O método das quotas degressivas resulta num encargo decrescente durante a vida útil. O método das unidades de produção resulta num encargo baseado no uso ou produção esperados. A entidade selecciona o método que melhor reflecta o modelo de consumo esperado dos benefícios

económicos futuros incorporados no activo, método esse que deve ser aplicado consistentemente de período para período a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros.

Imparidade

46. Para determinar se um bem do activo tangível está ou não em imparidade, uma entidade aplica a *NCRF 18 – Imparidade de activos*. Esta Norma explica como e quando uma entidade revê a quantia registada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando é que reconhece ou anula o reconhecimento de uma perda por imparidade.

Compensação por imparidade

47. A compensação por terceiros relativa a bens do activo tangível que sofreram imparidade, ou foram perdidos ou cedidos, deve ser incluída nos resultados quando a compensação se tornar recebível.

ANULAÇÃO DO RECONHECIMENTO

48. O reconhecimento da quantia registada de um bem do activo tangível deve ser anulado:

- (a) no momento da alienação; ou
- (b) quando não se esperam benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação.

49. Quando um bem do activo tangível deixa de ser reconhecido, o lucro ou a perda daí resultante deve ser incluído nos resultados nesse momento (a menos que a *NCRF 17 – Locações* exija diferentemente no caso de venda seguida de locação). Tal ganho ou perda deve ser apurado como a diferença entre os proveitos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia registada do bem. Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

DIVULGAÇÕES

50. As demonstrações financeiras devem divulgar para cada classe de activos tangíveis:

- (a) os critérios de mensuração usados para determinar a quantia registada bruta;
- (b) os métodos de amortização utilizados;
- (c) as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
- (d) a quantia registada bruta e a amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
- (e) uma reconciliação da quantia registada no início e no fim do período mostrando:
 - (i) adições;
 - (ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*;
 - (iii) aquisições através de concentrações de actividades empresariais;
 - (iv) aumentos ou reduções resultantes de revalorizações efectuadas em conformidade com os parágrafos 23, 28 e 29 e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*;

- (v) perdas por imparidade reconhecidas e perdas por imparidade revertidas nos resultados de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*;
- (vi) amortizações;
- (vii) diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a transposição de uma operação no estrangeiro para a moeda de apresentação da entidade que relata; e
- (viii) outras alterações na quantia registada durante o período.

51. As demonstrações financeiras devem também divulgar:

- (a) a existência de restrições de titularidade, e as quantias de activos tangíveis dados como garantia de passivos;
- (b) a quantia de dispêndios reconhecida na quantia registada de um bem do activo tangível no decurso da sua construção;
- (c) a quantia de compromissos contratuais existentes para aquisição de activos tangíveis; e
- (d) se não for divulgada separadamente na face da demonstração dos resultados, a quantia da compensação por terceiros relativa a bens do activo tangível que sofreram imparidade, ou foram perdidos ou cedidos, que está incluída nos resultados.

52. Se existirem bens do activo tangível mostrados 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) os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos bens;
- (d) se o justo valor dos bens foi determinado directamente por referência a preços observáveis num mercado activo ou em transacções de boa fé efectuadas recentemente no mercado, ou se foi estimado usando outras técnicas de valorização;
- (e) para cada classe de activo tangível revalorizada, a quantia registada que teria sido reconhecida se os activos tivessem sido registados pelo modelo de custo; e
- (f) a quantia do excedente de revalorização, indicando a variação no período contabilístico e quaisquer restrições na distribuição do saldo desse excedente aos accionistas.

NCRF 14 – Activos intangíveis

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-5
ACTIVOS INTANGÍVEIS	6-11
Identificação	8-9
Controlo	10
Benefícios económicos futuros	11
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	12-45
Aquisição separada.....	16-22
Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais	23-29
Aquisição por meio de um subsídio do governo ...	30
Trocas de activos	31-32
Goodwill gerado internamente.....	33-34

Activos intangíveis gerados internamente	35-45
RECONHECIMENTO DE UM GASTO	46-48
Gastos passados não reconhecidos como um activo	48
MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO	49-59
Modelo de custo	50
Modelo de revalorização	51-59
VIDA ÚTIL	60-65
ACTIVOS INTANGÍVEIS COM VIDAS ÚTEIS	
DETERMINADAS	66-69
Período de amortização e método de amortização.	66-67
Valor residual	68
Revisão do período de amortização e método de amortização	69
ACTIVOS INTANGÍVEIS COM VIDAS ÚTEIS INDETERMINADAS	70-73
Revisão da avaliação da vida útil	72-73
RECUPERABILIDADE DA QUANTIA REGISTADA – PERDAS POR IMPARIDADE	74
ABATES E ALIENAÇÕES	75-78
DIVULGAÇÕES	79-82

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico e as divulgações exigidas em relação a activos intangíveis que não estão especificamente tratados noutras Normas. Esta Norma exige que uma entidade reconheça um activo intangível quando, e apenas quando, forem satisfeitos determinados critérios nela especificados.

ÂMBITO

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

- (a) a activos intangíveis que estão no âmbito de outras Normas;
- (b) a activos financeiros, tal como definidos na *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*;
- (c) ao reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a *NCRF 15 – Recursos minerais*); e
- (d) a dispêndios com o desenvolvimento e extracção de minérios, petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares.

3. Exemplos de activos que estão no âmbito de outras Normas são:

- (a) activos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso normal da actividade empresarial (ver a *NCRF 9 – Inventários* e a *NCRF 10 – Contratos de construção*);
- (b) activos por impostos diferidos (ver a *NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos*);
- (c) locações que estejam no âmbito da *NCRF 17 – Locações*;
- (d) activos relativos a benefícios dos empregados (ver a *NCRF 19 – Benefícios dos empregados*);
- (e) activos financeiros tal como definidos na *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*. O reconhecimento e a mensuração de alguns activos financeiros estão tratados na *NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos*;
- (f) goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais (ver a *NCRF 21 – 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 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*.

4. Alguns activos intangíveis podem estar incluídos numa substância física como, por exemplo, um disco compacto (no caso de software de computadores), documentação legal (no caso de uma licença ou patente) ou um filme. Ao determinar se um activo que incorpore quer elementos intangíveis quer tangíveis deve ser tratado como um activo tangível de acordo com a *NCRF 13 – Activos tangíveis*, ou como um activo intangível de acordo com a presente Norma, uma entidade usa o seu julgamento para avaliar qual dos dois elementos é mais significativo. Por exemplo, o *software* de uma máquina ou ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é uma parte integrante do respectivo equipamento e é tratado como um activo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o software não é uma parte integrante do hardware respectivo, o software do 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 e, por isso, embora estas actividades possam resultar num activo com substância física (por exemplo, num protótipo), o elemento físico do activo é secundário em relação ao seu componente intangível que é o conhecimento incorporado no mesmo.

ACTIVOS INTANGÍVEIS

6. As entidades frequentemente gastam recursos, ou assumem 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 comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o *software* de computadores, patentes, direitos de autor, filmes, listas de clientes, direitos, licenças de pesca, quotas de importação, *franchises*, cartões de fidelização de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

7. Porém, nem todos os itens descritos no parágrafo anterior satisfazem a definição de um activo intangível que são a sua identificação, o controlo sobre um recurso e a existência de benefícios económicos futuros. Se um item, no âmbito da presente Norma, não satisfaz a definição de um activo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando é suportado excepto se o item é adquirido numa concentração de actividades empresariais caso em que faz parte do *goodwill* reconhecido na data da aquisição (ver parágrafo 46).

Identificação

8. A definição de um activo intangível exige que tal activo seja identificável para o distinguir do *goodwill*. O *goodwill* reconhecido numa concentração de actividades empresariais é um activo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros activos adquiridos nessa concentração de actividades que não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

9. Um activo é identificável quando:

- (a) é capaz de ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, quer individualmente quer no âmbito de um contrato, quer em conjunto com um activo ou passivo identificável, independentemente de a entidade ter a intenção de o fazer; ou
- (b) resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlo

10. 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 advém dos direitos legais que podem ser reclamados em tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, a força 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 qualquer outra forma.

Benefícios económicos futuros

11. Os benefícios económicos futuros que fluem de um activo intangível podem incluir o rédito da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela entidade. Por exemplo, o uso de propriedade intelectual num processo produtivo pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar réditos futuros.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

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

- (a) a definição de activo intangível; e
- (b) os critérios de reconhecimento.

Estes requisitos aplicam-se às despesas suportadas inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e aos suportados posteriormente para adicionar, substituir uma parte ou dar assistência ao mesmo.

13. Um activo intangível deve ser reconhecido quando, e apenas quando:

- (a) é provável que os benefícios económicos futuros esperados que são atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e
- (b) o custo do activo pode ser mensurado com fiabilidade.

14. Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e evidentes que representem a melhor estimativa do órgão de gestão do conjunto das condições económicas que existirão durante a vida útil do activo.

15. Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.

Aquisição separada

16. Geralmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um activo intangível reflecte as expectativas sobre a probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados, incorporados no activo, irão fluir para a entidade. Por outras palavras, uma entidade espera que haja uma entrada de

benefícios económicos mesmo que haja incerteza sobre quando isso ocorrerá e por que quantia. Assim, o critério de reconhecimento relativo à probabilidade de fluírem para a entidade benefícios económicos futuros (ver parágrafo 13 (a)), é sempre considerado satisfeito para activos intangíveis adquiridos separadamente.

17. Adicionalmente, o custo de um activo intangível adquirido separadamente pode geralmente ser mensurado com fiabilidade. Isto acontece principalmente quando a retribuição pela compra é feita em dinheiro ou outros activos monetários.

18. O custo de um activo intangível adquirido separadamente compreende:

- (a) o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e
- (b) qualquer custo directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

19. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na *NCRF 19 – Benefícios dos empregados*) resultantes directamente da colocação do activo na sua condição de funcionamento;
- (b) honorários profissionais resultantes directamente da colocação do activo na sua condição de funcionamento; e
- (c) custos para testar o correcto funcionamento do activo.

20. Exemplos de custos que não são custos 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 um novo grupo de clientes incluindo custos de formação de pessoal; e
- (c) custos de administração e outros custos gerais.

21. O reconhecimento de custos na quantia registada de um activo intangível cessa quando o activo está na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão. Assim, os custos suportados na utilização ou reinstalação de um activo intangível não são incluídos na quantia registada desse activo sendo reconhecidos nos resultados. Os custos seguintes são exemplos de custos que não são incluídos na quantia registada de um activo intangível:

- (a) custos suportados com um activo capaz de funcionar da forma pretendida pelo órgão de gestão mas que ainda não foi colocado ao serviço; e
- (b) perdas operacionais iniciais como as suportadas enquanto se desenvolve a procura de um mercado para o activo produzido.

22. Se o pagamento de um activo intangível é diferido para além das condições normais de crédito, o seu custo é o preço equivalente de caixa. A diferença entre este custo e o pagamento total é reconhecida como um juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja capitalizado de acordo com a *NCRF 27 – Custos de empréstimos obtidos*.

Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais

23. De acordo com a *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais*, se um activo intangível é 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 sobre a probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados, incorporados no activo, fluirão para a entidade. Por outras palavras, uma entidade espera que haja uma entrada de benefícios económicos mesmo que haja incerteza sobre quando isso ocorrerá e por que quantia. Assim, o critério de reconhecimento relativo à probabilidade de fluírem para a entidade benefícios económicos futuros (ver parágrafo 13 (a)), é sempre considerado satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais. Se um activo adquirido numa concentração de actividades empresariais é identificável (isto é, separável) ou decorre de direitos contratuais ou outros direitos legais, existe informação suficiente para mensurar com fiabilidade o justo valor do activo. Assim, o critério de mensuração relativo à fiabilidade de mensuração (ver parágrafo 13 (b)) é sempre considerado satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais.

24. De acordo com a presente Norma e com a *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais*, um adquirente reconhece na data da aquisição, separadamente do *goodwill*, um activo intangível da adquirida independentemente de o activo ter sido reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais. 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 satisfaça a definição de activo intangível. Um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso de uma adquirida satisfaz a definição de activo intangível quando:

- (a) corresponde à definição de activo; e
- (b) é identificável (isto é, separável) ou decorre de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais

25. Quando, em relação às 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.

26. Os preços de mercado cotados num mercado activo proporcionam a mais fiel estimativa do justo valor de um activo intangível. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de ofertas de compra. Se não estiverem disponíveis preços correntes de oferta de compra, o preço da transacção semelhante mais recente pode proporcionar uma base para estimar o justo valor, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data em relação à qual o justo valor do activo é estimado.

27. Se não existir mercado activo para um activo intangível, o seu justo valor é a quantia que a entidade teria de pagar pelo activo, à data da aquisição, numa transacção de boa fé entre partes conhecedoras 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 na aquisição de um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso

28. Um dispêndio com pesquisa e desenvolvimento que:

- (a) é relativo a um projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível; e

(b) é suportado após a aquisição desse projecto deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 37 a 43.

29. A aplicação dos requisitos dos parágrafos 37 a 43 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 suportado se é um dispêndio de pesquisa;
- (b) reconhecido como um gasto quando suportado se é um dispêndio de desenvolvimento que não satisfaz os critérios de reconhecimento como activo intangível do parágrafo 40; e
- (c) adicionado à quantia registada do projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido se é um dispêndio de desenvolvimento que satisfaz os critérios de reconhecimento do parágrafo 40.

Aquisição por meio de um subsídio do governo

30. Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou através de retribuição nominal, por meio de um subsídio do governo. É o caso, por exemplo, quando o governo transfere para uma entidade activos intangíveis relativos a direitos aeroportuários, licenças para operar estações de rádio ou televisão ou direitos de acesso a recursos limitados. De acordo com a *NCRF 26 – Contabilização de subsídios do governo e divulgação de apoios do governo*, uma entidade pode escolher que o reconhecimento no momento inicial quer do activo intangível, quer do subsídio, sejam feitos pelo justo valor. Se uma entidade escolher não reconhecer inicialmente o activo pelo justo valor, a entidade reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal acrescida de qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

Trocas de activos

31. Um ou mais activos intangíveis podem ser adquiridos por troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. No caso de uma troca de um activo não monetário por outro, o custo desse activo é mensurado pelo justo valor a não ser que (a) a transacção de troca careça de substância comercial ou (b) o justo valor do activo recebido e o justo valor do activo cedido não sejam mensuráveis com fiabilidade. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa de imediato deixar de reconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia registada do activo cedido.

32. O parágrafo 13 (b) especifica que uma condição para o reconhecimento de um activo intangível é que o custo do activo possa ser mensurado com fiabilidade. O justo valor de um activo intangível para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável quando:

- (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não é significativa para esse activo; ou
- (b) as probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo podem 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

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

34. O *goodwill* gerado internamente não é reconhecido como activo porque não é um recurso identificável (isto é, não é separável nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser mensurado com fiabilidade pelo custo.

Activos intangíveis gerados internamente

35. Para avaliar se um activo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do activo:

- (a) numa fase de pesquisa; e
- (b) numa fase de desenvolvimento.

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

Fase de pesquisa

37. Nenhum activo intangível resultante 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 é suportado.

38. Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar prováveis benefícios económicos futuros e, por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando é suportado.

39. Exemplos de actividades de pesquisa são:

- (a) actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
- (b) a procura, 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

40. Um activo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido quando, e apenas quando, uma entidade puder demonstrar cumulativamente o que se segue:

- (a) a viabilidade técnica da conclusão do activo intangível para que 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 para usar ou vender o activo intangível;

(f) a sua capacidade para mensurar com fiabilidade o dispêndio atribuível ao activo intangível durante o seu desenvolvimento.

41. Exemplos das actividades de desenvolvimento são:

- (a) a concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-utilização;
- (b) a concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;
- (c) a concepção, construção e operação de instalações piloto sem 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.

42. 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 18 – 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 nessa mesma Norma.

43. As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis, porque não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a actividade no seu todo.

Custo de um activo intangível gerado internamente

44. 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 pelo órgão de gestão. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

- (a) os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos para gerar o activo intangível;
- (b) os custos dos benefícios dos empregados (tal como definido na *NCRF 19 – Benefícios dos empregados*) resultantes da geração do activo intangível;
- (c) as taxas de registo de um direito legal; e
- (d) a amortização de patentes e licenças que são utilizadas para gerar o activo intangível.

45. Não são componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:

- (a) os dispêndios administrativos, de vendas 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 suportadas antes de o activo atingir o desempenho planeado; e
- (c) dispêndios com a formação do pessoal para operar o activo.

RECONHECIMENTO DE UM GASTO

46. O dispêndio com um activo intangível deve ser reconhecido como um gasto quando é suportado a menos que:

- (a) faça parte do custo de um activo intangível que satisfaz os critérios de reconhecimento; ou
- (b) o activo seja adquirido numa concentração de actividades empresariais e não possa ser reconhecido

como um activo intangível, caso em que este dispêndio deve fazer parte da quantia atribuída ao *goodwill* na data de aquisição (ver a *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais*).

47. Em alguns casos, um dispêndio é efectuado 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 é suportado. Os exemplos seguintes referem-se a dispêndios que são reconhecidos como um gasto quando são suportados:

- (a) dispêndio com actividades de arranque, a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um activo tangível de acordo com a *NCRF 13 – Activos tangíveis*. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado suportados no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócios ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou para lançar novos produtos ou processos;
- (b) dispêndios com actividades de formação;
- (c) dispêndios com actividades de publicidade e promoção;
- (d) dispêndios com a realocação ou reorganização de parte ou toda a entidade.

Gastos passados não reconhecidos como um activo

48. O dispêndio com um activo 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 O RECONHECIMENTO

49. Uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização. Se um activo intangível é 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.

Modelo de custo

50. Após o reconhecimento no momento inicial, um activo intangível deve ser registado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização

51. Após o reconhecimento no momento inicial, um activo intangível deve ser registado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Para efeitos de revalorizações segundo a presente Norma, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado activo. As revalorizações devem ser feitas com uma regularidade tal que, na data do balanço, a quantia registada do activo não difira materialmente do seu justo valor.

52. O modelo de revalorização não permite:

- (a) a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos; ou
- (b) o reconhecimento no momento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o seu custo.

53. 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 é reconhecido como um activo porque o activo só satisfaz os critérios de reconhecimento a meio do seu processo de fabrico, o modelo de revalorização pode ser aplicado a todo esse 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 30).

54. Se um activo intangível é revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:

- (a) recalculada na proporção da alteração na quantia registada bruta do activo a fim de que a quantia registada do activo após a revalorização seja igual à quantia revalorizada; ou
- (b) eliminada contra a quantia registada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo.

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

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

57. Se a quantia registada de um activo intangível é aumentada em resultado de uma revalorização, o aumento deve ser reconhecido no capital próprio numa componente designada “excedentes de revalorização”. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo anteriormente reconhecido nos resultados.

58. Se a quantia registada de um activo intangível é reduzida em resultado de uma revalorização, a redução deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a redução deve ser reconhecida directamente no capital próprio como excedente de revalorização até ao limite de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.

59. O excedente de revalorização acumulado no capital próprio pode ser transferido directamente para resultados transitados quando o excedente for realizado. A totalidade do excedente pode ser realizado pelo abate ou pela alienação do activo. Porém, uma parte do excedente pode ser realizada quando o activo está a ser utilizado por uma entidade e, nesse caso, a quantia do excedente realizado é a diferença entre a amortização baseada na quantia registada valorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida baseada no seu custo histórico. As transferências dos excedentes de revalorização para resultados transitados não devem ser feitas por via de resultados do período.

VIDA ÚTIL

60. Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um activo intangível é determinada ou indeterminada e, se é determinada, a duração, ou o número unidades de produção ou de unidades similares, dessa vida útil. Um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indeterminada quando,

com base numa análise de todos os factores relevantes, não há limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

61. A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil. Um activo intangível com uma vida útil determinada é amortizado e um activo intangível com uma vida útil indeterminada não é.

62. Na determinação da vida útil de um activo intangível são considerados diversos factores, incluindo:

- (a) o uso esperado do activo por parte da entidade e se o activo pode 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 qualquer outro tipo;
- (d) a estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura dos 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 limitações de natureza legal ou outra em relação ao uso do activo como, por exemplo, quando expira o prazo de um contrato de locação; e
- (h) se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.

63. 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 período, ou períodos, de renovação apenas quando existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo. A vida útil de um direito readquirido reconhecido como um activo intangível numa concentração de actividades empresariais é o período contratual remanescente do contrato onde o direito estava concedido e não deve incluir períodos de renovação.

64. Podem existir quer factores legais quer económicos que influenciam 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.

65. 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 depende 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 DETERMINADAS

Período de amortização e método de amortização

66. A quantia amortizável de um activo intangível com uma vida útil determinada deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização de um activo intangível deve começar quando o activo está disponível para uso, isto é, quando está na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A amortização de um activo termina na data que mais cedo ocorrer entre a data em que o activo é classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*, e a data em que o activo deixar de estar reconhecido. O método de amortização a utilizar deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros do activo são consumidos pela entidade. Se não for possível determinar com fiabilidade esse modelo, deve utilizar-se o método das quotas constantes (ou método da linha recta). O gasto de amortização em cada período contabilístico deve ser reconhecido nos resultados a não ser que esta ou outra Norma permita ou exija a sua inclusão na quantia registada de um outro activo (por exemplo, a amortização de activos intangíveis utilizados no processo fabril é incluída no custo de transformação de inventários).

67. Podem ser usados vários métodos de amortização para imputar a quantia amortizável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Esses métodos incluem o método das quotas constantes (ou método da linha recta), o método das quotas degressivas (ou método do saldo decrescente) e o método das unidades de produção que, para efeitos da presente Norma, têm definição igual à que é dada na *NCRF 13 – Activos tangíveis*. A entidade selecciona o método que melhor reflecta o modelo de consumo esperado dos benefícios económicos futuros incorporados no activo método esse que deve ser aplicado consistentemente de período para período a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros. Raramente existe evidência persuasiva que justifique um método de amortização para activos intangíveis com vidas úteis determinadas que resulte numa quantia de amortização acumulada menor do que a que é apurada pelo método das quotas constantes.

Valor residual

68. O valor residual de um activo intangível com uma vida útil determinada deve ser assumido como sendo zero a não ser que:

- (a) haja um compromisso de um terceiro para comprar o activo no final da sua vida útil; ou
- (b) haja um mercado activo para o activo e:
 - (i) o valor residual pode ser determinado com referência a esse mercado; e
 - (ii) é provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

Revisão do período de amortização e do método de amortização

69. O período de amortização e o método de amortização de um activo intangível com uma vida útil determinada devem ser revistos pelo menos no final de cada período contabilístico. Quando a vida útil esperada de um activo é diferente da que foi estimada anteriormente, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Similarmente, quando existe alguma alteração no modelo de consumo esperado dos benefícios económicos futuros incorporados no activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir a alteração do modelo. Estas alterações devem ser contabilizadas como alterações nas estimativas contabilísticas de acordo com a *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*.

ACTIVOS INTANGÍVEIS COM VIDAS ÚTEIS INDETERMINADAS

70. Um activo intangível com uma vida útil indeterminada não deve ser amortizado.

71. De acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*, uma entidade é obrigada a testar a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indeterminada comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia registada. Este teste deve ser feito anualmente, e sempre que há uma indicação de que o activo intangível pode estar em imparidade.

Revisão da avaliação da vida útil

72. A vida útil de um activo intangível que não está a ser amortizado deve ser revista em cada período contabilístico para determinar se as circunstâncias continuam a suportar a avaliação de uma vida útil indeterminada para esse activo. Caso não continuem, a alteração na avaliação de vida útil indeterminada para vida útil determinada deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*.

73. Nos termos da *NCRF 18 – Imparidade de activos*, quando da reavaliação da vida útil de um activo intangível se passa de uma vida útil indeterminada para uma vida útil determinada, este facto é um indicador de que o activo pode estar em imparidade. Consequentemente, a entidade testa a imparidade do activo comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia registada, e reconhece qualquer excesso da quantia registada sobre a quantia recuperável como uma perda por imparidade.

RECUPERABILIDADE DA QUANTIA REGISTADA – PERDAS POR IMPARIDADE

74. Para determinar se um activo intangível está ou não em imparidade, uma entidade aplica a *NCRF 18 – Imparidade de activos*. Esta Norma explica como e quando uma entidade revê a quantia registada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando é que reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.

ABATES E ALIENAÇÕES

75. O reconhecimento de um activo intangível deve terminar:

- (a) no momento da alienação; ou
- (b) quando não se esperam benefícios económicos futuros do seu uso ou alienação.

76. Quando um activo intangível deixa de ser reconhecido, o lucro ou a perda daí resultante deve ser incluído nos resultados nesse momento (a menos que a *NCRF 17 – Locações* exija diferentemente no caso de venda seguida de locação). Tal ganho ou perda deve ser apurado como a diferença entre os proveitos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia registada do activo. Os ganhos não devem ser classificados como réditos.

77. De acordo com o princípio de reconhecimento referido no parágrafo 12, uma entidade reconhece na quantia registada de um activo intangível o custo de substituição de parte desse activo no momento em que é suportado se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. A quantia registada da parte que é substituída deixa de ser reconhecida em conformidade.

78. A amortização de um activo intangível com vida útil determinada não acaba quando o activo deixa de ser usado a não ser que esteja totalmente amortizado ou o activo esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*.

DIVULGAÇÕES

79. As demonstrações financeiras devem divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

- (a) se as vidas úteis são indeterminadas ou determinadas e, se forem determinadas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
- (b) os métodos de amortização utilizados para activos intangíveis com vidas úteis determinadas;
- (c) a quantia bruta registada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;
- (d) as rubricas da demonstração dos resultados onde qualquer amortização de activos intangíveis está incluída;
- (e) uma reconciliação da quantia registada no início e no fim do período mostrando:
 - (i) adições, indicando separadamente as adições provenientes de desenvolvimento interno, as adquiridas separadamente e as adquiridas através de concentrações de actividades empresariais;
 - (ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*;
 - (iii) aumentos ou reduções resultantes de revalorizações efectuadas em conformidade com os parágrafos 51, 57 e 58 e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*;
 - (iv) perdas por imparidade reconhecidas e perdas por imparidade revertidas nos resultados de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*;
 - (v) qualquer amortização reconhecida durante o período;

- (vi) diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a transposição de uma operação no estrangeiro para a moeda de apresentação da entidade que relata; e

- (vii) outras alterações na quantia registada durante o período.

80. As demonstrações financeiras devem também divulgar:

- (a) para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indeterminada, a quantia registada desse activo e as razões que suportam a avaliação de uma vida útil indeterminada. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever os factores significativos que justificam a avaliação de que o activo tem uma vida útil indeterminada;
- (b) uma descrição, a quantia registada e o período de amortização remanescente de qualquer activo intangível que individualmente é significativo para as demonstrações financeiras da entidade;
- (c) para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e reconhecidos no momento inicial pelo justo valor:
 - (i) o justo valor reconhecido no momento inicial para esses activos;
 - (ii) a sua quantia registada; e
 - (iii) se após o reconhecimento são mensurados segundo o modelo de custo ou o modelo de revalorização;
- (d) a existência de restrições de titularidade, e as quantias de activos intangíveis dados como garantia de passivos; e
- (e) a quantia de compromissos contratuais existentes para aquisição de activos intangíveis.

81. Se existirem activos intangíveis mostrados por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:

- (a) por classe de activos intangíveis:
 - (i) a data de eficácia da revalorização;
 - (ii) a quantia registada dos activos intangíveis revalorizados; e
 - (iii) a quantia registada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento pelo modelo de custo.
- (b) a quantia do excedente de revalorização, indicando a variação no período contabilístico e quaisquer restrições na distribuição do saldo desse excedente aos accionistas; e
- (c) os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos activos.

82. No caso de dispêndios de pesquisa e desenvolvimento, uma entidade deve divulgar a quantia agregada desses dispêndios reconhecidos como um gasto durante o período.

NCRF 15 – Recursos minerais

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1-2
ÂMBITO	3-4
RECONHECIMENTO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO	5
MENSURAÇÃO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO	6-11
Mensuração no momento do reconhecimento	6
Elementos do custo de activos de exploração e avaliação	7-9
Mensuração subsequente ao reconhecimento	10
Alterações de políticas contabilísticas	11
APRESENTAÇÃO	12-14
Classificação de activos de exploração e avaliação	12-13
Reclassificação de activos de exploração e avaliação	14
IMPARIDADE	15-17
Reconhecimento e mensuração	15-16
Nível em que os activos de exploração e avaliação são avaliados quanto a imparidade	17
DIVULGAÇÕES	18-19

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico relativo à exploração e avaliação de recursos minerais.

2. Muito embora esta Norma permita a uma entidade continuar a aplicar as políticas e práticas contabilísticas actuais em relação aos dispêndios de exploração e avaliação, esta Norma também exige:

- (a) que as entidades que reconheçam activos de exploração e avaliação avaliem a imparidade desses activos de acordo com a presente Norma e mensurem qualquer perda por imparidade de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*;
- (b) divulgações que identifiquem e expliquem as quantias nas demonstrações financeiras da entidade que resultem da exploração e avaliação de recursos minerais e ajudem os utilizadores dessas demonstrações financeiras a compreender a quantia, oportunidade e o grau de certeza de futuros fluxos de caixa de quaisquer activos de exploração e avaliação reconhecidos.

ÂMBITO

3. Esta Norma aplica-se à contabilização por uma entidade dos dispêndios efectuados com a exploração e avaliação de recursos minerais, mas não abrange outros aspectos contabilísticos relativos a entidades que se dedicam à exploração e avaliação de recursos minerais.

4. Uma entidade não deve aplicar esta Norma em relação a dispêndios efectuados:

- (a) antes da exploração e avaliação de recursos minerais (tais como dispêndios efectuados antes de a entidade ter obtido os direitos de explorar uma área específica); e
- (b) depois de terem sido demonstradas a exequibilidade técnica e a viabilidade económica da extracção de um recurso mineral.

RECONHECIMENTO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO

5. No desenvolvimento das suas políticas contabilísticas, uma entidade ao reconhecer activos de exploração e avaliação deve aplicar o parágrafo 5 da *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*.

MENSURAÇÃO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO**Mensuração no momento do reconhecimento**

6. Os activos de exploração e avaliação devem ser mensurados pelo custo.

Elementos do custo de activos de exploração e avaliação

7. Uma entidade deve definir uma política contabilística que especifique quais os dispêndios que são reconhecidos como activos de exploração e avaliação e aplicar essa política consistentemente. Apresenta-se, a seguir, uma lista (não exaustiva) de exemplos de dispêndios que podem ser incluídos na mensuração inicial de activos de exploração e avaliação:

- (a) aquisição de direitos de exploração (ou concessão);
- (b) estudos topográficos, geológicos e geofísicos;
- (c) perfuração;
- (d) tubagem;
- (e) testes; e
- (f) actividades relacionadas com a avaliação da exequibilidade técnica e a viabilidade económica da extracção de um recurso mineral.

8. Os dispêndios relacionados com o desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como activos de exploração e avaliação. O Quadro Conceptual e a *NCRF 14 – Activos intangíveis* proporcionam orientação sobre o reconhecimento de activos resultantes da fase de desenvolvimento.

9. Quaisquer obrigações de remoção e restauro que tenham sido assumidas relativamente às áreas onde uma entidade levou a cabo a exploração e avaliação de recursos minerais durante um determinado período, devem ser reconhecidas de acordo com a *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*.

Mensuração subsequente ao reconhecimento

10. Após o reconhecimento, uma entidade deve aplicar aos activos de exploração e avaliação ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização. Se for aplicado o modelo de revalorização (o modelo da *NCRF 13 – Activos tangíveis* ou o modelo da *NCRF 14 – Activos intangíveis*), o mesmo deve ser consistente com a classificação dos activos em tangíveis ou intangíveis, respectivamente.

Alterações de políticas contabilísticas

11. Uma entidade pode alterar as suas políticas contabilísticas em relação a dispêndios de exploração e avaliação se a alteração tornar as demonstrações financeiras mais relevantes para as necessidades de tomadas de decisões económicas dos utilizadores mas igualmente credíveis, ou as tornar mais credíveis mas igualmente relevantes para aquelas necessidades. Uma entidade deve fazer juízos sobre a relevância e a fiabilidade usando os critérios da *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*.

APRESENTAÇÃO**Classificação de activos de exploração e avaliação**

12. 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.

13. Alguns activos de exploração e avaliação são classificados como intangíveis (por exemplo, direitos de concessão), enquanto

outros são classificados como tangíveis (por exemplo, veículos e plataformas de perfuração). Quando um activo tangível é consumido no desenvolvimento de um activo intangível, a quantia que reflecte esse consumo faz parte do custo do activo intangível. Contudo, a utilização de um activo tangível para desenvolver um activo intangível não transforma esse activo tangível num activo intangível.

Reclassificação de activos de exploração e avaliação

14. Um activo de exploração e avaliação deve deixar de ser classificado como tal quando a exequibilidade técnica e a viabilidade económica de extracção de um recurso mineral estiverem demonstradas. Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a qualquer perda por imparidade que, a existir, deve ser reconhecida antes da reclassificação.

IMPARIDADE

Reconhecimento e mensuração

15. Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto à imparidade quando os factos e as circunstâncias sugerirem que a quantia registada de um desses activos excede a sua quantia recuperável. Quando tal acontece, uma entidade deve mensurar, apresentar e divulgar a correspondente perda por imparidade de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*, excepto conforme estabelecido pelo parágrafo 17 adiante.

16. Apresentam-se a seguir exemplos (não exaustivos) de factos e circunstâncias que indicam que uma entidade deve testar os activos de exploração e avaliação quanto a perdas por imparidade:

- (a) o prazo de concessão ou de exploração numa área específica expirou durante o período (ou vai expirar no futuro próximo), e não há perspectivas de renovação;
- (b) não estão orçamentados nem planeados dispêndios significativos com a exploração e avaliação de recursos minerais adicionais numa área específica;
- (c) a exploração e avaliação de recursos minerais numa área específica não conduziram à descoberta de quantidades economicamente rentáveis e a entidade decidiu descontinuar essas actividades numa área específica;
- (d) existem dados suficientes que indiciam que, embora seja provável que se faça o desenvolvimento na área específica, é improvável que a quantia registada do activo de exploração e avaliação seja recuperada na totalidade, quer através do sucesso do desenvolvimento quer da venda do activo.

Em qualquer destes casos, ou em casos semelhantes, a entidade deve efectuar um teste de imparidade e reconhecer a respectiva perda (quando existir) como um gasto de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*.

Nível em que os activos de exploração e avaliação são avaliados quanto a imparidade

17. Uma entidade deve definir uma política contabilística para imputar activos de exploração e avaliação a unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa para efeitos da avaliação desses activos quanto à imparidade. Cada unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa a que um activo de exploração e avaliação está alocado não deve ser maior do que um segmento operacional determinado com base na *NCRF 7 – Relato por segmentos*.

DIVULGAÇÕES

18. Uma entidade deve divulgar informação que identifique e explique as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras que resultem da exploração e avaliação de recursos minerais, designadamente:

- (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.

19. Uma entidade deve mostrar os activos de exploração e avaliação como uma rubrica separada de activos e fazer as divulgações exigidas pela *NCRF 13 – Activos tangíveis* e pela *NCRF 14 – Activos intangíveis* consistentemente com a forma como os activos estão classificados.

NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento

ÍNDICE

Parágrafos

OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-7
RECONHECIMENTO	8-9
MENSURAÇÃO NO MOMENTO DO RECONHECIMENTO	10-11
MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO	12-19
Política contabilística	12-14
Modelo do justo valor	15-18
Modelo do custo	19
TRANSFERÊNCIAS	20-24
ALIENAÇÕES	25-27
DIVULGAÇÕES	28-31

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico dos activos tangíveis de investimento e respectivas divulgações.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento, mensuração e divulgação de activos tangíveis de investimento.

3. Para efeitos desta Norma:

- (a) Activo tangível de investimento é um activo (um terreno, um edifício ou parte de um edifício, ou ambos) detido pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira para obter rendas ou para o valorizar, ou para ambos, e que não seja:
 - (i) para usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou
 - (ii) para vender no decurso normal da actividade.
- (b) Propriedade ocupada é a propriedade detida pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira para usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos.

4. São exemplos de activos tangíveis de investimento:

- (a) um terreno detido para valorização a longo prazo e não para venda a curto prazo no decurso normal da actividade;

- (b) um terreno detido para qualquer uso futuro mas actualmente indeterminado. Se uma entidade não tiver decidido que usará o terreno como propriedade ocupada ou para venda a curto prazo no decurso normal da actividade, o terreno é considerado como detido para valorização;
- (c) um edifício propriedade da entidade (ou detido pela entidade numa locação financeira) e que é locado sob uma ou mais locações operacionais;
- (d) um edifício que está desocupado mas é detido para ser locado sob uma ou mais locações operacionais.

5. São exemplos de itens que não são activos tangíveis de investimento, estando, por isso, fora do âmbito desta Norma:

- (a) activos destinados à venda no decurso normal da actividade ou em curso de construção ou desenvolvimento para tal venda como, por exemplo, activos adquiridos exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;
- (b) activos que estejam a ser construídos ou desenvolvidos por conta de terceiros (ver *NCRF 10 – Contratos de construção*);
- (c) propriedade ocupada, incluindo (entre outros) activos detidos para utilização futura como propriedade ocupada, activos detidos para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada, activos ocupados por empregados (quer paguem ou não rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada aguardando alienação;
- (d) activos que estejam a ser construídos ou desenvolvidos para utilização futura como activos tangíveis de investimento. A *NCRF 13 – Activos tangíveis* aplica-se a esses activos até que a construção ou o desenvolvimento esteja concluído, momento em que se tornam activos tangíveis de investimento e em que se aplica a presente Norma. Porém, esta Norma aplica-se a activos tangíveis de investimento já existentes que estejam a ser desenvolvidas de novo para futuro uso continuado como activo tangível de investimento;
- (e) activos que sejam locados a outra entidade sob uma locação financeira.

6. Para determinar se um activo se qualifica como um activo tangível de investimento é necessário julgamento. Uma entidade deve estabelecer critérios para que possa exercer esse julgamento de forma consistente de acordo com a definição de activo tangível de investimento. O parágrafo 28 (c) exige que uma entidade divulgue esses critérios quando a classificação for difícil.

7. Em alguns casos, uma entidade possui activos que estão locados ou ocupados pela sua empresa-mãe ou por uma outra subsidiária. Estes activos não se qualificam como activos tangíveis de investimento nas demonstrações financeiras consolidadas, porque os activos são propriedade ocupada na perspectiva do grupo. Porém, na perspectiva da entidade que a possui, tais activos são activos tangíveis de investimento se satisfizerem a definição indicada no parágrafo 3 e, por isso, o locador trata esses activos como activos tangíveis de investimento nas suas demonstrações financeiras individuais.

RECONHECIMENTO

8. Um activo tangível de investimento deve ser reconhecido como um activo quando, e somente quando:

- (a) é provável que os benefícios económicos futuros associados ao activo tangível de investimento fluirão para a entidade; e
- (b) o custo da activo tangível de investimento pode ser mensurado com fiabilidade.

9. Os custos de um activo tangível de investimento incluem os custos suportados inicialmente para adquirir o activo tangível de investimento e os custos suportados subsequentemente para acrescentar, substituir uma parte, ou dar assistência a esse activo.

MENSURAÇÃO NO MOMENTO DO RECONHECIMENTO

10. Um activo tangível de investimento deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo, incluindo os custos de transacção.

11. O custo de um activo tangível de investimento de construção própria é o seu custo à data em que a construção ou desenvolvimento fica concluído. Até essa data, uma entidade aplica a *NCRF 13 – Activos tangíveis*.

MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO

Política contabilística

12. Uma entidade deve escolher como política contabilística o modelo do justo valor ou o modelo do custo previstos nos parágrafos seguintes e aplicar essa política a todos os seus activos tangíveis de investimento.

13. Independentemente da política contabilística escolhida para os activos tangíveis de investimento, a entidade pode escolher o modelo do justo valor ou o modelo do custo para os activos tangíveis de investimento que suportem passivos que pagam um retorno directamente associado ao justo valor de, ou aos retornos de, activos específicos incluindo esse activo tangível de investimento.

14. Quando um interesse detido por um locatário numa locação operacional for classificado como um activo tangível de investimento, a entidade deve aplicar o modelo do justo valor.

Modelo do justo valor

15. Após o reconhecimento no momento inicial, uma entidade que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todos os seus activos tangíveis de investimento ao justo valor, excepto nos casos descritos no parágrafo 17. O justo valor de um activo tangível de investimento é o preço pelo qual esse activo pode ser trocado numa transacção de boa fé entre partes conhecedoras e dispostas a isso.

16. O justo valor de um activo tangível de investimento deve reflectir as condições de mercado à data do balanço. Quando existem variações no justo valor de um activo tangível de investimento, o ganho ou a perda resultante dessas variações deve ser reconhecido nos resultados do período em que ocorre.

17. Há uma presunção refutável de que uma entidade pode determinar o justo valor de um activo tangível de investimento com fiabilidade numa base continuada. Porém, em casos excepcionais, existe uma evidência clara de que o justo valor do activo tangível de investimento não é determinável com fiabilidade numa base continuada quando uma entidade adquire pela primeira vez o activo. Isto ocorre quando, e somente quando, transacções de mercado comparáveis são pouco frequentes e quando não estão disponíveis estimativas alternativas fiáveis de justo valor. Nesses casos, uma entidade deve mensurar esse activo tangível de investimento usando o modelo do custo da *NCRF 13 – Activos tangíveis*. O valor residual do activo tangível de investimento deve ser assumido como sendo zero.

18. Se uma entidade tiver previamente mensurado um activo tangível de investimento pelo justo valor, deve continuar a mensurá-lo pelo justo valor até à alienação (ou até que o activo se torne propriedade ocupada ou a entidade comece a desenvolver o activo para subsequente venda no decurso normal da actividade) mesmo quando transacções de mercado comparáveis se tornam menos frequentes ou quando os preços de mercado se tornam menos disponíveis.

Modelo do custo

19. Após o reconhecimento no momento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todos os seus activos tangíveis de investimento de acordo com os requisitos previstos na *NCRF 13 – Activos tangíveis* para esse modelo, excepto os que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas* os quais devem ser mensurados de acordo com essa mesma Norma.

TRANSFERÊNCIAS

20. As transferências para, ou de, activos tangíveis de investimento devem ser efectuadas quando, e somente quando, houver uma alteração no uso, evidenciada por:

- (a) início da ocupação, no caso de uma transferência de activo tangível de investimento para propriedade ocupada;
- (b) início do desenvolvimento com vista à venda, no caso de uma transferência de activo tangível de investimento para inventários;
- (c) fim da ocupação, no caso de uma transferência de propriedade ocupada para activo tangível de investimento;
- (d) início de uma locação operacional para uma outra entidade, no caso de uma transferência de inventários para activo tangível de investimento; ou
- (e) fim da construção ou desenvolvimento, no caso de uma transferência de activo em construção ou desenvolvimento (coberto pela *NCRF 13 – Activos tangíveis*) para activo tangível de investimento.

21. No caso de uma transferência de activo tangível de investimento registada pelo justo valor para propriedade ocupada ou para inventários, o custo considerado do activo para subsequente contabilização de acordo com a *NCRF 13 – Activos tangíveis* ou a *NCRF 9 – Inventários* deve ser o seu justo valor à data da alteração no uso.

22. Quando uma propriedade ocupada se torna um activo tangível de investimento que será registada pelo justo valor, uma entidade deve aplicar a *NCRF 13 – Activos tangíveis* até à data da alteração do uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia registada do activo de acordo com a *NCRF 13 – Activos tangíveis* e o seu justo valor da mesma forma que trata uma revalorização de acordo com a esta mesma Norma.

23. No caso de uma transferência de inventários para activos tangíveis de investimento que serão registados pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor do activo nessa data e a sua quantia registada anterior deve ser reconhecida nos resultados.

24. Quando uma entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de um activo tangível de investimento de construção própria que será registada pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor do activo nessa data e a sua quantia registada anterior deve ser reconhecida nos resultados.

ALIENAÇÕES

25. Um activo tangível de investimento deve deixar de ser reconhecido (isto é, eliminado do balanço) aquando da alienação ou quando o activo tangível de investimento é permanentemente retirado de uso e não são esperados quaisquer benefícios económicos da sua alienação.

26. Os ganhos ou as perdas provenientes do abate ou alienação de activos tangíveis de investimento devem ser determinados pela diferença entre os proveitos líquidos da alienação e a quantia registada do activo e devem ser reconhecidos nos resultados no período do abate ou da alienação.

27. A compensação por terceiros de activos tangíveis de investimento que sofreram imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidos deve ser reconhecida nos resultados quando a compensação se tornar recebível.

DIVULGAÇÕES

28. 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 detidos em locações operacionais são classificados e contabilizados como activos tangíveis de investimento;
- (c) quando a classificação for difícil, os critérios que usa para distinguir activos tangíveis de investimento de propriedades ocupadas e de propriedades detidas para venda no decurso normal da actividade;
- (d) os métodos e pressupostos significativos utilizados na determinação do justo valor dos activos tangíveis de investimento, incluindo uma informação sobre 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 do activo e da falta de dados de mercado comparáveis;
- (e) a extensão até à qual o justo valor do activo tangível de investimento se baseia numa avaliação de um avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente na localização e na natureza do activo tangível de investimento que está a ser avaliada. Se tal avaliação não foi efectuada, esse facto deve ser divulgado;
- (f) as quantias reconhecidas nos resultados em relação a:
 - (i) rendimentos de rendas de activos tangíveis de investimento;
 - (ii) gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) relativos a activos tangíveis de investimento que geraram rendimentos de rendas durante o período; e
 - (iii) gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) relativos a activos tangíveis de investimento que não geraram rendimentos de rendas durante o período.
- (g) a existência de restrições sobre a capacidade de realização de activos tangíveis de investimento ou sobre a remessa de rendimentos e proveitos de alienação e respectivas quantias;
- (h) obrigações contratuais assumidas para comprar, construir ou desenvolver activos tangíveis de investimento ou para reparações, manutenção ou melhoramentos.

29. Se uma entidade mensurar os activos tangíveis de investimento pelo justo valor, deve apresentar adicionalmente uma reconciliação das quantias registadas no início e no fim do período, mostrando o seguinte:

- (a) adições, mostrando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de despesas subsequentes reconhecidas na quantia registada de um activo;
- (b) adições que resultem de aquisições por via 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 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*;
- (d) ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustamentos do justo valor;
- (e) diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a transposição de uma operação no estrangeiro para a moeda de apresentação da entidade que relata;
- (f) transferências para, e de, inventários e propriedade ocupada; e
- (g) outras alterações na quantia registada durante o período.

30. Quando não for possível determinar o justo valor e a entidade usar o modelo do custo (por exemplo, nos casos raros referidos no parágrafo 17), a reconciliação exigida no parágrafo anterior deve divulgar as quantias relacionadas com esse activo tangível de investimento separadamente das quantias relacionadas com outros activos tangíveis de investimento. Adicionalmente, uma entidade deve divulgar:

- (a) uma descrição do activo tangível de investimento;
- (b) uma explicação do motivo pelo qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade;
- (c) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual é altamente provável que o justo valor se encontra; e
- (d) no momento da alienação do activo tangível de investimento não registado pelo justo valor:
 - (i) o facto de que a entidade alienou um activo tangível de investimento não registado pelo justo valor;
 - (ii) a quantia registada desse activo tangível de investimento no momento da venda; e
 - (iii) a quantia de ganho ou perda reconhecida.

31. Se uma entidade aplicar o modelo do custo à mensuração dos activos tangíveis de investimento, deve divulgar, para além da informação prevista no parágrafo 28,

- (a) os métodos de amortização utilizados;
- (b) as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
- (c) a quantia registada bruta e a amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;
- (d) uma reconciliação das quantias registadas no início e no fim do período, mostrando o seguinte:
 - (i) adições, mostrando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de despesas subsequentes reconhecidas como activo;

- (ii) adições que resultem de aquisições por via 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 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*;
- (iv) amortizações;
- (v) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas e a quantia de perdas por imparidade revertidas durante o período de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*;
- (vi) diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a transposição de uma operação no estrangeiro para a moeda de apresentação da entidade que relata;
- (vii) transferências para, e de, inventários e propriedade ocupada; e
- (viii) outras alterações na quantia registada durante o período; e

(e) o justo valor dos activos tangíveis de investimento. Nos casos raros descritos no parágrafo 17, quando uma entidade não pode determinar o justo valor do activo tangível de investimento com fiabilidade, deve divulgar:

- (i) uma descrição do activo tangível de investimento;
- (ii) uma explicação do motivo pelo qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade; e
- (iii) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual é altamente provável que o justo valor se encontra.

NCRF 17 – Locações

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2
CLASSIFICAÇÃO DE LOCAÇÕES	3-15
LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIROS DOS LOCATÁRIOS	16-23
Locações financeiras	16-22
Locações operacionais	23
LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIROS DOS LOCADORES	24-40
Locações financeiras	24-34
Locações operacionais	35-40
VENDA SEGUIDA DE LOCAÇÃO	41-46
DIVULGAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIROS DOS LOCATÁRIOS	47
DIVULGAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIROS DOS LOCADORES	48

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer, para os locatários e para os locadores, as políticas contabilísticas a aplicar e as divulgações a fazer em relação às locações.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:

- (a) locações para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares; e
- (b) licenças relativas a películas cinematográficas, gravações em vídeo, peças de teatro, textos manuscritos, patentes e direitos de autor (*copyrights*);

Contudo, esta Norma não deve ser aplicada como base para a mensuração de:

- (a) propriedades detidas por locatários que sejam contabilizadas como propriedades de investimento (ver *NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento*);
- (b) propriedades de investimento disponibilizadas pelos locadores através de locações operacionais (ver *NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento*);
- (c) activos biológicos detidos por locatários através de locações financeiras (ver *NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos*); ou
- (d) activos biológicos disponibilizados pelos locadores através de locações operacionais (ver *NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos*).

CLASSIFICAÇÃO DE LOCAÇÕES

3. Para efeitos desta Norma, uma locação é um contrato segundo o qual o locador concede ao locatário o direito de uso de um activo, por um período de tempo acordado, contra o pagamento de uma renda ou uma série de rendas.

A definição de uma locação inclui contratos para o aluguer de um activo que contém uma cláusula que dê àquele que aluga a opção de obter a propriedade do activo após o cumprimento das condições acordadas.

4. A classificação de locações adoptada nesta Norma baseia-se no limite até ao qual os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem a possibilidade de perdas derivadas de capacidade de produção não utilizada ou obsolescência tecnológica e de variações no rendimento por causa de alterações em condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa da realização de operações lucrativas durante a vida económica do activo e da expectativa de obtenção de ganhos derivados de acréscimos de valor ou da realização de um valor residual.

5. Uma locação é classificada como uma locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do correspondente activo. Uma locação é classificada como uma locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do correspondente activo.

6. As circunstâncias de uma locação ser classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional dependem

da substância da transacção e não da forma legal como o contrato foi estabelecido. Exemplos de situações que, individual ou conjuntamente, conduzem geralmente a que uma locação seja classificada como 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 adquirir o activo por um preço que se espera ser suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torna exercível de forma a que, no início da locação, se considere provável o exercício da opção;
- (c) o prazo da locação corresponde à maior parte da vida económica do activo mesmo que a propriedade não seja transferida;
- (d) o valor presente dos pagamentos mínimos da locação, no início do contrato, totaliza, pelo menos, parte substancial do justo valor do activo locado; e
- (e) os activos locados têm uma natureza tão específica que apenas o locatário os pode utilizar sem grandes modificações.

7. Outros indicadores de circunstâncias que, individual ou conjuntamente, também podem levar a que uma locação seja classificada como locação 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 perdas relativos à flutuação do justo valor do valor residual do activo são atribuídos ao locatário; e
- (c) o locatário pode continuar a locação por um período suplementar com uma renda que é substancialmente inferior à renda do mercado.

8. Os exemplos e indicadores atrás enunciados nem sempre são conclusivos. Se for claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, a locação é classificada como locação operacional.

9. A classificação da locação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordam em modificar os termos do contrato, excepto no caso de renovação da locação, de tal forma que resultasse numa classificação diferente da locação segundo os critérios enunciados nos parágrafos 4 a 8 se os termos alterados tivessem estado em vigor desde o início da locação, o contrato revisto é considerado como um novo contrato durante o seu prazo de vigência. Contudo, alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas relativas à vida económica ou ao valor residual do activo locado) ou alterações nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento por parte do locatário) não originam uma nova classificação de uma locação para efeitos contabilísticos.

10. As locações de terrenos e edifícios são classificadas como locações operacionais ou financeiras da mesma forma que as locações de outros activos. Contudo, uma característica dos terrenos é a de que têm geralmente uma vida económica indeterminada e, se não for expectável que a propriedade se transfira para o locatário no fim do prazo da locação, o locatário não assume substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, caso em que a locação do terreno será uma locação operacional.

11. Numa locação de terrenos e edifícios estes elementos são considerados separadamente para efeitos da classificação da

locação. Caso se espere que a propriedade de ambos os elementos se transfira para o locatário no final do prazo da locação, ambos os elementos 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 propriedade de um ou ambos os elementos. Quando o terreno tem uma vida económica indeterminada, o terreno é geralmente classificado como locação operacional a não ser que se espere que a propriedade seja transferida para o locatário no final do prazo da locação, de acordo com o parágrafo 10. Os edifícios são classificados como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 4 a 9.

12. Sempre que necessário, para efeitos de classificar e contabilizar uma locação de terrenos e edifícios, os pagamentos mínimos da locação são imputados aos dois elementos (terrenos e edifícios) na proporção dos justos valores do elemento “terrenos” e do elemento “edifícios” da locação, no início da mesma. 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, situação em que a totalidade da locação é classificada como locação operacional.

13. No caso de uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia inicialmente reconhecida para o elemento “terrenos” é imaterial, os terrenos e os edifícios podem ser tratados como uma única unidade para efeitos da classificação da locação e classificados como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 4 a 9. Neste caso, a vida económica dos edifícios é considerada como a vida económica da totalidade do activo locado.

14. A mensuração separada dos elementos “terrenos” e “edifícios” não é exigida quando os interesses do locatário tanto nos terrenos como nos edifícios são classificados como propriedades de investimento de acordo com a *NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento* e for adoptado o modelo do justo valor.

15. De acordo com a *NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento*, é possível um locatário classificar um interesse detido através de uma locação operacional como propriedade de investimento. Neste caso, o interesse é contabilizado como se fosse uma locação financeira e, além disso, é utilizado o modelo do justo valor 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 do locatário de tal forma que já não é mais classificado como propriedade de investimento. É o caso, por exemplo, quando o locatário:

- (a) ocupa a propriedade, a qual é depois transferida para propriedade ocupada pelo proprietário por um custo considerado igual ao seu justo valor à data da alteração do uso; ou
- (b) faz uma sublocação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do interesse para um terceiro não relacionado. Esta sublocação é contabilizada pelo locatário como uma locação financeira feita a um terceiro, embora possa ser contabilizada como locação operacional por esse terceiro.

LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCATÁRIOS

Locações financeiras

Reconhecimento no momento inicial

16. No início do prazo da locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor do activo locado ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, qualquer deles 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 determiná-la, ou a taxa incremental de financiamento do locatário, caso não seja. Quaisquer custos directos iniciais do locatário são acrescidos à quantia reconhecida como activo.

17. As transacções e outros acontecimentos são contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um contrato de locação seja a de que o locatário não adquire a propriedade legal do activo locado, no caso das locações financeiras a substância e a realidade financeira são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado durante a maior parte da sua vida económica em troca de uma obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima, no início da locação, do justo valor do activo e do respectivo encargo financeiro.

18. Se tais transacções não forem reflectidas no balanço do locatário, os recursos económicos e as obrigações de uma entidade estão subavaliadas, distorcendo assim os rácios financeiros. Por isso, é adequado que uma locação financeira seja reconhecida no balanço do locatário não só como um activo mas também como um passivo relativo à obrigação de pagar futuros pagamentos da locação. No início do prazo da locação, o activo e o passivo dos futuros pagamentos da locação são reconhecidos no balanço pelas mesmas quantias excepto no caso de quaisquer custos directos iniciais do locatário que sejam acrescidos à quantia reconhecida como activo.

19. Os passivos relativos aos activos locados não devem ser apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução a esses activos. Adicionalmente, quando aplicável, os passivos devem ser apresentados no balanço distinguindo os passivos correntes dos não correntes.

Mensuração subsequente

20. Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do saldo remanescente do passivo. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação de forma a corresponder a uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. As rendas contingentes devem ser registadas como gastos nos períodos em que forem suportadas.

21. Uma locação financeira dá origem, em cada período contabilístico, a um gasto de amortização relativo a activos amortizáveis, bem como a um gasto financeiro. A política de amortização para activos locados amortizáveis deve ser consistente com a dos activos amortizáveis de propriedade da entidade e a amortização reconhecida deve ser calculada de acordo com a *NCRF 13 - Activos tangíveis* e a *NCRF 14 - Activos intangíveis*. Se não houver certeza razoável de que o locatário obterá a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente amortizado durante o prazo da locação ou durante o período da vida útil do activo, dos dois o mais curto.

22. Para determinar se um activo locado está em imparidade, uma entidade aplica a *NCRF 18 - Imparidade de activos*.

Locações operacionais

23. Os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base igual e constante durante o prazo da locação, a não ser que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal do benefício do utilizador.

LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCADORES

Locações financeiras

Reconhecimento no momento inicial

24. Os locadores devem reconhecer os activos relativos a uma locação financeira nos seus balanços e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.

25. Substancialmente, numa locação financeira, todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade legal são transferidos pelo locador e, por conseguinte, as quantias da locação a receber (equivalentes aos pagamentos dos locatários) são tratados pelo locador como reembolso de capital e rendimento financeiro para recompensar o locador pelo seu investimento e serviços.

26. Os locadores suportam muitas vezes custos directos iniciais que incluem, por exemplo, comissões, honorárias legais e custos internos que são custos incrementais e directamente atribuíveis à negociação e contratação da locação. Estes custos excluem gastos gerais como, por exemplo, os que são suportados por uma equipa de vendas. Para locações financeiras que não sejam as que envolvem locadores fabricantes ou intermediários, os custos directos iniciais são incluídos na mensuração inicial das quantias 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 quantia a receber de locação financeira e não há necessidade de os adicionar separadamente. Os custos suportados pelos locadores fabricantes ou intermediários com a negociação e contratação de uma locação estão excluídos da definição de custos directos iniciais e, conseqüentemente, são excluídos do investimento líquido da locação e são reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido, o que para uma locação financeira é geralmente no início do prazo da locação.

Mensuração subsequente

27. O reconhecimento do rendimento financeiro deve basear-se num modelo que reflecta uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira.

28. Um locador procura imputar o rendimento financeiro durante o prazo da locação numa base sistemática e racional. Esta imputação do rendimento baseia-se num modelo que reflecte um retorno periódico constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira. Os pagamentos da locação relativos ao período, excluindo os custos de serviços, são aplicados contra o investimento bruto na locação não só para reduzir o capital mas também o rendimento financeiro não obtido.

29. As estimativas dos valores residuais não garantidos usadas no cálculo do investimento bruto do locador numa locação são regularmente revistas. Se houver uma redução na estimativa do valor residual não garantido, a imputação do rendimento durante o prazo da locação é revista e qualquer redução nas quantias estimadas é imediatamente reconhecida.

30. Um activo de uma 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 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*, deve ser contabilizado de acordo com essa Norma.

31. Os locadores fabricantes ou intermediários devem reconhecer o lucro ou a perda da venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas integrais. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro da venda deve ser limitado ao que se aplicaria se fosse debitada uma taxa de juro de mercado. Os custos suportados pelos locadores fabricantes ou intermediários com a negociação e contratação de uma locação devem ser reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda é reconhecido.

32. Os fabricantes ou intermediários oferecem muitas vezes aos clientes a alternativa entre comprar ou locar um activo. Uma locação financeira de um activo por um locador fabricante ou intermediário dá origem a dois tipos de rendimento:

- (a) lucro ou perda equivalente ao lucro ou perda resultante de uma venda integral do activo a ser locado, a preços normais de venda, reflectindo quaisquer descontos comerciais ou de volume aplicáveis; e
- (b) rendimento financeiro durante o prazo da locação.

33. O rédito da venda reconhecido no início do prazo da locação por um locador fabricante ou intermediário é o justo valor do activo, ou, se for inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação calculado a uma taxa de juro do mercado. O custo de venda reconhecido no início do prazo da locação é o custo, ou a quantia registada se diferente, do activo locado menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre o rédito da venda e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas incondicionais.

34. Os custos suportados por um locador fabricante ou intermediário com a negociação e contratação de uma locação financeira são reconhecidos como um gasto no início do prazo da locação porque estão principalmente relacionados com a obtenção do lucro da venda do fabricante ou do intermediário.

Locações operacionais

35. Os locadores devem apresentar os activos relativos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do activo.

36. O rendimento proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido como rendimento numa base igual e constante durante o prazo da locação, a não ser que outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal no qual o benefício do uso do activo locado seja reduzido.

37. Os custos, incluindo a amortização, suportados na obtenção do rendimento de locação são reconhecidos como um gasto.

38. Os custos directos iniciais suportados pelos locadores com a negociação e contratação de uma locação operacional devem ser acrescidos à quantia registada do activo locado e reconhecidos como um gasto durante o prazo da locação na mesma base do rendimento da locação.

39. A política de amortização para activos locados amortizáveis deve ser consistente com a política de amortização normal do locador para activos semelhantes, e a amortização deve ser calculada de acordo com a *NCRF 13 – Activos tangíveis* e a *NCRF 14 – Activos intangíveis*.

40. Para determinar se um activo locado está em imparidade, uma entidade aplica a *NCRF 18 – Imparidade de activos*.

VENDA SEGUIDA DE LOCAÇÃO

41. Uma transacção de venda seguida de locação compreende a venda de um activo e a sua subsequente locação. O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contabilístico de uma transacção de venda seguida de locação depende do tipo de locação envolvido.

42. Se uma venda seguida de locação resultar numa locação financeira, qualquer excesso da venda sobre a quantia registada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento por um vendedor-locatário devendo, em vez disso, ser diferido e amortizado durante o prazo da locação.

43. Se uma venda seguida de locação resultar numa locação operacional, e se for claro que a transacção é efectuada pelo justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido. Se o preço de venda é inferior ao justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido excepto se a perda for compensada por futuros pagamentos da locação abaixo do preço de mercado, caso em que deve ser diferido e amortizado na proporção dos pagamentos da locação durante o período no qual se espera que o activo seja utilizado. Se o preço de venda é superior ao justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e amortizado durante o período no qual se espera que o activo seja utilizado.

44. Em relação às locações operacionais, se o justo valor na data de uma venda seguida de locação é inferior à quantia registada do activo, deve ser imediatamente reconhecida uma perda igual à quantia da diferença entre a quantia registada e o justo valor.

45. Nas locações financeiras, tal ajustamento não é necessário a não ser que haja uma imparidade de valor, caso em que a quantia registada é reduzida para a quantia recuperável de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*.

46. Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente a transacções de venda seguida de locação. A descrição exigida dos contratos significativos de locação conduz à divulgação de disposições únicas ou invulgares do contrato ou dos termos das transacções de venda seguida de locação.

DIVULGAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCATÁRIOS

47. Os locatários, para além de satisfazerem os requisitos da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*, devem fazer as seguintes divulgações:

Loações financeiras

- (a) para cada categoria de activo, a quantia líquida registada à data do balanço;
- (b) uma reconciliação entre o total dos pagamentos mínimos da locação futuros 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) menos de um ano;
 - (ii) mais de um ano e menos de cinco anos;
 - (iii) mais de cinco anos.
- (c) as rendas contingentes reconhecidas como gasto durante o período;

- (d) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber nas sublocações não canceláveis à data do balanço;
- (e) uma descrição geral dos contratos de locação significativos, incluindo o seguinte:
 - (i) a base através da qual é determinada a renda contingente a pagar;
 - (ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento;
 - (iii) restrições impostas por contratos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

Loações operacionais

- (f) o total dos pagamentos mínimos da locação futuros nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) menos de um ano;
 - (ii) mais de um ano e menos de cinco anos;
 - (iii) mais de cinco anos.
- (g) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera receber nas sublocações não canceláveis à data do balanço;
- (h) pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto do período, separando as quantias relativas a pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;
- (i) uma descrição geral dos contratos de locação significativos, incluindo o seguinte:
 - (i) a base através da qual é determinada a renda contingente a pagar;
 - (ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento;
 - (iii) restrições impostas por contratos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e locações adicionais.

DIVULGAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCADORES

48. Os locadores, para além de satisfazerem os requisitos da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*, devem fazer as seguintes divulgações:

Loações 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 à data do balanço, para cada dos períodos seguintes:
 - (i) menos de um ano;
 - (ii) mais de um ano e menos de cinco anos;
 - (iii) mais de cinco anos.
- (b) o rendimento financeiro não obtido;
- (c) os valores residuais não garantidos que acresçam em benefício do locador;
- (d) a quantia acumulada dos pagamentos mínimos da locação que sejam considerados incobráveis;
- (e) as rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;
- (f) uma descrição geral dos contratos significativos de locação;

Locações operacionais

- (g) o total dos pagamentos mínimos da locação futuros nas locações operacionais não canceláveis e para cada um dos períodos seguintes:
- (i) menos de um ano;
 - (ii) mais de um ano e menos de cinco anos;
 - (iii) mais de cinco anos.
- (h) o total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período; e
- (i) uma descrição geral dos contratos de locação.

NCRF 18 – Imparidade de activos

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-3
IDENTIFICAÇÃO DE UM ACTIVO QUE PODE ESTAR EM IMPARIDADE	4-8
MENSURAÇÃO DA QUANTIA RECUPERÁVEL	9-30
Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indeterminada.....	13
Justo valor menos custos de vender.....	14-16
Valor de uso	17-30
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE	31-36
UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E <i>GOODWILL</i> ...	37-58
Identificação da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence	37-41
Quantia recuperável e quantia registada de uma unidade geradora de caixa	42-55
Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa	56-58
REVERSÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE	59-72
Reversão de uma perda por imparidade de um activo individual	65-69
Reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa.....	70-71
Reversão de uma perda por imparidade do <i>goodwill</i> .	72
DIVULGAÇÕES	73-79

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer os procedimentos que uma entidade aplica para assegurar que os seus activos estão registados por uma quantia não superior à sua quantia recuperável. Um activo está registado por uma quantia superior à sua quantia recuperável quando a sua quantia registada excede a quantia a ser recuperada através do uso ou da venda do activo. Quando tal acontece, o activo é descrito como estando em imparidade e a presente Norma:

- (a) exige que uma entidade reconheça uma perda por imparidade; e
- (b) especifica as circunstâncias em que uma entidade deve reverter uma perda por imparidade.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de perdas por imparidade de todos os activos, excepto:

- (a) inventários (ver *NCRF 9 – Inventários*);
- (b) activos resultantes de contratos de construção (ver *NCRF 10 – Contratos de construção*);
- (c) activos por impostos diferidos (ver *NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos*);
- (d) activos relativos a benefícios dos empregados (ver *NCRF 19 – Benefícios dos empregados*);

- (e) activos financeiros que estão no âmbito da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*;
- (f) propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor (ver *NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento*);
- (g) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda (ver *NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos*);
- (h) activos não correntes (ou grupos de alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*;

3. Esta Norma aplica-se a activos que estão registados por uma quantia revalorizada (isto é, pelo justo valor) de acordo com outras Normas, tais como a que resulta da aplicação do modelo de revalorização previsto na *NCRF 13 – Activos tangíveis*. Identificar se um activo revalorizado pode estar em imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o seu justo valor:

- (a) se o justo valor do activo é 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 adicionais para alienar o activo:
 - (i) se os custos com a alienação são insignificantes, a quantia recuperável do activo revalorizado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada (justo valor) ou é superior à mesma. Neste caso, após terem sido aplicados os requisitos de revalorização, é pouco provável que o activo revalorizado esteja em imparidade e, assim, a quantia recuperável não necessita de ser estimada; e
 - (ii) se os custos com a alienação não são insignificantes, o justo valor menos os custos de vender do activo revalorizado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o activo revalorizado estará em imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada. Neste caso, após terem sido aplicados os requisitos de valorização, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar em imparidade.
- (b) se o justo valor do activo é determinado numa base que não é o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada pode ser superior ou inferior à sua quantia recuperável. Deste modo, após terem sido aplicados os requisitos de revalorização, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar em imparidade.

IDENTIFICAÇÃO DE UM ACTIVO QUE PODE ESTAR EM IMPARIDADE

4. Um activo está em imparidade quando a sua quantia registada excede a sua quantia recuperável. O parágrafo 7 descreve algumas situações em que uma perda por imparidade pode ter ocorrido e, quando qualquer dessas situações se verificar, uma entidade é obrigada a fazer uma estimativa formal da quantia recuperável. Excepto nas circunstâncias descritas no parágrafo 6, esta Norma não exige que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável se não existir qualquer indicação de uma perda por imparidade.

5. Uma entidade deve avaliar no fim de cada período contabilístico se existe qualquer indicação de que um activo pode estar em 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:

(a) testar anualmente a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indeterminada ou um activo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia registada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento do período contabilístico, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano podendo activos intangíveis diferentes ser testados em momentos diferentes. Contudo, se um desses activos intangíveis foi inicialmente reconhecido durante o período contabilístico corrente, esse activo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período contabilístico corrente;

(b) testar anualmente a imparidade do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais.

7. Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo pode estar em imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, o seguinte:

Fontes externas de informação

(a) durante o período, o valor de mercado de um activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado em resultado da passagem do tempo ou do uso normal;

(b) ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera, ou no mercado ao qual o activo está dedicado, com um efeito adverso na entidade;

(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 registada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado;

Fontes internas de informação

(e) existe evidência de obsolescência ou dano físico de um activo;

(f) ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram no futuro próximo, alterações significativas na extensão e na forma como um activo é usado, ou se espera que seja usado, com um efeito adverso na entidade. Estas alterações incluem o facto de um activo se tornar desnecessário, de haver planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, de haver planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e a reapreciação da vida útil de um activo de vida útil determinada para vida útil indeterminada;

(g) existe evidência em relatórios internos de que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

A lista anterior não é exaustiva e uma entidade pode identificar outras indicações de que um activo está em imparidade as quais também devem ser consideradas pela entidade para determinar a quantia recuperável do activo ou, no caso do *goodwill*, efectuar o teste de imparidade em conformidade com os parágrafos 44 a 54.

8. Quando há uma indicação de que um activo pode estar em imparidade, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de 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

9. Nem sempre é necessário determinar quer o justo valor de um activo menos os custos de vender quer o seu valor de uso. Se qualquer destas quantias exceder a quantia registada do activo, o activo não está em imparidade e não é necessário estimar a quantia recuperável.

10. É possível determinar o justo valor menos os custos de vender mesmo quando um activo não é negociado num mercado activo. Porém, por vezes, não será possível determinar o justo valor menos os custos de vender porque não há qualquer base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do activo numa transacção de boa fé entre partes conhecedoras e dispostas a isso. Neste caso, a entidade pode usar o valor de uso do activo como a sua quantia recuperável.

11. Se não há razão para crer que o valor de uso de um activo excede materialmente o seu justo valor menos os custos de vender, o justo valor do activo menos os custos de vender pode ser usado como a sua quantia recuperável. Este é frequentemente o caso de um activo detido para alienação porque o valor de uso de um activo detido para alienação consiste principalmente no proveito líquido da alienação, pois os fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo até à sua alienação são provavelmente insignificantes.

12. A quantia recuperável é determinada para um activo individual a não ser que o activo não consiga gerar fluxos de entradas de caixa que sejam em grande medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos. Se for este o caso, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa à qual o activo pertence, a não ser que:

(a) o justo valor do activo menos os custos de vender seja superior à sua quantia registada; ou

(b) o valor de uso do activo possa ser estimado e ser próximo do seu justo valor menos os custos de vender e o justo valor menos os custos de vender possa ser determinado.

Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indeterminada

13. O parágrafo 6 exige que um activo intangível com uma vida útil indeterminada seja anualmente testado quanto à imparidade comparando a sua quantia registada com a sua quantia recuperável, independentemente de existir ou não qualquer indicação de que possa estar em imparidade. Contudo, o mais recente cálculo detalhado da quantia recuperável de um tal activo efectuado num período anterior, pode ser usado no teste de imparidade para esse activo no período corrente desde que todos os critérios seguintes sejam satisfeitos:

(a) se o activo intangível não gerar fluxos de entradas de caixa resultantes do uso continuado que sejam em

larga medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos e for por isso testado quanto à imparidade como parte da unidade geradora de caixa à qual pertence, os activos e passivos que compõem essa unidade não variaram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;

- (b) o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia registada do activo por uma 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, a probabilidade da quantia recuperável corrente ser inferior à quantia registada do activo é remota.

Justo valor menos custos de vender

14. A melhor evidência do justo valor de um activo menos os custos de vender é um preço estabelecido num acordo de venda vinculativo numa transacção de boa fé, ajustado dos custos adicionais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo.

15. Se não existir qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo é negociado num mercado activo, o justo valor menos os custos de vender é o preço de mercado do activo menos os custos de alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Quando não estão disponíveis preços de oferta de compra, 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 é feita.

16. Se não existir qualquer acordo de venda vinculativo nem mercado activo para um activo, o justo valor menos os custos de vender é baseado na melhor informação disponível que reflecta a quantia que uma entidade poderá obter, à data do balanço, da alienação do activo numa transacção de boa fé entre partes conhecedoras e dispostas a isso, após dedução dos custos da alienação. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o resultado de transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector de actividade. O justo valor menos os custos de vender não reflecte uma venda firme, a não ser que o órgão de gestão seja forçado a vender imediatamente.

Valor de uso

17. 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 de possíveis variações na quantia ou momento desses fluxos de caixa futuros;
- (c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;
- (d) o preço por aceitar a incerteza inerente ao activo; e
- (e) outros factores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado possam reflectir na valorização dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

18. A estimativa do valor de uso de um activo envolve os seguintes passos:

- (a) estimar os fluxos de entradas e de saídas de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo e da sua alienação final; e
- (b) aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

Bases para as estimativas de fluxos de caixa futuros

19. Ao mensurar o valor de uso, uma entidade deve:

- (a) basear as projecções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e justificáveis que representam a melhor estimativa do órgão de gestão do conjunto 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 e previsões financeiras mais recentes aprovados pelo órgão de gestão, excluindo quaisquer fluxos de entradas e de saídas 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 e previsões financeiras devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado; e
- (c) estimar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos e previsões financeiras mais recentes, extrapolando as projecções baseadas nesses orçamentos e previsões utilizando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada. Esta taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento média a longo prazo dos produtos e sectores, ou do país ou países em que a entidade opera, ou do mercado em que o activo é utilizado, a menos que uma taxa mais alta possa ser justificada.

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros

20. As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

- (a) projecções dos fluxos de entradas de caixa provenientes do uso continuado do activo;
- (b) projecções dos fluxos de saídas de caixa que sejam necessariamente suportados para gerar os fluxos de entradas de caixa provenientes do uso continuado do activo (incluindo fluxos de saídas de caixa para preparar o activo para uso) e possam ser directamente atribuídos ao activo, ou a ele imputados numa base razoável e consistente; e
- (c) fluxos de caixa líquidos, se os houver, a receber pela alienação do activo no fim da sua vida útil.

21. Para evitar a duplicações, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem:

- (a) fluxos de entradas de caixa provenientes de activos que geram fluxos de entradas de caixa que sejam em larga medida independentes dos fluxos de entradas de caixa do activo em causa (como, por exemplo, contas a receber; e
- (b) fluxos de saídas de caixa relativos a obrigações que tenham sido reconhecidas como passivos (como, por exemplo, contas a pagar, pensões ou provisões).

22. Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o activo na sua condição actual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir fluxos de entradas ou de saídas de caixa futuros que se espera provirem de:

- (a) uma reestruturação futura em relação à qual uma entidade ainda não está comprometida; ou
- (b) aumentos ou melhorias no desempenho do activo.

23. As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem os fluxos de saídas de caixa futuros necessários à manutenção do nível de benefícios económicos que se espera que resultem do activo na sua condição actual. Quando uma unidade geradora de caixa comporta activos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuação do funcionamento da unidade, a substituição de activos com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária da unidade ao estimar os fluxos de caixa futuros associados à unidade. Da mesma forma, quando um único activo comporta componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária do activo ao estimar os fluxos de caixa futuros gerados pelo activo.

24. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

- (a) fluxos de entradas ou de saídas de caixa provenientes de actividades de financiamento; ou
- (b) recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.

25. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber 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 de boa fé entre partes conhecedoras e dispostas a isso, após dedução dos custos estimados da alienação.

26. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber pela alienação de um activo no fim da sua vida útil é determinada de maneira semelhante ao justo valor de um activo menos os custos de vender, excepto que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

- (a) uma entidade utiliza os preços existentes à data da estimativa para activos semelhantes que tenham atingido o fim da sua vida útil e tenham operado em condições semelhantes aquelas em que o activo será usado;
- (b) a entidade ajusta esses preços do efeito quer de futuros aumentos de preços devido à inflação geral quer de futuros aumentos ou diminuições de preços específicos. Contudo, se as estimativas dos fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo e a taxa de desconto excluïrem o efeito da inflação geral, a entidade também exclui este efeito da estimativa de fluxos de caixa líquidos da alienação.

Fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira

27. 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

28. As taxas de desconto devem ser taxas antes de impostos que reflectam 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 foram ajustadas.

29. Esta taxa de desconto é estimada a partir da taxa implícita nas transacções correntes de mercado para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado de capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único activo (ou um conjunto de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos

para o activo em causa. Contudo, as taxas de desconto usadas para mensurar o valor de uso de um activo não devem reflectir os riscos em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas pois, de outro modo, o efeito de alguns pressupostos estará duplicado.

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

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE

31. Quando, e apenas quando, a quantia recuperável de um activo é inferior à sua quantia registada, a quantia registada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.

32. Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo esteja registado pela quantia revalorizada de acordo com uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização previsto na NCRF 13 – Activos tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

33. Uma perda por imparidade num activo não revalorizado é reconhecida nos resultados. Porém, uma perda por imparidade num activo revalorizado é reconhecida em capital próprio até ao limite em que a perda por imparidade não exceda a quantia do excedente de revalorização do mesmo activo. Tal perda por imparidade num activo revalorizado reduz o excedente de revalorização desse activo.

34. Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade é superior à quantia registada do respectivo activo, uma entidade deve reconhecer um passivo se, e apenas se, tal for exigido por uma outra Norma.

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

36. Quando uma perda por imparidade é reconhecida, quaisquer activos ou passivos por impostos diferidos relacionados são determinados de acordo com a NCRF 12 – *Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos* comparando a quantia registada revista do activo com a sua base fiscal.

UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E GOODWILL

Identificação da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence

37. Quando há qualquer indicação de que um activo pode estar em imparidade, a quantia recuperável deve ser estimada para o activo individual. Quando não é 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 (a unidade geradora de caixa do activo).

38. 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 fluxos de entradas de caixa que sejam em larga medida independentes dos fluxos de outros activos.

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

39. A identificação de uma unidade geradora de caixa de um activo envolve julgamento. Quando a quantia recuperável não pode ser determinada para um activo individual, uma entidade identifica o menor agregado de activos que geram em larga medida fluxos de entradas de caixa independentes.

40. Quando existe um mercado activo para o produto gerado por um activo ou grupo de activos, esse activo ou grupo de activos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo quando uma parte ou todo o produto é utilizado internamente. Quando os fluxos de entradas de caixa gerados por qualquer activo ou unidade geradora de caixa são afectados por preços de transferência internos, o órgão de gestão de uma entidade deve usar a melhor estimativa dos preços futuros que podem ser obtidos em transacções de boa fé para estimar:

- (a) os fluxos de entradas de caixa futuros usados na determinação do valor de uso do activo ou da unidade geradora de caixa; e
- (b) os fluxos de saídas de caixa futuros usados na determinação do valor de uso de quaisquer outros activos ou unidades geradoras de caixa que são afectados pelos preços de transferência internos.

41. As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de forma consistente de período para período relativamente ao mesmo activo ou tipos de activos, a menos que se justifique uma alteração.

Quantia recuperável e quantia registada de uma unidade geradora de caixa

42. A quantia registada 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.

43. A quantia registada de uma unidade geradora de caixa:

- (a) inclui apenas a quantia registada dos activos que podem ser directamente atribuídos à unidade geradora de caixa, ou a ela imputados numa base razoável e consistente, e que gerarão os fluxos de entradas de caixa futuros usados na determinação do valor de uso da unidade geradora de caixa; e
- (b) não inclui a quantia registada de qualquer passivo reconhecido, a menos que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinada sem considerar esse passivo.

Goodwill

Imputação do *goodwill* a unidades geradoras de caixa

44. Para efeitos do teste de imparidade, o *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais deve, a partir da data da aquisição, ser imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupos 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 estarem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o *goodwill* é desta forma imputado:

- (a) deve representar o nível mais baixo, dentro da entidade, ao qual o *goodwill* é monitorizado para efeitos de gestão interna; e
- (b) não deve ser maior do que um segmento operacional determinado de acordo com a *NCRF 7 – Relato por segmentos*.

45. Quando a imputação inicial do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais não pode ser concluída antes do fim do período contabilístico em que é realizada a concentração de actividades empresariais, essa imputação inicial deve ser concluída antes do fim do primeiro período contabilístico subsequente à data da aquisição.

46. De acordo com a *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais*, quando a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais é efectuada no final do período em que a concentração é realizada apenas com base em valores provisórios, o adquirente:

- (a) contabiliza a concentração usando esses valores provisórios; e
- (b) reconhece qualquer ajustamento a esses valores provisórios em resultado da conclusão da contabilização inicial no ano seguinte à data de aquisição.

Nessas circunstâncias, pode também não ser possível concluir a imputação inicial do *goodwill* adquirido na concentração antes do fim do período contabilístico em que a concentração é realizada. Quando for este o caso, a entidade faz as correspondentes divulgações exigidas pela presente Norma.

47. Quando o *goodwill* tiver sido imputado a uma unidade geradora de caixa e a entidade alienar uma unidade operacional incluída nessa unidade geradora de caixa, o *goodwill* associado à unidade operacional alienada deve ser:

- (a) incluído na quantia registada da unidade operacional aquando da determinação do ganho ou perda no momento da alienação; e
- (b) mensurado com base nos valores relativos entre a unidade operacional alienada e a parte da unidade geradora de caixa retida, a não ser que a entidade possa demonstrar que algum outro método reflecte melhor o *goodwill* associado à unidade operacional alienada.

48. Quando uma entidade reorganiza 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 incluída uma unidade geradora de caixa, a não ser que a entidade possa demonstrar que outro método reflecte melhor o *goodwill* associado às unidades reorganizadas.

Teste da imparidade de unidades geradoras de caixa com *goodwill*

49. Quando existe *goodwill* relativo a uma unidade geradora de caixa mas não foi imputado a essa unidade, a unidade deve ser testada quanto a imparidade sempre que exista uma indicação

de que essa unidade pode estar em imparidade, comparando a quantia registada da unidade, excluindo qualquer *goodwill*, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 56.

50. 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 pode estar em imparidade, comparando a quantia registada da unidade, incluindo o *goodwill*, com a quantia recuperável da unidade. Se a quantia recuperável da unidade exceder a sua quantia registada, essa unidade e o *goodwill* a ela imputado devem ser considerados como não estando em imparidade. Se a quantia registada da unidade exceder a sua quantia recuperável, a entidade deve reconhecer a correspondente perda por imparidade de acordo com o parágrafo 56.

Momento para efectuar testes de imparidade

51. O teste de imparidade anual de uma unidade geradora de caixa à qual 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 foi adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período corrente, essa unidade deve ser testada quanto a imparidade antes do final do período corrente.

52. Quando os activos que constituem a unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado *goodwill* são testados quanto a imparidade ao mesmo tempo que a unidade que contém o *goodwill*, tais activos devem ser testados quanto a imparidade antes da unidade geradora de caixa que contém o *goodwill*. Do mesmo modo, quando as unidades geradoras de caixa que constituem um grupo de unidades geradoras de caixa às quais tenha sido imputado *goodwill* são 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*.

53. Quando, conforme referido no parágrafo anterior, há uma indicação de uma imparidade de um activo incluído na unidade geradora de caixa que contém o *goodwill*, a entidade testa primeiro o activo quanto a imparidade e reconhece qualquer perda por imparidade nesse activo antes de testar a imparidade da unidade geradora de caixa que contém o *goodwill*. Do mesmo modo, quando há uma indicação de uma imparidade de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contém o *goodwill*, a entidade testa primeiro a unidade geradora de caixa quanto a imparidade e reconhece qualquer perda por imparidade nessa unidade antes de testar a imparidade do grupo de unidades ao qual seja imputado o *goodwill*.

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

- (a) os activos e passivos que compõem a unidade não variaram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;
- (b) o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia registada 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, a probabilidade da quantia recuperável corrente ser inferior à quantia registada do activo é remota.

Activos “corporate”

55. 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. Quando uma parte da quantia registada de um activo “corporate”:

- (a) pode ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve comparar a quantia registada da unidade, incluindo a parte da quantia registada do activo “corporate” imputada à unidade, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 56;
- (b) não pode ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve:
 - (i) comparar a quantia registada da unidade, excluindo o activo “corporate”, com a sua quantia recuperável e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 56;
 - (ii) identificar o mais pequeno grupo de unidades geradoras de caixa que inclua a unidade geradora de caixa em análise e à qual uma parte da quantia registada do activo “corporate” possa ser imputada numa base razoável e consistente; e
 - (iii) comparar a quantia registada desse grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parte da quantia registada 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 56.

Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

56. 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”) quando, e apenas quando, a quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) é inferior à quantia registada da unidade (ou grupo de unidades). A perda por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia registada dos activos da unidade (ou grupo de unidades) pela ordem que se segue:

- (a) primeiro, para reduzir a quantia registada de qualquer *goodwill* imputado à unidade geradora de caixa (ou grupo de unidades); e
- (b) depois, aos outros activos da unidade (ou grupo de unidades) na proporção da quantia registada de cada activo da unidade (ou grupo de unidades).

Estas reduções nas quantias registadas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos activos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 32.

57. Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo anterior, uma entidade não deve reduzir a quantia registada de um activo abaixo do maior valor 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 na proporção dos outros activos da unidade (ou grupo de unidades).

58. Após os requisitos dos parágrafos 56 e 57 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.

REVERSÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE

59. Uma entidade deve avaliar no final de cada período contabilístico se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o *goodwill*, pode já não existir ou pode ter diminuído. Se qualquer indicação existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável desse activo.

60. Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o *goodwill*, pode já não existir ou pode ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, o seguinte:

Fontes externas de informação

- (a) durante o período, o valor de mercado de um activo aumentou significativamente;
- (b) ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera, ou no mercado ao qual o activo está dedicado, com um efeito favorável na entidade;
- (c) as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos diminuíram durante o período e essas reduções provavelmente afectarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e aumentarão materialmente a quantia recuperável do activo;

Fontes internas de informação

- (d) ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram no futuro próximo, alterações significativas na extensão e na forma como um activo é usado, ou se espera que seja usado, com um efeito favorável na entidade. Estas alterações incluem os custos suportados durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence.
- (e) existe evidência em relatórios internos de que o desempenho económico de um activo é, ou será, melhor do que o esperado.

61. Se há uma indicação de que uma perda por imparidade reconhecida para um activo, que não o *goodwill*, pode já não existir ou pode ter diminuído, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de amortização ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que nenhuma perda por imparidade relativa a esse activo seja revertida.

62. Uma perda por imparidade de um activo, que não o *goodwill*, reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida quando, e apenas quando, há uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde o momento em que a última perda por imparidade foi reconhecida. Neste caso, a quantia registada do activo deve ser aumentada até à sua quantia recuperável excepto na circunstância referida no parágrafo 65. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

63. Uma reversão de uma perda por imparidade reflecte um aumento no potencial de serviço estimado do activo, quer por uso quer por venda, desde a última data em que uma entidade reconheceu uma perda por imparidade nesse activo. O parágrafo 75 exige que uma entidade identifique a alteração nas estimativas que origina o aumento no potencial de serviço estimado. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:

- (a) uma alteração na base da quantia recuperável (isto é, se a quantia recuperável está baseada no justo valor menos os custos de vender ou no valor de uso);
- (b) se a quantia recuperável foi baseada no valor de uso, uma alteração na quantia ou momento dos fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou
- (c) se a quantia recuperável foi baseada no justo valor menos os custos de vender, uma alteração na estimativa das componentes do justo valor menos os custos de vender.

64. O valor de uso de um activo pode tornar-se maior do que a quantia registada do activo pelo simples facto de o valor presente dos fluxos de entradas de caixa futuros aumentar à medida que tais fluxos se tornam mais próximos. Porém, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do tempo, mesmo quando a quantia recuperável do activo se torna superior à sua quantia registada.

Reversão de uma perda por imparidade de um activo individual

65. A quantia registada de um activo, que não o *goodwill*, aumentada por efeito de uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia registada que teria sido determinada, líquida de amortizações, se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.

66. Qualquer aumento na quantia registada de um activo, que não o *goodwill*, acima da quantia registada que teria sido determinada (líquida de amortizações) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida nesse activo em anos anteriores é uma revalorização. Ao contabilizar tal revalorização, uma entidade aplica a Norma aplicável a esse activo.

67. 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 registado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização previsto na *NCRF 13 – Activos 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.

68. Uma reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado é reconhecida no capital próprio e aumenta o excedente de revalorização desse activo. Contudo, a reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado deve ser reconhecida nos resultados até ao ponto em que tal perda foi anteriormente reconhecida nos resultados.

69. Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, o gasto de amortização do activo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia registada revista do activo, menos o seu valor residual (se houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

Reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa

70. Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o *goodwill*, na proporção das quantias registadas desses activos. Estes aumentos nas quantias registadas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de activos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 67.

71. Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo anterior, a quantia registada de um activo não deve ser aumentada acima do menor valor entre:

- (a) a sua quantia recuperável (se determinável); e
- (b) a quantia registada que teria sido determinada (líquida de amortizações) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido 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 na proporção dos outros activos da unidade, excepto para o *goodwill*.

Reversão de uma perda por imparidade do *goodwill*

72. Uma perda por imparidade reconhecida para o *goodwill* não deve ser revertida num período posterior.

DIVULGAÇÕES

73. 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 rubricas da demonstração dos resultados onde essas perdas por imparidade estão incluídas;
- (b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as rubricas da demonstração dos resultados onde essas reversões estão incluídas;
- (c) a quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados e a quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas no capital próprio durante o período.

74. Uma entidade que relata informação por segmentos de acordo com a *NCRF 7 – Relato por segmentos* deve divulgar, para cada segmento, a quantia de perdas por imparidade e a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e no capital próprio durante o período.

75. Uma entidade deve divulgar para cada perda por imparidade significativa reconhecida ou revertida durante o período em relação a um activo individual, incluindo *goodwill*, ou uma unidade geradora de caixa, o seguinte:

- (a) os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade;

(b) a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida;

(c) para um activo individual:

- (i) a natureza do activo; e
- (ii) se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a *NCRF 7 – Relato por segmentos*, o segmento ao qual o activo pertence.

(d) para uma unidade geradora de caixa:

- (i) uma descrição da unidade geradora de caixa;
- (ii) a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de activos e, se a entidade relatar informação por segmentos, por segmento; e
- (iii) se a forma de agregar os activos que identificam a unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável da unidade geradora de caixa, uma descrição da forma actual e anterior de agregação dos activos e as razões para alterar o modo como é identificada a unidade geradora de caixa.

(e) se a quantia recuperável do activo (ou unidade geradora de caixa) é o seu justo valor menos os custos de vender ou o seu valor de uso;

(f) no caso de a quantia recuperável ser o justo valor menos os custos de vender, a base usada para determinar essa quantia;

(g) no caso de a quantia recuperável ser o valor de uso, as taxas de desconto usadas na estimativa actual e anterior (se houver) do valor de uso.

76. Uma entidade deve divulgar para as perdas por imparidade agregadas e para as reversões de perdas por imparidade agregadas reconhecidas durante o período relativamente às quais nenhuma informação é divulgada de acordo com o parágrafo anterior, o seguinte:

- (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 conduziram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.

77. Se, de acordo com o parágrafo 45, qualquer parte do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período não tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa (ou grupo de unidades) à data de balanço, a quantia do *goodwill* não imputado deve ser divulgada em conjunto com as razões pelas quais essa quantia continua por imputar.

78. Uma entidade deve divulgar a informação exigida nas alíneas seguintes relativa a cada unidade geradora de caixa (ou grupo de unidades) para a qual a quantia registada de *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indeterminadas imputados a essa unidade (ou grupo de unidades) é significativa quando comparada com a quantia total registada de *goodwill* ou de activos intangíveis com vidas úteis indeterminadas:

- (a) a quantia registada de *goodwill* imputada à unidade (ou grupo de unidades);
- (b) a quantia registada de activos intangíveis com vidas úteis indeterminadas imputada à unidade (ou grupo de unidades);

- (c) a base na qual a quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) foi determinada (isto é, o valor de uso ou o justo valor menos os custos de vender);
- (d) no caso de a quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) ser baseada no valor de uso:
- (i) uma descrição dos pressupostos principais em que o órgão de gestão baseou as suas projecções de fluxos de caixa para o período abrangido pelas previsões e orçamentos financeiros mais recentes. Os pressupostos principais são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) é mais sensível;
 - (ii) uma descrição da abordagem do órgão de gestão para determinar os valores atribuídos a cada pressuposto principal e se esses valores são o reflexo de experiência passada ou se são consistentes com fontes externas de informação. No caso de não serem, as razões porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação;
 - (iii) o período que o órgão de gestão utilizou para projectar os fluxos de caixa baseados em previsões e orçamentos financeiros por si aprovados e, quando for usado um período superior a cinco anos para uma unidade geradora de caixa (ou grupo de unidades), a razão que justifica a utilização de um período mais longo;
 - (iv) a taxa de crescimento usada para extrapolar as projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelas previsões e orçamentos mais recentes, e a justificação para usar qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa média de crescimento a longo prazo dos produtos e sectores, ou do país ou países em que a entidade opera, ou do mercado ao qual a unidade (ou grupo de unidades) está dedicado;
 - (v) as taxas de desconto aplicadas às projecções de fluxos de caixa.
- (e) se a quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) se basear no justo valor menos os custos de vender, a metodologia usada para o determinar. Quando o justo valor menos os custos de vender não é determinado usando um preço de mercado observável para a unidade (ou grupo de unidades), a seguinte informação deve também ser divulgada:
- (i) uma descrição dos pressupostos principais nos quais o órgão de gestão baseou a sua determinação do justo valor menos os custos de vender. Os pressupostos principais são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) é mais sensível;
 - (ii) uma descrição da abordagem do órgão de gestão para determinar os valores atribuídos a cada pressuposto principal e se esses valores são o reflexo de experiência passada ou se são consistentes com fontes externas de informação. No caso de não serem, as razões porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.
- (f) se uma alteração num pressuposto principal em que o órgão de gestão tenha baseado a sua determinação da quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) fizer com que a quantia registada da unidade (ou grupo de unidades) exceda a sua quantia recuperável:
- (i) a quantia pela qual a quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) excede a sua quantia registada;
 - (ii) o valor atribuído ao pressuposto principal;
 - (iii) a quantia pela qual o valor atribuído ao pressuposto principal deverá ser alterado, após incorporar quaisquer efeitos dessa alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que a quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) seja igual à sua quantia registada.
79. Quando uma parte ou toda a quantia registada de *goodwill* ou activos intangíveis com vidas úteis indeterminadas é imputada a várias unidades geradoras de caixa (ou grupos de unidades), e a quantia assim imputada a cada unidade (grupo de unidades) não é significativa quando comparada com a quantia total registada de *goodwill* ou de activos intangíveis com vidas úteis indeterminadas da entidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com a quantia registada agregada de *goodwill* ou de activos intangíveis com vidas úteis indeterminadas imputada a essas unidades (ou grupos de unidades). Adicionalmente, quando as quantias recuperáveis de qualquer dessas unidades (ou grupos de unidades) se basearem nos mesmos pressupostos principais e a quantia registada agregada de *goodwill* ou de activos intangíveis com vidas indeterminadas imputada aos mesmos for significativa quando comparada com a quantia total registada de *goodwill* ou de activos intangíveis com vidas indeterminadas da entidade, uma entidade deve divulgar esse facto, em conjunto com:
- (a) a quantia registada agregada de *goodwill* e a quantia registada agregada de activos intangíveis com vidas úteis indeterminadas imputadas a essas unidades (ou grupo de unidades);
 - (b) uma descrição dos principais pressupostos;
 - (c) uma descrição da abordagem do órgão de gestão para determinar os valores atribuídos a cada pressuposto principal e se esses valores são o reflexo de experiência passada ou se são consistentes com fontes externas de informação. No caso de não serem, as razões porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação;
 - (d) se uma alteração num pressuposto principal em que o órgão de gestão tenha baseado a sua determinação da quantia recuperável da unidade (ou grupo de unidades) fizer com que a quantia registada agregada da unidade (ou grupo de unidades) exceda a sua quantia recuperável agregada:
 - (i) a quantia pela qual a quantia recuperável agregada da unidade (ou grupo de unidades) excede a sua quantia registada agregada;
 - (ii) os valores atribuídos aos pressupostos principais;
 - (iii) a quantia pela qual os valores atribuídos aos pressupostos principais deverão ser alterados, após incorporar quaisquer efeitos dessa

alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que a quantia recuperável agregada da unidade (ou grupo de unidades) seja igual à sua quantia registada agregada.

NCRF 19 – Benefícios dos empregados

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-6
BENEFÍCIOS DE CURTO PRAZO DOS EMPREGADOS	7-18
Reconhecimento e mensuração	9-18
BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO – DISTINÇÃO ENTRE PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA E PLANOS DE BENEFÍCIO DEFINIDO	19-29
Planos multi-empregador	22-24
Planos do Estado	25-28
Benefícios segurados	29
BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO – PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA	30-32
Reconhecimento e mensuração	30-31
Divulgações	32
BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO – PLANOS DE BENEFÍCIO DEFINIDO	33-83
Reconhecimento e mensuração	33-35
Contabilização no caso de uma obrigação construtiva	36-37
Balanço	38-44
Demonstração dos resultados	45
Reconhecimento e mensuração – valor presente de obrigações de benefício definido e do custo de serviços passados	46-68
Reconhecimento e mensuração – activos do plano	69-79
Apresentação	80-81
Divulgações	82-83
OUTROS BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS A LONGO PRAZO	84-87
Reconhecimento e mensuração	86-87
BENEFÍCIOS PELA CESSAÇÃO DE EMPREGO	88-94
Reconhecimento	88-92
Mensuração	93-94

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico e as divulgações a efectuar relacionados com os benefícios dos empregados. Esta Norma exige que uma entidade reconheça:

- (a) um passivo quando um empregado prestou serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; e
- (b) um gasto quando a entidade consome o benefício económico resultante dos serviços prestados por um empregado em troca de benefícios.

ÂMBITO

2. A presente Norma deve ser aplicada pelas entidades empregadoras em relação à contabilização dos benefícios dos empregados aqui previstos.

3. Os benefícios de reforma em relação aos quais esta Norma se aplica incluem os que são proporcionados:

- (a) através de planos ou acordos formais entre a entidade empregadora e os seus empregados ou representantes;

(b) por exigência legal, ou através de acordos por sector de indústria, segundo os quais é exigido às entidades que contribuam para planos do Estado, planos sectoriais ou outros; e

(c) através de práticas informais que dêem lugar a uma obrigação construtiva segundo a qual a entidade não tem outra alternativa realista que não seja a de pagar os benefícios. Estamos perante uma obrigação construtiva quando, por exemplo, uma alteração das práticas informais da entidade causa prejuízos inaceitáveis no relacionamento dessa entidade com os seus empregados.

4. Os benefícios dos empregados são todas as formas de remuneração dadas por uma entidade como contrapartida dos serviços prestados pelos empregados e incluem:

- (a) benefícios de curto prazo;
- (b) benefícios pós-emprego;
- (c) outros benefícios de longo prazo; e
- (d) benefícios pela cessação de emprego.

5. Estes benefícios incluem quer os atribuídos aos empregados, quer os atribuídos aos seus dependentes e podem ser liquidados (ou prestados, no caso dos bens e serviços) directamente aos empregados, cônjuges, filhos ou outros dependentes ou indirectamente através de outros como, por exemplo, de uma companhia de seguros.

6. Um empregado pode prestar serviços a uma entidade numa base de tempo integral ou parcial e de forma permanente, temporária ou casual. Para efeitos desta Norma, o termo empregados inclui os administradores e outro pessoal da gestão da entidade.

BENEFÍCIOS DE CURTO PRAZO DOS EMPREGADOS

7. Os benefícios de curto prazo dos empregados incluem, por exemplo, o seguinte:

- (a) ordenados, salários e contribuições para a segurança social;
- (b) ausências de curto prazo pagas (tais como, férias anuais pagas e baixas médicas pagas);
- (c) gratificações, bónus e participações nos lucros quando são pagos no prazo de um ano após o final do período contabilístico durante o qual os empregados prestaram o serviço; e
- (d) benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, casa, carro ou bens e serviços gratuitos ou subsidiados) dos empregados ao serviço.

8. A contabilização dos benefícios de curto prazo é geralmente simples porque não são exigidos pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não existem ganhos e perdas actuariais. Adicionalmente, os benefícios de curto prazo dos empregados são mensurados numa base não descontada.

Reconhecimento e mensuração

Todos os benefícios de curto prazo

9. Quando um empregado prestou serviços a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada dos benefícios de curto prazo que se espera que sejam pagos como contrapartida desse serviço:

- (a) como um passivo (acréscimo de gastos), após deduzir qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder

a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer o excesso como um activo (gastos diferidos) na medida em que o excesso possa resultar na redução de futuros pagamentos ou num reembolso de caixa; e

(b) como um gasto, excepto quando outra Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, a *NCRF 9 - Inventários* e a *NCRF13 – Activos tangíveis*).

10. Nos parágrafos 11 a 18 explica-se como é que a entidade deve aplicar este requisito (de reconhecimento e mensuração) em relação às ausências pagas e às gratificações, bónus e participações nos lucros.

Ausências de curto prazo pagas

11. Uma entidade deve reconhecer o custo esperado de benefícios de curto prazo sob a forma de ausências pagas como segue:

(a) no caso de ausências pagas cumulativas, quando os empregados prestam serviços que aumentam o seu direito a futuras ausências pagas; e

(b) no caso de ausências pagas não cumulativas, quando as ausências ocorrem.

12. Uma entidade deve mensurar o custo esperado das ausências pagas cumulativas como a quantia adicional que a entidade espera pagar como resultado do direito não utilizado que acumulou no final do período contabilístico.

Gratificações, bónus e participação nos lucros

13. Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de gratificações, bónus e participações nos lucros quando, e somente quando:

(a) a entidade tenha uma obrigação presente, legal ou construtiva, de efectuar esses pagamentos em resultado de acontecimentos passados; e

(b) possa ser feita uma estimativa da obrigação com fiabilidade.

Existe uma obrigação presente quando, e somente quando, uma entidade não tem outra alternativa realista que não seja a de efectuar os pagamentos.

14. De acordo com alguns planos de participações nos lucros, os empregados recebem uma parte do lucro apenas se permanecerem empregadas na entidade durante um período específico. Estes planos criam uma obrigação construtiva enquanto os empregados prestam serviços que aumentam a quantia a ser paga se se mantiverem ao serviço até ao fim do referido período específico. A mensuração desta obrigação construtiva reflecte a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem participações nos lucros.

15. Uma entidade pode não ter qualquer obrigação legal de pagar gratificações ou bónus. Porém, pode acontecer que a entidade tenha a prática de pagar gratificações ou bónus e, nesses casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque a entidade não tem outra alternativa realista que não seja a de pagar essas gratificações ou bónus.

16. Uma entidade pode fazer uma estimativa fiável das suas obrigações legais ou construtivas relativas a planos de gratificações, bónus e participações nos lucros quando, e somente quando:

(a) os termos do plano contêm uma fórmula para o apuramento da quantia do benefício;

(b) a entidade apura a quantia a pagar antes das demonstrações financeiras estarem autorizadas para emissão; ou

(c) a prática passada evidencia claramente a quantia da obrigação construtiva da entidade.

17. Uma obrigação relativa a planos de gratificações, bónus e participações nos lucros resulta de um serviço prestado pelos empregados e não de uma transacção com os detentores de capital da entidade. Assim, uma entidade reconhece os custos relativos a estes planos não como uma distribuição de resultados mas como um gasto do período.

18. Quando os pagamentos das gratificações, bónus e participações nos lucros não se vencerem integralmente no prazo de um ano após o final do período durante o qual os empregados prestaram o correspondente serviço, esses pagamentos passam a ser classificados como outros benefícios de longo prazo.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO – DISTINÇÃO ENTRE PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA E PLANOS DE BENEFÍCIO DEFINIDO

19. Os benefícios pós-emprego incluem, por exemplo:

(a) benefícios de reforma, tais como as pensões; e

(b) outros benefícios, tais como seguros de vida e cuidados médicos no pós-emprego.

Os acordos segundo os quais uma entidade proporciona benefícios de pós-emprego são considerados planos de benefícios pós-emprego, e uma entidade aplica esta Norma a esses acordos independentemente de se criar ou não uma entidade separada para receber contribuições e pagar benefícios.

20. Os planos de benefícios pós-emprego são classificados como planos de contribuição definida ou planos de benefício definido dependendo da substância económica do plano que deriva dos seus termos e condições principais. Nos planos de contribuição definida:

(a) a obrigação legal ou construtiva da entidade está limitada à quantia que acordou contribuir para o fundo.

Assim, a quantia dos benefícios pós-emprego a receber pelos empregados é apurada pela quantia das contribuições pagas pela entidade (e, quando for o caso, também pelos empregados) a um plano de benefícios pós-emprego ou a uma companhia de seguros, adicionada do retorno do investimento resultante das contribuições; e,

(b) conseqüentemente, o risco actuarial (de que os benefícios sejam inferiores ao esperado) e o risco do investimento (de que os activos investidos sejam insuficientes para satisfazer os benefícios esperados) são assumidos pelo empregado.

21. Nos planos de benefício definido:

(a) a obrigação da entidade é a de proporcionar os benefícios acordados aos actuais e aos ex-empregados; e

(b) o risco actuarial (de que os benefícios custem mais do que o esperado) e o risco do investimento são assumidos, em substância, pela entidade.

Planos multi-empregador

22. Uma entidade deve classificar um plano multi-empregador como um plano de contribuição definida ou como um plano de benefício definido tendo em conta os termos do plano (incluindo

qualquer obrigação construtiva que resulte para além dos termos formais). Quando um plano multi-emprego é um plano de benefício definido, uma entidade deve:

- (a) contabilizar a sua quota-parte da obrigação de benefício definido, dos activos do plano e dos custos associados ao plano da mesma forma que qualquer outro plano de benefício definido; e
- (b) divulgar a informação exigida pela presente Norma.

23. Quando não está disponível informação suficiente para contabilizar um plano multi-emprego que é um plano de benefício definido da forma indicada no parágrafo precedente, uma entidade deve:

- (a) contabilizar o plano como se fosse um plano de contribuição definida;
- (b) divulgar o facto de o plano ser um plano de benefício definido e as razões pelas quais não está disponível informação suficiente que permita a entidade contabilizar o plano como um plano de benefício definido; e
- (c) quando existir excesso ou défice no plano que possa afectar a quantia de futuras contribuições, divulgar adicionalmente qualquer informação sobre esse excesso ou défice, incluindo as bases para o seu apuramento, e os seus efeitos para a entidade.

24. Um plano multi-empregador de benefício definido é, por exemplo, um plano que:

- (a) é financiado com base num sistema de pagamentos à medida de tal forma que as contribuições são fixadas a um nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que se vencem no período, e os benefícios futuros adquiridos no período corrente serão pagos de futuras contribuições; e
- (b) os benefícios dos empregados são apurados com base na duração do correspondente tempo de serviço e as entidades participantes, para saírem do plano, não têm alternativa realista que não seja a de pagarem uma contribuição relativa aos benefícios adquiridos pelos empregados até à data da saída. Um plano destes cria um risco actuarial para a entidade: se o custo final dos benefícios já adquiridos é superior ao esperado, a entidade deve, ou aumentar as suas contribuições, ou convencer os empregados a aceitar uma redução dos benefícios. Assim, um plano destes é um plano de benefício definido.

Planos do Estado

25. Uma entidade deve contabilizar um plano do Estado da mesma forma que um plano multi-empregador.

26. Os planos do Estado são estabelecidos através de legislação abrangendo todas as entidades (ou todas as entidades de uma indústria em particular) e são administrados pelo governo ou por qualquer outro organismo oficial que não estão sujeitos ao controlo ou influência da entidade que relata.

27. Alguns planos estabelecidos por uma entidade proporcionam quer benefícios obrigatórios (que substituem os benefícios que de outra forma seriam cobertos por planos do Estado), quer benefícios adicionais voluntários. Estes planos não são planos do Estado.

28. Os planos do Estado são caracterizados pela natureza de benefício definido ou de contribuição definida com base nas

obrigações da entidade nos termos do plano. Porém, na maioria dos planos do Estado, a entidade não tem qualquer obrigação legal ou construtiva de pagar benefícios futuros. A sua única obrigação é a do pagamento das contribuições conforme se vençam e, mesmo que um empregado deixe de trabalhar para a entidade, esta não tem qualquer obrigação de pagar os benefícios adquiridos pelo empregado em períodos anteriores. Por esta razão, os planos do Estado são geralmente planos de contribuição definida.

Benefícios segurados

29. Uma entidade pode pagar prémios de seguro para financiar um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar este plano como um plano de contribuição definida excepto se tiver, directa ou indirectamente, uma obrigação legal ou construtiva de:

- (a) pagar directamente os benefícios quando estes se vençam; ou
- (b) pagar quantias adicionais se a companhia seguradora não pagar todos os benefícios futuros relativos a serviços prestados no período corrente e em períodos anteriores.

Se a entidade tiver essa obrigação legal ou construtiva, deve tratar o plano como um plano de benefício definido.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO – PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA

Reconhecimento e mensuração

30. Quando um empregado prestou serviços a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia paga para um plano de contribuição definida como contrapartida desse serviço:

- (a) como um passivo (acréscimo de gastos), após deduzir qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida por serviços prestados antes do final do período contabilístico, uma entidade deve reconhecer o excesso como um activo (gastos diferidos) na medida em que o excesso possa resultar na redução de futuros pagamentos ou num reembolso de caixa; e
- (b) como um gasto, excepto quando outra Norma exigir ou permitir a inclusão das contribuições no custo de um activo (ver, por exemplo, a *NCRF 9 - Inventários* e a *NCRF13 – Activos tangíveis*).

31. Quando as contribuições para um plano de contribuição definida não se vencerem integralmente no prazo de um ano após o final do período durante o qual os empregados prestaram o correspondente serviço, devem ser descontadas utilizando uma taxa de desconto nos termos do parágrafo 55.

Divulgações

32. Uma entidade deve divulgar a quantia reconhecida como gasto suportado com planos de contribuição definida.

BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO – PLANOS DE BENEFÍCIO DEFINIDO

Reconhecimento e mensuração

33. Os planos de benefício definido podem:

- (a) não ser financiados; ou
- (b) ser total ou parcialmente financiados através de contribuições de uma entidade, e por vezes de

contribuições dos seus empregados, entregues a uma outra entidade, ou fundo, legalmente independentes da entidade que relata e através dos quais os benefícios dos empregados são pagos.

34. O pagamento dos benefícios financiados no momento em que se vencem, dependem não só da situação financeira e do desempenho do investimento no fundo, mas também da capacidade (e vontade) da entidade em cobrir qualquer insuficiência nos activos do fundo. A entidade está, assim, a assumir os riscos actuariais e de investimento associados ao plano e, conseqüentemente, o gasto reconhecido no período num plano de benefício definido não corresponde, necessariamente, à quantia das contribuições devidas nesse período.

35. A contabilização de planos de benefício definido envolve o seguinte:

- (a) uso de técnicas actuariais para apurar uma estimativa credível da quantia dos benefícios que os empregados adquiriram como contrapartida dos serviços que prestaram no período corrente e em períodos anteriores. Isto requer que uma entidade apure quais os benefícios atribuídos ao período corrente e a períodos anteriores (ver parágrafo 48), e faça estimativas (pressupostos actuariais) sobre variáveis demográficas (tais como a rotação de pessoal e a mortalidade) e variáveis financeiras (tais como aumentos salariais e custos médicos) que influenciarão o custo dos benefícios (ver parágrafos 49 a 62);
- (b) desconto desses benefícios utilizando o Método da Unidade de Crédito Projectada para apurar o valor presente da obrigação de benefício definido e o custo de serviços correntes (ver parágrafo 47);
- (c) apuramento do justo valor dos activos do plano (ver parágrafo 69 a 71);
- (d) apuramento da quantia total dos ganhos e perdas actuariais e da quantia desses ganhos e perdas que deve ser reconhecida (ver parágrafos 63 a 66);
- (e) apuramento do custo de serviços passados resultante da introdução ou alteração do plano (ver parágrafos 67 e 68); e
- (f) apuramento do ganho ou perda resultante de corte ou liquidação do plano (ver parágrafos 78 e 79).

Contabilização no caso de uma obrigação construtiva

36. Uma entidade deve proceder à contabilização não só da obrigação legal decorrente dos termos formais de um plano de benefício definido, mas também de qualquer obrigação construtiva que resulte da prática informal da entidade. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tem outra alternativa realista que não seja a de pagar os benefícios dos empregados.

37. Os termos formais de um plano de benefício definido podem permitir que uma entidade ponha termo à sua obrigação. Contudo, é geralmente difícil a uma entidade cancelar um plano se os empregados nela se mantiverem e, assim, na falta de evidência em contrário, é assumido que uma entidade que presentemente promete benefícios pós-emprego, continuará a fazê-lo durante a vida profissional remanescente dos seus empregados.

Balanço

38. A quantia reconhecida como um passivo relativo a um benefício definido deve ser o total líquido das seguintes quantias:

- (a) o valor presente da obrigação de benefício definido no final do período contabilístico (ver parágrafo 46). O valor presente da obrigação de benefício definido é a quantia bruta da obrigação antes de deduzir o justo valor de quaisquer activos do plano;
- (b) mais quaisquer ganhos actuariais (menos quaisquer perdas actuariais) não reconhecidos devido ao tratamento previsto nos parágrafos 63 e 64;
- (c) menos qualquer custo de serviços passados ainda não reconhecido (ver parágrafo 67);
- (d) menos o justo valor, no final do período, dos activos do plano (se existirem) dos quais as obrigações serão directamente liquidadas (ver parágrafos 69 a 71).

39. Uma entidade deve apurar o valor presente de uma obrigação de benefício definido e o justo valor de quaisquer activos do plano com regularidade suficiente para que as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras não difiram significativamente das quantias que seriam apuradas no final do período contabilístico.

40. Esta Norma sugere que uma entidade contrate um actuário qualificado para mensurar todas as obrigações de benefícios pós-emprego. Por razões práticas, uma entidade pode contratar um actuário qualificado para proceder à avaliação detalhada das obrigações antes do final do período contabilístico. Porém, os resultados desta avaliação devem ser actualizados de quaisquer transacções ou alterações de circunstâncias significativas (incluindo alterações nos valores de mercado e de taxas de juro) que ocorram até ao final daquele período.

41. A quantia apurada segundo o parágrafo 38 pode ser negativo (um activo). Uma entidade deve mensurar esse activo pela quantia mais baixa entre:

- (a) a quantia apurada segundo o parágrafo 38; e
- (b) o somatório de:
 - (i) quaisquer perdas actuariais líquidas e custo de serviços passados, acumulados e não reconhecidos (ver parágrafos 63, 64 e 67); e
 - (ii) o valor presente de benefícios económicos disponíveis na forma de reembolsos do plano ou reduções em futuras contribuições para o plano. O valor presente destes benefícios económicos deve ser apurado com base na taxa de desconto referida no parágrafo 55.

42. A aplicação do parágrafo anterior não deve resultar no reconhecimento de um ganho apenas em resultado de uma perda actuarial ou de um custo de serviços passados no período corrente, nem no reconhecimento de uma perda apenas em resultado de um ganho actuarial no período corrente. Uma entidade deve, assim, reconhecer imediatamente o seguinte, nos termos do parágrafo 38, na medida em que ocorram quando o activo de benefício definido é apurado nos termos do parágrafo 41 (b):

- (a) perdas actuariais líquidas e custo de serviços passados do período corrente, na medida em que excedam qualquer redução do valor presente dos benefícios económicos especificados no parágrafo 41 (b) (ii). Se não houver qualquer variação ou houver um aumento

do valor presente dos benefícios económicos, as perdas actuariais líquidas totais e o custo de serviços passados do período corrente devem ser reconhecidos imediatamente nos termos do parágrafo 38.

- (b) ganhos actuariais líquidos do período corrente após deduzir o custo de serviços passados do período corrente, na medida em que excedam qualquer aumento do valor presente dos benefícios económicos especificados no parágrafo 41 (b) (ii). Se não houver qualquer variação ou houver uma redução do valor presente dos benefícios económicos, os ganhos actuariais líquidos totais após dedução do custo de serviços passados do período corrente devem ser reconhecidos imediatamente nos termos do parágrafo 38.

43. O parágrafo anterior apenas é aplicável se a entidade tiver, no início ou no final do período contabilístico, um excesso num plano de benefício definido e não possa, nos termos actuais do plano, recuperar esse excesso totalmente através de reembolsos ou de reduções em futuras contribuições. Nestes casos, o custo de serviços passados e as perdas actuariais que ocorreram no período, cujo reconhecimento foi diferido nos termos do parágrafo 38, aumentarão a quantia especificada no parágrafo 41 (b) (i). Se este aumento não for compensado por uma redução igual do valor presente dos benefícios económicos elegíveis para reconhecimento nos termos do parágrafo 41 (b) (ii), haverá um aumento na quantia total líquida referida no parágrafo 41 (b) e, logo, o reconhecimento de um ganho. O parágrafo anterior proíbe o reconhecimento de um ganho nestas circunstâncias. O efeito oposto ocorre com ganhos actuariais gerados no período, cujo reconhecimento foi diferido nos termos do parágrafo 38, na medida em que os ganhos actuariais reduzem as perdas actuariais acumuladas não reconhecidas. O parágrafo anterior proíbe o reconhecimento de uma perda nestas circunstâncias.

44. Pode surgir um activo quando o plano de benefício definido foi financiado em excesso ou, em certos casos, quando são reconhecidos ganhos actuariais. Nestes casos, uma entidade reconhece o activo porque:

- (a) a entidade controla um recurso que é a capacidade de utilizar o excesso para gerar benefícios futuros;
- (b) esse controlo é resultado de acontecimentos passados (contribuições pagas pela entidade e serviços passados prestados pelos empregados); e
- (c) a entidade tem disponíveis benefícios económicos futuros na forma de reduções de futuras contribuições ou reembolsos de caixa seja directamente para a entidade, seja indirectamente para outro plano com défice.

Demonstração dos resultados

45. Uma entidade deve reconhecer na demonstração dos resultados o total líquido das quantias seguintes, excepto se outra Norma exigir ou permitir a sua inclusão no custo de um activo:

- (a) custo de serviços correntes;
- (b) custo de juros;
- (c) retorno esperado de quaisquer activos do plano e de quaisquer direitos de reembolso;
- (d) ganhos e perdas actuariais;
- (e) custo de serviços passados;
- (f) efeito de quaisquer cortes ou liquidações; e
- (g) efeito do limite referido no parágrafo 41 (b).

Reconhecimento e mensuração – valor presente de obrigações de benefício definido e do custo de serviços passados

46. O custo final de um plano de benefício definido pode ser influenciado por muitas variáveis tais como, salários, rotação do pessoal e mortalidade, tendência dos custos médicos e, quando existe um fundo, pelo rendimento dos activos do plano. Por isso, o custo final de um plano é incerto e é provável que essa incerteza se mantenha por muito tempo. Para mensurar o valor presente de uma obrigação de benefício pós-emprego e do correspondente custo de serviços correntes, é necessário:

- (a) aplicar um método de avaliação actuarial (parágrafo 47);
- (b) atribuir benefícios por períodos de serviço (parágrafo 48);
- (c) estabelecer pressupostos actuariais (parágrafos 49 a 62).

Método de avaliação actuarial

47. Uma entidade deve utilizar o Método da Unidade de Crédito Projectada para apurar o valor presente das suas obrigações de benefício definido e do correspondente custo de serviços correntes e, quando aplicável, do custo de serviços passados.

Atribuição de benefícios por períodos de serviço

48. No apuramento do valor presente das suas obrigações de benefício definido e do correspondente custo de serviços correntes e, quando aplicável, do custo de serviços passados, uma entidade deve atribuir o benefício aos períodos de serviço nos termos da fórmula de benefício do plano. Porém, se o serviço prestado pelo empregado nos últimos anos conduzir a um benefício significativamente maior do que em anos anteriores, uma entidade deve atribuir o benefício de forma linear:

- (a) desde a data em que o serviço prestado pelo empregado conduz, pela primeira vez, a benefícios nos termos do plano (independentemente de os benefícios estarem condicionados por serviços adicionais);
- (b) até à data em que os serviços adicionais do empregado conduzirão a uma quantia imaterial de benefícios adicionais nos termos do plano, excepto os que resultam de novos aumentos salariais.

Pressupostos actuariais

49. Os pressupostos actuariais devem ser imparciais e compatíveis entre si.

50. Os pressupostos actuariais são as melhores estimativas, efectuadas pela entidade, das variáveis que determinarão o custo final de benefícios pós-emprego e compreendem:

- (a) pressupostos demográficos sobre as características futuras dos actuais e ex-empregados (e seus dependentes) que sejam elegíveis para os benefícios. Os pressupostos demográficos tratam, entre outras, das seguintes matérias:
 - (i) mortalidade, quer durante quer após o emprego;
 - (ii) taxas de rotação, de incapacidade e de reforma antecipada dos empregados;
 - (iii) a proporção dos membros do plano (e seus dependentes) que sejam elegíveis para os benefícios; e
 - (iv) taxas de reclamação de despesas dos planos médicos; e

(b) pressupostos financeiros que tratam, entre outras, das seguintes matérias:

- (i) taxa de desconto (ver parágrafo 55);
- (ii) níveis futuros de salários e de benefícios (ver parágrafos 56 a 58);
- (iii) no caso de benefícios de saúde, custos médicos futuros incluindo, quando material, o custo de gestão das reclamações de despesas e pagamento de benefícios (ver parágrafos 59 a 62); e
- (iv) taxa de retorno esperada dos activos do plano (ver parágrafos 75 a 77).

51. Os pressupostos actuariais são imparciais se não forem nem imprudentes nem excessivamente conservadores.

52. Os pressupostos actuariais são compatíveis entre si, se reflectirem os relacionamentos económicos entre factores tais como a inflação, as taxas de crescimento dos salários, a taxa de retorno dos activos do plano e as taxas de desconto. Por exemplo, todos os pressupostos que dependem de um nível de inflação específico para um dado período futuro (tais como pressupostos sobre taxas de juro, sobre crescimento de salários e sobre aumento de benefícios) devem assumir o mesmo nível de inflação nesse período.

53. Uma entidade determina a taxa de desconto e outros pressupostos financeiros em termos nominais, excepto quando forem mais credíveis estimativas em termos reais (ajustadas pela inflação) como, por exemplo, numa economia hiperinflacionária.

54. Os pressupostos financeiros devem basear-se em expectativas de mercado, no final do período contabilístico, para o período durante o qual se liquidam as obrigações.

Pressupostos actuariais – taxa de desconto

55. A taxa utilizada para descontar as obrigações de benefícios pós-emprego (quer com fundo quer sem fundo) deve ser determinada com referência ao rendimento gerado, no final do período contabilístico, por obrigações (de empresas) de alta qualidade. Nos países onde não haja um mercado activo de tais obrigações, deve ser usado o rendimento gerado, no final do período contabilístico, por títulos do tesouro. A moeda e o prazo destas obrigações devem ser consistentes com a moeda e o prazo esperado das obrigações de benefício pós-emprego.

Pressupostos actuariais – salários, benefícios e custos médicos

56. As obrigações de benefícios pós-emprego devem ser mensuradas numa base que reflecta:

- (a) o crescimento salarial estimado para o futuro;
- (b) os benefícios previstos no plano (ou que resultem de qualquer obrigação construtiva para além dos previsto no plano) no final do período contabilístico; e
- (c) as alterações previstas para o futuro no nível de quaisquer benefícios do Estado que afectem os benefícios a pagar nos termos de um plano de benefício definido, quando, e somente quando:
 - (i) essas alterações forem decretadas antes do final do período contabilístico; ou
 - (ii) o passado histórico, ou outra evidência credível, indicar que esses benefícios do Estado se alterarão de uma maneira de algum modo previsível, por exemplo, em linha com variações futuras do nível geral de preços.

57. As estimativas de crescimento salarial futuro têm em conta a inflação, a antiguidade, as promoções e outros factores relevantes, tais como a oferta e a procura no mercado de trabalho.

58. Alguns benefícios pós-emprego estão ligados a variáveis tais como o nível de benefícios de reforma do Estado ou de cuidados de saúde do Estado. A mensuração destes benefícios devem reflectir as alterações esperadas em tais variáveis com base no passado e em qualquer outra evidência credível.

59. Os pressupostos acerca de custos médicos devem considerar as estimativas futuras da variação do custo dos serviços de saúde que resultem não só da inflação mas também de alterações específicas nesses custos.

60. A mensuração de benefícios médicos pós-emprego exige pressupostos sobre o nível e frequência de reclamações futuras e do custo de gerir essas reclamações. Uma entidade estima os custos médicos futuros com base em dados históricos da sua própria experiência, complementados, sempre que necessário, por dados históricos de outras entidades, de companhias de seguros, de prestadores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros devem considerar o efeito da evolução tecnológica, as alterações na utilização dos cuidados de saúde ou de padrões de serviço e as alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.

61. O nível e a frequência das reclamações das despesas de saúde são particularmente sensíveis à idade, às condições de saúde e ao sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e podem ser sensíveis a outros factores tais como localização geográfica. Assim, os dados históricos devem ser ajustados na medida em que o agregado demográfico da população difere do que foi usado como base para os dados históricos, sendo também ajustados sempre que haja evidência credível de que as tendências históricas não se repetirão.

62. Alguns planos de cuidados médicos pós-emprego exigem que os empregados contribuam para os custos médicos cobertos pelo plano. As estimativas de custos médicos futuros devem ter em conta essas contribuições, nos termos do plano no final do período contabilístico (ou com base em qualquer obrigação construtiva para além desses termos). Quaisquer alterações nas contribuições desses empregados resultam num custo de serviços passados ou, quando aplicável, em cortes no plano.

Ganhos e perdas actuariais

63. Ao mensurar um passivo relativo a um benefício definido de acordo com o parágrafo 38, uma entidade deve, sujeito ao que se refere no parágrafo 42, reconhecer uma parte (conforme especificado no parágrafo seguinte) dos seus ganhos e perdas actuariais como rendimento ou gasto quando a quantia líquida de ganhos e perdas actuariais acumulados e não reconhecidos no final do período contabilístico anterior exceder o maior de entre os dois cálculos seguintes:

- (a) 10 % do valor presente da obrigação de benefício definido naquela data (antes da deduzir os activos do plano); e
- (b) 10 % do justo valor de quaisquer activos do plano naquela data.

Estes limites devem ser calculados e aplicados individualmente para cada plano de benefício definido.

64. A parte de ganhos e perdas actuariais a ser reconhecida relativamente a cada plano de benefício definido é o excesso apurado de acordo com o parágrafo anterior, dividido pela média da vida profissional remanescente esperada dos empregados

participantes nesse plano. Porém, uma entidade pode adoptar qualquer método sistemático que resulte num reconhecimento mais rápido dos ganhos e perdas actuariais, desde que seja aplicada a mesma base quer aos ganhos quer às perdas e que haja consistência de aplicação de período para período. Uma entidade pode aplicar estes métodos sistemáticos aos ganhos e perdas actuariais mesmo quando estiverem dentro dos limites referidos no parágrafo anterior.

65. Se uma entidade adoptar uma política de reconhecimento de ganhos e perdas actuariais no período em que ocorram, pode reconhecer os ganhos e perdas actuariais directamente no capital próprio desde que o faça para todos os planos de benefício definido e para todos os ganhos e perdas actuariais. Nestas circunstâncias, quaisquer ajustamentos resultantes do limite referido no parágrafo 41 (b) devem também ser reconhecidos no capital próprio.

66. Os ganhos e perdas actuariais e os ajustamentos resultantes do limite referido no parágrafo 41 (b) que tenham sido reconhecidos no capital próprio devem ser reconhecidos imediatamente nos resultados transitados e não devem ser transferidos para a demonstração dos resultados em períodos posteriores.

Custo de serviços passados

67. Ao mensurar um passivo relativo a um benefício definido de acordo com o parágrafo 38, uma entidade deve, sujeito ao que se refere no parágrafo 42, reconhecer o custo de serviços passados como um gasto numa base linear durante o período médio até que os benefícios se tornem adquiridos. Dado que aquando da introdução, ou das alterações, de um plano de benefício definido os benefícios já se encontram adquiridos, uma entidade deve reconhecer o custo de serviços passados imediatamente.

68. O custo de serviços passados surge quando uma entidade introduz um plano de benefício definido ou altera os benefícios a pagar de um plano de benefício definido já existente. Estas alterações são a contrapartida dos serviços dos empregados durante o período até os respectivos benefícios serem adquiridos. Assim, o custo de serviços passados é reconhecido durante esse período, independentemente de o custo se referir a serviços prestados pelos empregados em períodos anteriores.

Reconhecimento e mensuração – activos do plano

Justo valor dos activos do plano

69. O justo valor de quaisquer activos do plano é deduzido na determinação da quantia reconhecida no balanço de acordo com o parágrafo 38. Quando não estiver disponível um preço de mercado, o justo valor dos activos do plano é estimado, por exemplo, através do desconto de fluxos de caixa futuros esperados.

70. Os activos do plano excluem contribuições devidas ao fundo pela entidade que relata, bem como quaisquer instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade e detidos pelo fundo. Os activos do plano são deduzidos de quaisquer passivos do fundo que não se relacionem com os benefícios dos empregados (por exemplo, contas a pagar resultantes de instrumentos financeiros derivados).

71. Quando os activos do plano incluem apólices de seguro elegíveis que correspondem exactamente à quantia e ao período de alguns ou todos os benefícios a pagar segundo o plano, o justo valor dessas apólices de seguro é o valor presente das respectivas obrigações, conforme descrito no parágrafo 46 (sujeito a qualquer redução no caso de as quantias a receber de acordo com as apólices de seguro não serem recuperáveis na totalidade).

Reembolsos

72. Quando, e somente quando, for quase certo que uma outra entidade reembolsará alguns ou todos os dispêndios necessários para liquidar uma obrigação de benefício definido, uma entidade deve reconhecer o seu direito ao reembolso como um activo separado e mensurá-lo ao justo valor. Nos restantes casos, uma entidade deve tratar esse activo do mesmo modo que os activos do plano. Na demonstração dos resultados, o gasto relativo a um plano de benefícios definidos deve ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.

73. Por vezes, uma entidade pode solicitar a um terceiro, como uma companhia de seguros, para pagar parte ou a totalidade do dispêndio necessário para liquidar uma obrigação de benefícios definidos. As apólices de seguros elegíveis são activos do plano e uma entidade contabiliza tais apólices da mesma forma que os outros activos do plano casos em que o parágrafo anterior não se aplica.

74. Quando uma apólice de seguro não é uma apólice de seguro elegível não é considerada um activo do plano. O parágrafo 72 refere-se a esses casos: a entidade reconhece o seu direito ao reembolso de acordo com a apólice de seguro como um activo separado, e não como uma dedução ao determinar o passivo de benefício definido reconhecidos de acordo com o parágrafo 38; em todos os outros casos, a entidade trata esse activo de mesma forma que os activos do plano. Em particular, o passivo de benefício definido reconhecido de acordo com o parágrafo 38 é aumentado (reduzido) na medida em que os ganhos (perdas) actuariais acumulados líquidos da obrigação de benefício definido e do respectivo direito ao reembolso fiquem por reconhecer de acordo com os parágrafos 63 e 64.

Retorno dos activos do plano

75. O retorno esperado dos activos do plano é uma componente do gasto reconhecido na demonstração dos resultados. A diferença entre o retorno esperado e o retorno real dos activos do plano é um ganho ou perda actuarial e é incluída nos ganhos e perdas actuariais da obrigação de benefício definido ao apurar a quantia líquida que é comparada com os limites de 10 % referidos no parágrafo 63.

76. O retorno esperado dos activos do plano baseia-se em expectativas do mercado, no início do período contabilístico, relativas a retornos para o prazo total da respectiva obrigação. O retorno esperado dos activos do plano reflecte variações no justo valor dos activos do plano detidos durante o período como resultado das contribuições reais pagas para o fundo e dos benefícios reais pagos do fundo.

77. No apuramento do retorno esperado e do retorno real dos activos do plano, uma entidade deduz os custos esperados de gestão, que não sejam os incluídos nos pressupostos actuariais usados para mensurar a obrigação.

Cortes e Liquidações

78. Uma entidade deve reconhecer ganhos ou perdas no corte ou na liquidação de um plano de benefício definido quando o corte ou a liquidação ocorrerem. O ganho ou a perda de um corte ou liquidação deve compreender:

- (a) qualquer variação que surja no valor presente da obrigação de benefício definido;
- (b) qualquer variação que surja no justo valor dos activos do plano;
- (c) quaisquer ganhos e perdas actuariais e custo de serviços passados correspondentes que, segundo os parágrafos 63 e 67, não tivessem sido já reconhecidos.

79. Antes de apurar o efeito de um corte ou de uma liquidação, uma entidade deve mensurar novamente a obrigação (e os respectivos activos do plano, se existirem) usando pressupostos actuariais actuais (incluindo taxas de juro de mercado e outros preços actuais de mercado).

Apresentação

Compensação

80. Uma entidade deve compensar um activo relativo a um plano com um passivo relativo a outro plano quando, e somente quando, essa entidade:

- (a) tem o direito legal de usar o excesso de um plano para liquidar obrigações de outro plano; e
- (b) pretende, ou liquidar as obrigações numa base líquida, ou realizar o activo de um plano (o excesso) e liquidar o passivo do outro plano (a obrigação) simultaneamente.

81. Os critérios de compensação são semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

Divulgações

82. Uma entidade deve divulgar informações que permitam aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza dos seus planos de benefício definido e os efeitos financeiros decorrentes das alterações nesses planos durante o período contabilístico.

83. Uma entidade deve divulgar sobre planos de benefício definido a informação que a seguir se discrimina:

- (a) a política contabilística da entidade para o reconhecimento de ganhos e perdas actuariais;
- (b) uma descrição sumária do tipo de plano;
- (c) uma reconciliação entre os saldos iniciais e finais do valor presente da obrigação de benefício definido mostrando (separadamente, se aplicável), os efeitos no período relativos ao seguinte:
 - (i) custo de serviços correntes;
 - (ii) custo de juros;
 - (iii) contribuições pagas pelos participantes do plano;
 - (iv) ganhos e perdas actuariais;
 - (v) variações nas taxas de câmbio relativas a planos mensurados numa moeda diferente da moeda de relato da entidade;
 - (vi) benefícios pagos;
 - (vii) custo de serviços passados;
 - (viii) concentrações de actividades empresariais;
 - (ix) cortes; e
 - (x) liquidações.
- (d) um detalhe da obrigação de benefício definido mostrando as quantias resultantes de planos que não têm, na totalidade, qualquer fundo afecto e as quantias resultantes de planos que têm, total ou parcialmente, um fundo afecto;
- (e) uma reconciliação entre os saldos iniciais e finais do justo valor dos activos do plano e entre os saldos iniciais e finais de qualquer direito de reembolso

reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 72 mostrando (separadamente, se aplicável), os efeitos no período relativos ao seguinte:

- (i) retorno esperado dos activos do plano;
 - (ii) ganhos e perdas actuariais;
 - (iii) variações nas taxas de câmbio relativas a planos mensurados numa moeda diferente da moeda de relato da entidade;
 - (iv) contribuições da entidade empregadora;
 - (v) contribuições pagas pelos participantes do plano;
 - (vi) benefícios pagos;
 - (vii) concentrações de actividades empresariais; e
 - (viii) liquidações.
- (f) uma reconciliação entre o valor presente da obrigação de benefício definido referido na alínea (c) anterior e o justo valor dos activos do plano referido na alínea (e) anterior, com os activos e passivos reconhecidos no balanço, onde se evidencie pelo menos:
- (i) os ganhos ou perdas actuariais líquidos não reconhecidos no balanço (ver parágrafo 63);
 - (ii) o custo de serviços passados não reconhecido no balanço (ver parágrafo 67);
 - (iii) qualquer quantia não reconhecida como activo por causa do limite estabelecido no parágrafo 41 (b);
 - (iv) o justo valor à data do balanço de qualquer direito de reembolso reconhecido como activo de acordo com o parágrafo 72 (com uma breve nota sobre a relação entre o direito de reembolso e a respectiva obrigação); e
 - (v) as outras quantias reconhecidas no balanço.
- (g) o gasto total reconhecido na demonstração dos resultados para cada um dos elementos seguintes, e a rubrica onde estão incluídos:
- (i) custo de serviços correntes;
 - (ii) custo de juros;
 - (iii) retorno esperado dos activos do plano;
 - (iv) o retorno esperado de qualquer direito de reembolso reconhecido como activo de acordo com o parágrafo 75;
 - (v) ganhos e perdas actuariais;
 - (vi) custo de serviços passados;
 - (vii) efeito de qualquer corte ou liquidação; e
 - (viii) efeito do limite estabelecido no parágrafo 41 (b).
- (h) a quantia total reconhecida no capital próprio para cada um dos elementos seguintes:
- (i) ganhos e perdas actuariais; e
 - (ii) o efeito do limite estabelecido no parágrafo 41 (b).
- (i) para as entidades que reconhecem ganhos e perdas actuariais no capital próprio de acordo com o parágrafo 65, a quantia acumulada reconhecida no capital próprio;
- (j) para as categorias dos activos do plano mais significativos (por exemplo, instrumentos de capital próprio, instrumentos de dívida e bens imóveis), a percentagem ou quantia que representam no justo valor do total dos activos do plano;

(k) as quantias incluídas no justo valor dos activos do plano relativas a:

- (i) cada categoria de instrumentos financeiros da própria entidade; e
- (ii) qualquer imóvel ocupado pela entidade, ou outros activos usados pela entidade.

(l) uma descrição da base usada para apurar a taxa global esperada de retorno dos activos, incluindo o efeito das principais categorias dos activos do plano;

(m) o retorno real dos activos do plano, bem como o retorno real sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 72;

(n) os principais pressupostos actuariais usados no final do período contabilístico, incluindo, quando aplicável:

- (i) as taxas de desconto;
- (ii) as taxas esperadas de retorno de quaisquer activos do plano para os períodos apresentados nas demonstrações financeiras;
- (iii) as taxas esperadas de retorno relativas aos períodos apresentados nas demonstrações financeiras sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 72;
- (iv) as taxas esperadas de crescimento salarial (e das alterações em índices ou outras variáveis específicas previstas nos termos de um plano formal ou construtivo que servem de base para futuros aumentos de benefícios);
- (v) taxas de tendência dos custos médicos; e
- (vi) quaisquer outros pressupostos actuariais relevantes.

Uma entidade deve divulgar cada pressuposto actuarial em termos absolutos (por exemplo, como uma percentagem absoluta) e não apenas como uma margem entre diferentes percentagens ou outras variáveis.

(o) O efeito do aumento e da redução nas taxas de tendência dos custos médicos:

- (i) no total do custo de serviços correntes e do custo de juros dos custos médicos pós-emprego periódicos líquidos; e
- (ii) na obrigação acumulada de benefícios pós-emprego relativa a custos médicos.

Para efeitos desta divulgação, todos os outros pressupostos devem permanecer constantes.

(p) As quantias do período anual corrente e dos quatro períodos anuais anteriores relativas:

- (i) ao valor presente da obrigação de benefício definido, o justo valor dos activos do plano e o excesso ou défice do plano; e
- (ii) aos ajustamentos de experiência resultantes dos passivos (e dos activos) do plano quer como uma quantia quer como uma percentagem dos passivos (e dos activos) do plano à data do balanço.

(q) Logo que possa ser apurada, a melhor estimativa da entidade empregadora quanto às contribuições que se espera sejam pagas ao plano durante o período anual que começa após o período de relato.

OUTROS BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS A LONGO PRAZO

84. Incluem-se em outros benefícios dos empregados a longo prazo, por exemplo:

- (a) ausências de longo prazo permitidas, tais como licenças sem vencimento e licenças sabáticas;
- (b) benefícios por jubilação ou por antiguidade;
- (c) benefícios por incapacidade de longo prazo;
- (d) participações nos lucros, gratificações e bónus quando forem pagos para além de um ano após o final do período contabilístico durante o qual os empregados prestaram o serviço; e
- (e) remunerações diferidas pagas um ano ou mais, após o final do período em que são atribuídas.

85. A mensuração de outros benefícios dos empregados a longo prazo não tem geralmente o mesmo grau de incerteza que a mensuração de benefícios pós-emprego. Além disso, a introdução de, ou alterações a, outros benefícios a longo prazo raramente origina custos de serviços passados significativos. Assim, esta Norma exige um método simplificado para contabilizar outros benefícios dos empregados a longo prazo. Este método difere da contabilização exigida para benefícios pós-emprego como segue:

- (a) os ganhos e perdas actuariais são imediatamente reconhecidos e não se aplicam os limites de 10% referidos no parágrafo 63; e
- (b) o custo de serviços passados é imediatamente reconhecido.

Reconhecimento e mensuração

86. A quantia reconhecida como um passivo relativo a outros benefícios dos empregados a longo prazo, deve ser o total líquido das seguintes quantias:

- (a) valor presente da obrigação de benefício definido no final do período contabilístico (ver parágrafo 46);
- (b) menos o justo valor, no final do período contabilístico, dos activos do plano (se os houver) dos quais as obrigações serão directamente liquidadas (ver parágrafos 69 e 70).

Na mensuração do passivo, uma entidade deve aplicar os parágrafos 33 a 62, excepto os parágrafos 38 e 45. Uma entidade deve aplicar o parágrafo 72 ao reconhecer e mensurar qualquer direito de reembolso.

87. Em relação a outros benefícios dos empregados a longo prazo, uma entidade deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias como gasto ou rendimento, excepto quando outra Norma exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:

- (a) custo de serviços correntes;
- (b) custo de juros;
- (c) o retorno esperado de quaisquer activos do plano (ver parágrafos 75 a 77) e de qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo (ver parágrafo 72);
- (d) ganhos e perdas actuariais, que devem ser todos integralmente reconhecidos de imediato;
- (e) custo de serviços passados, que deve ser todo integralmente reconhecido de imediato; e
- (f) efeito de quaisquer cortes ou liquidações (ver parágrafos 78 e 79).

BENEFÍCIOS PELA CESSAÇÃO DE EMPREGO

Reconhecimento

88. Uma entidade deve reconhecer benefícios pela cessação de emprego como um passivo e um gasto quando, e somente quando, a entidade se tenha comprovadamente comprometido:

- (a) ou a terminar o emprego (de um empregado ou um grupo de empregados) antes da data de reforma; ou
- (b) a proporcionar benefícios pela cessação de emprego como resultado de uma oferta para encorajar a saída voluntária.

89. Uma entidade está comprovadamente comprometida a uma cessação de emprego quando, e somente quando, tem um plano formal detalhado para a cessação e não tem outra possibilidade realista senão executá-lo. Este plano detalhado deve incluir, no mínimo:

- (a) a localização, a função, e o número aproximado de empregados cujos serviços cessarão;
- (b) o benefício para cada categoria ou função; e
- (c) o prazo em que o plano será implementado. A implementação do plano deve começar o mais breve possível e o prazo para a completar deve ser tal que não seja provável a existência de alterações relevantes no plano.

90. Uma entidade pode estar comprometida, pela legislação, por contratos ou acordos com empregados ou os seus representantes ou ainda por uma obrigação construtiva baseada na prática corrente, a efectuar pagamentos (ou proporcionar outros benefícios) aos empregados quando cessam os seus empregos. Estes pagamentos são benefícios pela cessação de emprego e correspondem, geralmente, a uma quantia única. Porém, por vezes, também incluem outros benefícios como por exemplo:

- (a) alargamento de benefícios de reforma ou de outros benefícios pós-emprego; e
- (b) pagamento de salários até ao final de um determinado período.

91. Os benefícios pela cessação de emprego não proporcionam benefícios económicos futuros a uma entidade e são reconhecidos de imediato como um gasto.

92. Quando uma entidade reconhece benefícios pela cessação de emprego, pode também ter necessidade de contabilizar um corte nos benefícios de reforma ou outros benefícios dos empregados (ver parágrafo 78).

Mensuração

93. Quando os benefícios pela cessação de emprego se vencerem para além de um ano após o final do período contabilístico, devem ser descontados usando a taxa de desconto especificada no parágrafo 55.

94. No caso de uma oferta para encorajar a saída voluntária, a mensuração dos benefícios pela cessação de emprego deve basear-se no número de empregados que se espera aceitem a oferta.

NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos**ÍNDICE***Parágrafos*

OBJECTIVO	1
ÂMBITO GERAL	2-4
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS	5-28
Âmbito específico	5-9
Procedimentos de consolidação	10-21
Perda de controlo	22-26
Contabilização de investimentos em subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas as demonstrações financeiras individuais	27-28
INVESTIMENTOS EM ASSOCIADAS	29-54
Influência significativa	29-33
Método da equivalência patrimonial	34-35
Aplicação do método da equivalência patrimonial ..	36-52
Perdas por imparidade	53-54
INTERESSES EM EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS	55-81
Âmbito específico	55-56
Operações conjuntamente controladas	57-58
Activos conjuntamente controlados	59-61
Entidades conjuntamente controladas	62-65
Demonstrações financeiras do empreendedor	66-77
Transacções entre um empreendedor e um empreendimento conjunto	78-79
Relato de interesses em empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de um investidor	80
Operadores de empreendimentos conjuntos	81
DIVULGAÇÕES	82-91

OBJECTIVO

1. Esta Norma proporciona orientação prática quanto aos procedimentos de consolidação e estabelece o tratamento contabilístico dos investimentos em subsidiárias, investimentos em associadas e entidades conjuntamente controladas nas demonstrações financeiras individuais.

ÂMBITO GERAL

2. Esta Norma deve ser aplicada na preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob controlo de uma empresa-mãe bem como em relação à contabilização de investimentos em subsidiárias e investimentos em associadas nas demonstrações financeiras individuais.

3. Esta Norma deve também ser aplicada na contabilização de empreendimentos conjuntos e no relato de activos, passivos, rendimentos e gastos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as actividades do empreendimento conjunto se realizem.

4. Contudo, esta Norma não se aplica a associadas e a interesses de empreendedores em entidades conjuntamente controladas detidas por:

- (a) sociedades de capital de risco; ou
- (b) fundos de mútuos, *trusts* e entidades semelhantes incluindo fundos de seguros ligados a investimentos, que no reconhecimento no momento inicial sejam designadas pelo justo valor por via dos resultados ou sejam classificadas como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

Âmbito específico

5. As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe.

6. Presume-se a existência de controlo quando uma empresa-mãe detém, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais de metade do poder de voto de uma entidade a não ser que, em circunstâncias excepcionais, possa claramente demonstrar que esse poder não constitui controlo. Também há controlo quando uma empresa-mãe detém metade ou menos de metade do poder de voto mas tem poder:

- (a) sobre mais de metade dos direitos de voto que resulte de acordos com outros investidores;
- (b) para gerir políticas financeiras e operacionais da entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo;
- (c) para nomear ou destituir a maioria dos membros do conselho de administração ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade é feito por esse conselho ou órgão; ou
- (d) para representar a maioria dos votos em reuniões do conselho de administração ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade é feito por esse conselho ou órgão.

7. A existência e o efeito de direitos de voto potenciais que são exercíveis ou convertíveis no presente, incluindo os poderes de voto detidos por outra entidade, devem ser tomados em consideração quando se avalia se uma entidade tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade. Os direitos de voto potenciais não são exercíveis ou convertíveis no presente quando, por exemplo, não podem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até à ocorrência de um acontecimento futuro.

8. Ao avaliar se os poderes de voto potenciais contribuem para o controlo, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo os termos do exercício dos poderes de voto potenciais e quaisquer outros acordos contratuais considerados individual e colectivamente) que afectam os direitos de voto potenciais, excepto as intenções do órgão de gestão e a capacidade financeira para exercer ou converter esses direitos.

9. Uma subsidiária não é excluída da consolidação pelo facto de a natureza da sua actividade empresarial ser diferente da natureza de outras entidades do grupo. A consolidação de tais subsidiárias e a divulgação adicional de informação nas demonstrações financeiras consolidadas proporciona informação relevante acerca das diferentes actividades das subsidiárias. Por exemplo, as divulgações exigidas pela *NCRF 7 – Relato por segmentos* ajudam a explicar o significado das diferentes actividades exercidas pelo grupo.

Procedimentos de consolidação

10. Ao preparar demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade agrega linha a linha as demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias adicionando itens idênticos de activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos. Para que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem a informação acerca do grupo como se fosse uma única entidade económica, devem ser seguidos os seguintes passos:

- (a) eliminar a quantia registada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe do

capital de cada subsidiária (ver a *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais* que descreve o tratamento de qualquer *goodwill* existente);

- (b) identificar os interesses minoritários nos resultados das subsidiárias consolidadas para o período de relato;
- (c) identificar os interesses minoritários nos activos líquidos das subsidiárias consolidadas separadamente dos interesses neles detidos pela empresa-mãe. Os interesses minoritários nos activos líquidos consistem:

- (i) na quantia desses interesses minoritários na data da concentração original calculada de acordo com a *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais*;
- (ii) na parte dos interesses minoritários nas alterações no capital próprio desde a data da concentração.

11. Quando existirem direitos de voto potenciais, a proporção dos resultados e das alterações no capital próprio atribuíveis à empresa-mãe e aos interesses minoritários são determinados com base na participação de capital actual e não reflectem o possível exercício ou conversão dos direitos de voto potenciais.

12. Os saldos, transacções, rendimentos e gastos entre as entidades consolidadas (intragruppo) devem ser eliminados na íntegra. Os resultados provenientes de transacções intragruppo que sejam reconhecidos como activos, tais como inventários e activos tangíveis, são também integralmente eliminados. Às diferenças temporárias que surgem da eliminação dos resultados provenientes de transacções intragruppo aplica-se o previsto na *NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos*.

13. As demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas com base na mesma data de relato. Quando as datas de relato da empresa-mãe e de uma subsidiária forem diferentes, a subsidiária prepara, para efeitos de consolidação, demonstrações financeiras adicionais com a mesma data das demonstrações financeiras da empresa-mãe, a não ser que tal seja impraticável.

14. Quando, de acordo com o parágrafo anterior, a data de balanço das demonstrações financeiras de uma subsidiária usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas é diferente da data de balanço das demonstrações financeiras da empresa-mãe, devem ser efectuados ajustamentos que tenham em consideração os efeitos de transacções significativas ou acontecimentos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras da empresa-mãe. Em qualquer caso, a diferença entre estas duas datas não deve exceder mais de três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de balanço devem ser as mesmas de período para período.

15. As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando as mesmas políticas contabilísticas para idênticas transacções e outros acontecimentos em circunstâncias semelhantes.

16. Se uma subsidiária do grupo adoptar políticas contabilísticas distintas das adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas para idênticas transacções e outros acontecimentos em circunstâncias semelhantes, são efectuados os ajustamentos apropriados às suas demonstrações financeiras aquando da preparação das demonstrações financeiras consolidadas.

17. Os rendimentos e os gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas desde a

data de aquisição, tal como previsto na *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais*. Os rendimentos e os gastos de uma subsidiária devem ser baseados nos valores dos activos e passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe à data de aquisição. Por exemplo, o gasto de amortizações reconhecido na demonstração consolidada dos resultados após a data de aquisição deve ser baseado no justo valor dos correspondentes activos reconhecidos nas demonstrações financeiras consolidadas à data de aquisição. Os rendimentos e os gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas até à data em que a empresa-mãe deixar de controlar a subsidiária.

18. Os interesses minoritários devem ser apresentados no balanço consolidado dentro do capital próprio, separadamente do capital próprio dos detentores de capital da empresa-mãe.

19. Os resultados, e as variações patrimoniais no capital próprio, são atribuídos aos detentores de capital da empresa-mãe e aos interesses minoritários. O resultado total é atribuído aos accionistas da empresa-mãe e aos interesses minoritários mesmo que estes resultados dos interesses minoritários tenham um saldo negativo.

20. Se uma subsidiária tem acções preferenciais em circulação que sejam classificadas como capital próprio e são detidas por interesses minoritários, a empresa-mãe calcula a sua quota-parte nos resultados após ajustar os dividendos de tais acções, independentemente dos dividendos terem sido ou não declarados.

21. Alterações nos interesses participativos da empresa-mãe numa subsidiária que não resultem na perda de controlo são contabilizadas como transacções de capital próprio (isto é, transacções entre detentores de capital). Nestas circunstâncias, as quantias registadas dos interesses (maioritários e minoritários) devem ser ajustados de forma a reflectirem as alterações nos seus interesses relativos na subsidiária. Qualquer diferença entre a quantia do ajustamento nos interesses minoritários e o justo valor das retribuições pagas ou recebidas devem ser reconhecidos directamente no capital próprio e atribuídos aos detentores de capital da empresa-mãe.

Perda de controlo

22. Uma empresa-mãe pode perder o controlo de uma subsidiária com ou sem ter ocorrido uma alteração nos níveis de detenção de capital absolutos ou relativos. Tal situação pode ocorrer, por exemplo, quando uma subsidiária fica sob controlo de um Governo, Tribunal, Administrador ou Regulador ou em resultado de um acordo contratual.

23. Se uma empresa-mãe perde o controlo de uma subsidiária:

- (a) anula o reconhecimento dos activos (incluindo qualquer *goodwill*) e dos passivos da subsidiária pela quantia registada à data em que o controlo foi perdido;
- (b) anula o reconhecimento da quantia registada de quaisquer interesses minoritários na anterior subsidiária à data em que o controlo foi perdido (incluindo quaisquer componentes dos resultados a eles atribuíveis);
- (c) reconhece o justo valor da quantia recebida, caso exista, da transacção, acontecimento ou circunstância que resultou na perda de controlo e, se a transacção que resultou na perda de controlo envolver uma distribuição de acções da subsidiária aos detentores de capital, reconhece também essa distribuição;

(d) reconhece qualquer investimento retido na anterior subsidiária pelo seu justo valor à data em que o controlo tiver sido perdido;

(e) reclassifica para resultados, ou transfere directamente para resultados transitados se exigido por outra Norma, as quantias identificadas no parágrafo seguinte; e

(f) reconhece qualquer diferença remanescente como um ganho ou perda nos resultados atribuíveis à empresa-mãe.

24. Se uma empresa-mãe perde o controlo de uma subsidiária, deve contabilizar todas as quantias reconhecidas no capital próprio em relação a essa subsidiária na mesma base que seria exigido se a empresa-mãe tivesse alienado directamente os respectivos activos e passivos. Assim, se qualquer ganho ou perda anteriormente reconhecido em capital próprio for reclassificado para resultados aquando da alienação dos respectivos activos e passivos, a empresa-mãe reclassifica o ganho ou perda de capitais próprios para resultados (como um ajustamento de reclassificação) quando perde o controlo da subsidiária. Por exemplo, se uma subsidiária tem activos financeiros disponíveis para venda e a empresa-mãe perder o controlo da subsidiária, a empresa-mãe deve reclassificar para resultados os ganhos ou perdas reconhecidos em capital próprio relacionados com esses activos. Da mesma forma, se um excedente de revalorização anteriormente reconhecido em capital próprio for reclassificado directamente para resultados transitados aquando da alienação do activo, a empresa-mãe deve transferir o excedente de revalorização directamente para resultados transitados quando perder o controlo da subsidiária.

25. Aquando da perda de controlo de uma subsidiária, qualquer investimento retido na anterior subsidiária e quaisquer quantias devidas pela, ou devida à, anterior subsidiária deverão ser contabilizadas em conformidade com outras Normas desde a data da perda de controlo.

26. O justo valor de qualquer investimento retido na anterior subsidiária à data em que o controlo foi perdido deve ser considerado como o justo valor no reconhecimento no momento inicial de um activo financeiro de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* ou, quando apropriado, como o custo no reconhecimento no momento inicial de um investimento numa associada ou entidade conjuntamente controlada.

Contabilização de investimentos em subsidiárias, investimentos em associadas e entidades conjuntamente controladas nas demonstrações financeiras individuais

27. Nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe que consolida, os investimentos em subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas devem ser contabilizados ou pelo custo, ou de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*, excepto quanto tais investimentos estão classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo de alienação classificado como detido para venda) de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas* as quais devem ser contabilizados de acordo com essa Norma.

28. Os investimentos em associadas e em entidades conjuntamente controladas que forem contabilizados de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* nas demonstrações financeiras consolidadas devem ser contabilizados de forma semelhante nas demonstrações financeiras individuais do investidor.

INVESTIMENTOS EM ASSOCIADAS

Influência significativa

29. Se um investidor detém, directa ou indirectamente (através de subsidiárias), 20% ou mais do poder de voto na investida, presume-se que o investidor tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. Se um investidor detém, directa ou indirectamente (através de subsidiárias), menos de 20% do poder de voto na investida, presume-se que o investidor não tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. A existência de um investidor que detém uma participação significativa ou maioritária, não impede necessariamente que outro investidor exerça influência significativa.

30. A existência de influência significativa por parte de um investidor é geralmente evidenciada através de uma das seguintes formas:

- (a) representação no conselho de administração ou num órgão de gestão equivalente da investida;
- (b) participação em processos de decisão de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos e outras remunerações;
- (c) transacções materiais entre o investidor e a investida;
- (d) intercâmbio de pessoal de gestão; ou
- (e) prestação de informação técnica relevante.

31. A existência e o efeito de direitos de voto potenciais que são no presente exercíveis ou convertíveis, incluindo os poderes de voto detidos por outra entidade, devem ser tomados em consideração quando se avalia se uma entidade tem influência significativa. Os direitos de voto potenciais não são no presente exercíveis ou convertíveis quando, por exemplo, não podem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até à ocorrência de um acontecimento futuro.

32. Ao avaliar se os poderes de voto potenciais contribuem para a influência significativa, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo os termos do exercício dos poderes de voto potenciais e quaisquer outros acordos contratuais considerados individual e colectivamente) que afectam os direitos de voto potenciais, excepto as intenções do órgão de gestão e a capacidade financeira para exercer ou converter esses direitos.

33. Uma entidade perde a influência significativa sobre uma investida quando perde o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida. A perda de influência significativa pode ocorrer com ou sem ter ocorrido uma alteração nos níveis de detenção de capital absolutos ou relativos. Tal situação pode ocorrer, por exemplo, quando uma associada fica sob controlo de um Governo, Tribunal, Administrador ou Regulador ou em resultado de um acordo contratual.

Método da equivalência patrimonial

34. De acordo com o método da equivalência patrimonial o investimento numa associada é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia registada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida após a data de aquisição. A parte do investidor nos resultados da investida é reconhecida nos resultados do investidor. Por outro lado, as distribuições recebidas de uma investida (por exemplo, dividendos) reduzem a quantia registada do investimento. Podem também ser necessários ajustamentos na quantia registada do interesse proporcional do investidor na investida resultantes de

alterações no capital próprio da investida. Tais alterações incluem as resultantes da revalorização de activos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A quota-parte do investidor nessas alterações é reconhecida directamente no capital próprio do investidor.

35. Quando existem direitos de voto potenciais, a quota-parte do investidor nos resultados da investida e nas alterações no capital próprio da investida é determinada com base na participação de capital actual e não reflectem o possível exercício ou conversão de direitos de voto potenciais.

Aplicação do método da equivalência patrimonial

36. Um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial excepto quando:

- (a) o investimento for classificado como detido para venda de acordo com a NCRF 22 - *Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*;
- (b) for aplicável a dispensa prevista no parágrafo 9 da NCRF 1 - *Apresentação de demonstrações financeiras*, ao permitir que uma empresa-mãe que também tenha um investimento numa associada não apresente demonstrações financeiras consolidadas; ou
- (c) se aplique tudo o que se segue:
 - (i) o investidor for, ele próprio, uma subsidiária totalmente detida, ou uma subsidiária parcialmente detida por outra entidade e os outros detentores de capital, incluindo os que não têm direito a voto, tiverem sido informados de que o investidor não aplica o método da equivalência patrimonial e não se opõem a tal situação;
 - (ii) os instrumentos de dívida ou de capital próprio do investidor não são negociados num mercado aberto de capitais (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira);
 - (iii) o investidor não tenha depositado, nem esteja em curso de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de um regulador de mercados de capitais com o objectivo de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado aberto de capitais; e
 - (iv) a empresa-mãe final, ou qualquer empresa-mãe intermédia do investidor, preparar demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumpram as disposições do PGC - NIRF.

37. Os investimentos descritos na alínea (a) do parágrafo anterior devem ser contabilizados de acordo com a NCRF 22 - *Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*.

38. Quando um investimento numa associada anteriormente classificado como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. As demonstrações financeiras relativas aos períodos desde a classificação como detido para venda devem ser ajustadas em conformidade.

39. Um investidor deve cessar a utilização do método da equivalência patrimonial a partir da data em que deixar de ter influência significativa sobre uma associada e deve contabilizar

o investimento de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* a partir dessa data, desde que a associada não se torne uma subsidiária ou um empreendimento conjunto tal como definido na presente Norma. Aquando da perda de influência significativa, o investidor deve mensurar qualquer investimento retido na anterior associada pelo justo valor e reconhecer nos resultados qualquer diferença entre:

- (a) o justo valor de qualquer investimento retido e quaisquer quantias recebidas resultantes da alienação de uma parte do interesse na associada; e
- (b) a quantia registada do investimento na data em que a influência significativa foi perdida.

40. Quando um investimento deixa de ser uma associada e é contabilizado de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*, o justo valor do investimento na data em que deixa de ser uma associada deve ser considerado como o seu justo valor no reconhecimento no momento inicial de um activo financeiro de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

41. Se um investidor perde a influência significativa sobre uma associada, o investidor deve contabilizar todas as quantias reconhecidas em capital próprio em relação a essa associada na mesma base que seria exigido se a associada tivesse alienado directamente os respectivos activos e passivos. Assim, se qualquer ganho ou perda anteriormente reconhecido em capital próprio pela associada for reclassificado para resultados aquando da alienação dos respectivos activos e passivos, o investidor reclassifica o ganho ou perda de capitais próprios para resultados (como um ajustamento de reclassificação) quando perde a influência significativa sobre a associada. Por exemplo, se uma associada tem activos financeiros disponíveis para venda e o investidor perde a influência significativa sobre a associada, o investidor deve reclassificar para resultados os ganhos ou perdas reconhecidos em capital próprio relacionados com esses activos. Se o interesse numa associada for reduzido, mas o investimento continuar a ser uma associada, o investidor deve reclassificar para resultados apenas a quantia proporcional do ganho ou perda previamente reconhecido em capital próprio.

42. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação previstos na presente Norma. Adicionalmente, 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.

43. O interesse de um grupo numa associada é o agregado das participações nessa associada pela empresa-mãe e suas subsidiárias. As participações das outras associadas ou empreendimentos conjuntos do grupo são ignoradas para esta finalidade. Quando uma associada tiver subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos, os resultados e os activos líquidos a ter em consideração na aplicação do método da equivalência patrimonial são os reconhecidos nas demonstrações financeiras da associada (incluindo a parte da associada nos resultados e activos líquidos das suas associadas e empreendimentos conjuntos), depois de qualquer ajustamento necessário para uniformizar as políticas contabilísticas.

44. Os resultados originados em transacções “ascendentes” e “descendentes” entre um investidor (incluindo as suas subsidiárias consolidadas) e uma associada são reconhecidos nas demonstrações financeiras do investidor apenas na extensão dos interesses não relacionados do investidor na associada.

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. A parte do investidor nos resultados da associada resultantes destas transacções é eliminada.

45. 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 e passivos identificáveis da associada é contabilizada da seguinte forma:

- (a) o *goodwill* relacionado com uma associada é incluído na quantia registada do investimento. A amortização desse *goodwill* não é permitida;
- (b) qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos activos e passivos identificáveis da associada acima do custo do investimento é incluído como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados da associada do período em que o investimento é adquirido.

São também efectuados os ajustamentos apropriados da parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição para contabilizar, por exemplo, a amortização dos activos amortizáveis, com base nos seus justos valores à data da aquisição. De forma semelhante, são efectuados os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição relativamente a perdas por imparidade reconhecidas pela associada, como por exemplo no *goodwill* ou nos activos tangíveis.

46. Na aplicação do método da equivalência patrimonial o investidor usa as demonstrações financeiras disponíveis mais recentes da associada. Quando as datas de balanço do investidor e da associada forem diferentes, a associada prepara, para uso do investidor, demonstrações financeiras na mesma data das demonstrações financeiras do investidor a não ser que isso seja impraticável.

47. Quando, de acordo com o parágrafo anterior, a data de balanço das demonstrações financeiras de uma associada usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial é diferente da data de balanço das demonstrações financeiras do investidor, devem ser efectuados ajustamentos que tenham em consideração 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 estas duas datas não deve exceder mais de três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de balanço devem ser as mesmas de período para período.

48. As demonstrações financeiras do investidor devem ser preparadas usando as mesmas políticas contabilísticas para idênticas transacções e outros acontecimentos em circunstâncias semelhantes.

49. Se uma associada adoptar políticas contabilísticas distintas das adoptadas pelo investidor para idênticas transacções e outros acontecimentos em circunstâncias semelhantes, são efectuados os ajustamentos necessários para adequar as políticas contabilísticas da associada às políticas contabilísticas do investidor quando as demonstrações financeiras da associada forem usadas aquando da aplicação do método da equivalência patrimonial.

50. Se uma associada tem acções preferenciais em circulação que sejam detidas por terceiros que não o investidor e que sejam classificadas como capital próprio, o investidor calcula a sua quota-parte nos resultados após ajustar os dividendos de tais acções, independentemente dos dividendos terem sido ou não declarados.

51. Se a quota-parte de um investidor nas perdas de uma associada igualar ou exceder o seu interesse na associada, o investidor cessa o reconhecimento da sua quota-parte em perdas adicionais. O interesse numa associada é a quantia registada 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. 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 (isto é, prioridade na liquidação).

52. Após o interesse do investidor estar reduzido a zero, são reconhecidas perdas adicionais, e é reconhecido um passivo, apenas na extensão em que o investidor tenha assumido obrigações legais ou construtivas ou tenha efectuado pagamentos a favor da associada. Se, posteriormente, a associada relatar lucros, o investidor retoma o reconhecimento da sua quota-parte nesses lucros somente após a sua quota-parte nos lucros igualar a parte das perdas não reconhecidas.

Perdas por imparidade

53. Após a aplicação do método da equivalência patrimonial, incluindo o reconhecimento das perdas da associada de acordo com o parágrafo 51, o investidor aplica os requisitos da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* para determinar a necessidade de reconhecer qualquer perda por imparidade adicional relativamente ao investimento líquido do investidor na associada ou relativamente ao interesse na associada que não faça parte do investimento líquido.

54. Uma vez que o *goodwill* incluído na quantia registada de um investimento numa associada não é reconhecido separadamente, também não é testado quanto à imparidade separadamente. Em vez disso, é testada a totalidade da quantia registada do investimento de acordo com a *NCRF 18 - Imparidade de activos*, comparando a sua quantia recuperável (o montante mais elevado entre o valor de uso e o justo valor menos os custos de vender) com a sua quantia registada, sempre que a aplicação dos requisitos da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* indicar que o investimento pode estar em imparidade. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma entidade estima:

- (a) a sua parte do valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera venham a ser gerados pela associada, incluindo os fluxos de caixa das operações da associada e os recebimentos da alienação final do investimento; ou
- (b) o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera surjam de dividendos a ser recebidos do investimento e da sua alienação final.

Usando pressupostos apropriados, ambos os métodos dão o mesmo resultado.

INTERESSES EM EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS

Âmbito específico

55. Um empreendedor com um interesse numa entidade conjuntamente controlada não aplica o disposto nos parágrafos 66 a 70 (consolidação proporcional) e 71 e 72 (método da equivalência patrimonial) quando satisfaz as seguintes condições:

- (a) o interesse é classificado como detido para venda de acordo com a *NCRF 22 - Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*;
- (b) for aplicável a dispensa prevista no parágrafo 9 da *NCRF 1 – Apresentação de demonstrações financeiras*, ao permitir que uma empresa-mãe que também tenha um interesse numa entidade conjuntamente controlada não apresente demonstrações financeiras consolidadas; ou
- (c) se aplique tudo o que segue:
 - (i) o empreendedor for uma subsidiária totalmente detida, ou uma subsidiária parcialmente detida por outra entidade e quando os seus detentores de capital, incluindo aqueles que não têm direito a voto, tiverem sido informados de que o empreendedor não aplica a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial e não se opõem a tal situação;
 - (ii) os instrumentos de dívida ou de capital próprio do empreendedor não são negociados num mercado aberto de capitais (uma bolsa de valores doméstica ou estrangeira);
 - (iii) o empreendedor não tenha depositado, nem esteja em curso de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de um regulador de mercados de capitais com o objectivo de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado aberto de capitais; e
 - (iv) A empresa-mãe final ou qualquer empresa-mãe intermédia do empreendedor preparar demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumpram as disposições do PGC - NIRF.

56. Os empreendimentos conjuntos assumem diversas formas e estruturas. Esta Norma identifica três grandes tipos: operações conjuntamente controladas, activos conjuntamente controlados e entidades conjuntamente controladas.

Operações conjuntamente controladas

57. O funcionamento de alguns empreendimentos conjuntos envolve o uso de activos e de outros recursos dos empreendedores em vez da constituição de uma sociedade, parceria ou outra entidade, ou da criação de uma estrutura financeira separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor usa os seus próprios activos tangíveis e dispõe dos seus próprios inventários, suporta os seus próprios gastos e assume as suas próprias obrigações e passivos. O acordo de empreendimento conjunto proporciona geralmente meios pelos quais o réditto da venda da produção conjunta e quaisquer gastos suportados em comum são partilhados entre os empreendedores.

58. Quando um empreendimento conjunto assume a forma de operação conjuntamente controlada, o empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras:

- (a) os activos que controla e os passivos que assume; e
- (b) os gastos que suporta e a parte do rédito que obtém da venda de bens ou serviços pelo empreendimento conjunto.

Desta forma, não são exigidos quaisquer ajustamentos ou procedimentos de consolidação relativamente a estes itens quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

Activos conjuntamente controlados

59. Alguns empreendimentos conjuntos envolvem o controlo conjunto pelos empreendedores, e muitas vezes a propriedade conjunta, de um ou mais activos com que contribuem, ou adquirem para o empreendimento conjunto e destinados às suas finalidades. 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 partilha uma quota-parte acordada dos gastos suportados.

60. Estes empreendimentos conjuntos não envolvem a constituição de uma sociedade, parceria ou outra entidade, ou a criação de uma estrutura financeira separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor tem controlo sobre a sua parte nos benefícios económicos futuros através da sua quota-parte nos activos conjuntamente controlados.

61. Quando um empreendimento conjunto assume a forma de activos conjuntamente controlados, o empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras:

- (a) a sua quota-parte dos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos;
- (b) quaisquer passivos que tenha assumido por si só;
- (c) a sua quota-parte de quaisquer passivos assumidos conjuntamente com os outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;
- (d) quaisquer réditos da venda ou do uso da sua quota-parte da produção obtida do empreendimento conjunto, juntamente com a sua quota-parte de quaisquer gastos suportados pelo empreendimento conjunto; e
- (e) quaisquer gastos que tenha suportado com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto.

Desta forma, não são exigidos quaisquer ajustamentos ou procedimentos de consolidação relativamente a estes itens quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

Entidades conjuntamente controladas

62. Uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve a constituição de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tem um interesse. A entidade opera da mesma forma que outras entidades, excepto quanto ao facto de existir um acordo contratual entre os empreendedores que estabelece o controlo conjunto sobre a actividade económica da entidade.

63. Uma entidade conjuntamente controlada controla os activos do empreendimento conjunto, assume passivos, suporta gastos, obtém rendimentos e pode celebrar contratos em seu próprio nome e obter fundos para a actividade do

empreendimento conjunto. Cada empreendedor tem direito a uma quota-parte dos resultados da entidade conjuntamente controlada, apesar de algumas entidades conjuntamente controladas também envolverem a partilha de uma parte da produção obtida do empreendimento conjunto.

64. Uma entidade conjuntamente controlada mantém os seus próprios registos contabilísticos e prepara e apresenta demonstrações financeiras da mesma forma que outras entidades em conformidade com o PGC - NIRF.

65. Cada empreendedor contribui geralmente com dinheiro e 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.

Demonstrações financeiras do empreendedor

Consolidação proporcional

66. Quando um empreendimento conjunto assumir a forma de uma entidade conjuntamente controlada, o empreendedor deve reconhecer o seu interesse na entidade conjuntamente controlada através do método de consolidação proporcional ou do método da equivalência patrimonial. Quando for utilizado o método de consolidação proporcional, deve ser usado um dos dois formatos identificados no parágrafo 68.

67. A aplicação da consolidação proporcional significa que o balanço do empreendedor inclui a sua quota-parte dos activos que controla conjuntamente e a sua quota-parte dos passivos pelos quais é conjuntamente responsável. A demonstração dos resultados do empreendedor inclui a sua quota-parte nos rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação da consolidação proporcional são semelhantes aos procedimentos para a consolidação de investimentos em subsidiárias indicados na presente Norma.

68. Podem ser usados formatos diferentes de relato na consolidação proporcional. O empreendedor pode combinar a sua quota-parte em cada um dos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada com os itens semelhantes, linha a linha, nas suas demonstrações financeiras. Como alternativa, o empreendedor pode incluir nas suas demonstrações financeiras linhas de itens separadas relativas à sua quota-parte nos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Ambos os formatos resultam no relato de quantias idênticas de resultados e de cada uma das principais classificações de activos, passivos, rendimentos e gastos, sendo ambos os formatos aceitáveis para as finalidades desta Norma.

69. Independentemente do formato usado não é apropriado compensar quaisquer activos e passivos ou quaisquer rendimentos e gastos, 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.

70. Um empreendedor deve cessar o uso da consolidação proporcional a partir da data em que cesse o controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada.

Equivalência patrimonial

71. Em alternativa à consolidação proporcional, um empreendedor pode reconhecer o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada pelo método da equivalência patrimonial, conforme previsto na presente Norma.

72. Um empreendedor deve cessar o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que cesse o controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada.

Excepções à consolidação proporcional e ao método da equivalência patrimonial

73. Os interesses em entidades conjuntamente controladas que estão classificadas como detidas para venda de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas* devem ser contabilizados de acordo com essa Norma.

74. Quando um interesse numa entidade conjuntamente controlada anteriormente classificada como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, deve ser contabilizado usando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. As demonstrações financeiras relativas aos períodos desde a classificação como detido para venda devem ser ajustadas em conformidade.

75. Quando um investidor deixar de ter controlo conjunto sobre uma entidade, deve reconhecer qualquer investimento remanescente de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* a partir dessa data, desde que a anterior entidade conjuntamente controlada não se torne subsidiária ou associada. Desde a data em que a entidade conjuntamente controlada se torne uma subsidiária de um investidor, o investidor deve contabilizar o seu interesse de acordo com a presente Norma e a *NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais*. Desde a data em que a entidade conjuntamente controlada se torne uma associada de um investidor, o investidor deve contabilizar o seu interesse de acordo com a presente Norma. Aquando da perda do controlo conjunto, o investidor deve mensurar qualquer investimento que tenha retido na anterior entidade conjuntamente controlada pelo justo valor e reconhecer nos resultados qualquer diferença entre:

- (a) o justo valor de qualquer investimento retido e quaisquer quantias recebidas resultantes da alienação da sua quota-parte da entidade conjuntamente controlada; e
- (b) a quantia registada do investimento na data em que o controlo conjunto foi perdido.

76. Quando um investimento deixa de ser uma entidade conjuntamente controlada e é contabilizado de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*, o justo valor do investimento quando deixar de ser uma entidade conjuntamente controlada deve ser considerado como o seu justo valor no reconhecimento no momento inicial de um activo financeiro de acordo com essa Norma.

77. Se um investidor perder o controlo conjunto de uma entidade, o investidor deve contabilizar todas as quantias reconhecidas em capital próprio em relação a essa entidade na mesma base que seria exigido se a entidade conjuntamente controlada tivesse alienado directamente os respectivos activos e passivos. Assim, se qualquer ganho ou perda previamente reconhecido no capital próprio for reclassificado para resultados aquando da alienação dos respectivos activos e passivos, o investidor reclassifica o ganho ou perda de capitais próprios para resultados (como um ajustamento de reclassificação) quando o investidor perder o controlo conjunto da entidade. Por exemplo, se uma entidade conjuntamente controlada tem activos financeiros disponíveis para venda e o investidor perde o

controlo conjunto da entidade, o investidor deve reclassificar para resultados os ganhos ou perdas reconhecidos no capital próprio relacionados com esses activos. Se a quota-parte de interesse numa entidade conjuntamente controlada for reduzida, mas o investimento continuar a ser uma entidade conjuntamente controlada, o investidor deve reclassificar para resultados apenas a quantia proporcional do ganho ou perda previamente reconhecido no capital próprio.

Transacções entre um empreendedor e um empreendimento conjunto

78. Quando um empreendedor contribui ou vende 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 vantagens 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 de qualquer perda quando a contribuição ou venda proporcione prova de uma redução no valor realizável líquido dos activos correntes ou de uma perda por imparidade.

79. Quando um empreendedor compra activos de um empreendimento conjunto, o empreendedor não deve reconhecer a sua parte nos resultados do empreendimento conjunto resultantes da transacção até que revenda os activos a um terceiro independente. Um empreendedor deve reconhecer a sua quota-parte nas perdas resultantes destas transacções da mesma forma que os ganhos, excepto que as perdas devem ser imediatamente reconhecidas quando representem uma redução no valor realizável líquido de activos correntes ou uma perda por imparidade.

Relato de interesses em empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de um investidor

80. Um investidor num empreendimento conjunto que não possua o controlo conjunto deve contabilizar esse investimento de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* ou, se tiver influência significativa no empreendimento conjunto, de acordo com a presente Norma.

Operadores de empreendimentos conjuntos

81. Os operadores ou gestores de um empreendimento conjunto devem contabilizar quaisquer remunerações de acordo com a *NCRF 28 – Rédito*.

DIVULGAÇÕES

Demonstrações financeiras consolidadas

82. As demonstrações financeiras consolidadas devem conter as seguintes divulgações:

- (a) a natureza da relação entre a empresa-mãe e uma subsidiária quando a empresa-mãe não possui, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais de metade do poder de voto;
- (b) os motivos pelos quais a detenção, directa ou indirectamente através de subsidiárias, de mais de metade do poder de voto ou poderes de voto potenciais de uma investida não constitui controlo;
- (c) a data de balanço e o período contabilístico das demonstrações financeiras de uma subsidiária usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas quando essa data e período são diferentes

das usadas nas demonstrações financeiras da empresa-mãe, bem como o motivo para usar uma data de balanço ou período diferentes;

- (d) a natureza e dimensão de qualquer restrição significativa (resultante, por exemplo, de um acordo de financiamento ou de imposições de reguladores) sobre a capacidade de transferência de fundos para a empresa-mãe sob a forma de dividendos ou de reembolso de empréstimos ou adiantamentos;
- (e) um mapa que demonstre os efeitos de quaisquer alterações no interesse participativo da empresa-mãe numa subsidiária que não tenha resultado na perda de controlo atribuível aos detentores de capital da empresa-mãe.
- (f) quando for perdido o controlo de uma subsidiária, a empresa-mãe deve divulgar os ganhos ou perdas, caso existam, reconhecidos de acordo com o parágrafo 23, e:
 - (i) a parte desse ganho ou perda atribuível ao reconhecimento de qualquer investimento retido na anterior subsidiária pelo seu justo valor na data em que o controlo for perdido; e
 - (ii) a linha do item da demonstração dos resultados onde foi reconhecido o ganho ou perda (se não for apresentada separadamente).

83. As demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe devem divulgar:

- (a) que as demonstrações financeiras são demonstrações financeiras individuais;
- (b) se a empresa-mãe prepara ou não demonstrações financeiras consolidadas;
- (c) uma listagem dos investimentos significativos em subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas, incluindo o nome, país da sede ou domicílio, a proporção do interesse participativo e, se diferente, a proporção do poder de voto detido;
- (d) uma descrição do método usado na contabilização dos investimentos identificados na alínea anterior; e
- (e) quais as demonstrações financeiras de um empreendedor com um interesse numa entidade conjuntamente controlada ou um investidor numa associada que são preparadas de acordo com a presente Norma.

Investimentos em associadas

84. Devem ser feitas as seguintes divulgações:

- (a) o justo valor dos investimentos em associadas para os quais sejam publicadas cotações de preços;
- (b) informação financeira sintética das associadas, incluindo as quantias agregadas de activos, passivos, rendimentos e resultados;
- (c) os motivos pelos quais a presunção de que um investidor não tem influência significativa é dirimida se um investidor detém, directa ou indirectamente através de subsidiárias, menos de 20 % dos votos ou do potencial poder de voto da investida, mas conclui que tem influência significativa;
- (d) os motivos pelos quais a presunção de que um investidor tem influência significativa é dirimida se o investidor detém, directa ou indirectamente através de subsidiárias, 20 % ou mais dos votos ou do potencial poder de voto da investida, mas conclui que não tem significativa influência;

- (e) a data de balanço das demonstrações financeiras de uma associada usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial quando essa data ou período são diferentes da data de balanço ou período do investidor, bem como o motivo para o uso de uma data de balanço ou de um período diferentes;
- (f) a natureza e a dimensão de quaisquer restrições significativas (resultantes, por exemplo, de acordos de financiamento ou imposições de reguladores) sobre a capacidade das associadas em transferir fundos para o investidor sob a forma de dividendos ou de reembolsos de empréstimos ou adiantamentos;
- (g) a parte não reconhecida nas perdas de uma associada, para o período e cumulativamente, se um investidor cessou o reconhecimento da sua quota-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 36; e
- (i) informação financeira sintética das associadas, quer individualmente quer em grupo, que não estejam contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial, incluindo as quantias dos activos totais, passivos totais, rendimentos e resultados.

85. Os investimentos em associadas contabilizados pelo método da equivalência patrimonial devem ser classificados como activos não correntes. A parte do investidor nos resultados dessas associadas, e a quantia registada desses investimentos, devem ser divulgadas separadamente. A parte do investidor em quaisquer operações descontinuadas dessas associadas deve também ser divulgada separadamente.

86. A parte do investidor nas alterações reconhecidas directamente no capital próprio da associada deve ser reconhecida directamente no capital próprio do investidor.

87. De acordo com a *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*, o investidor deverá divulgar:

- (a) a sua quota-parte nos passivos contingentes de uma associada assumidos conjuntamente 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.

Interesses em empreendimentos conjuntos

88. Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos seguintes passivos contingentes, separadamente da quantia de outros passivos contingentes, a menos que a probabilidade de perda seja remota:

- (a) quaisquer passivos contingentes que o empreendedor tenha assumido em relação aos seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua quota-parte em cada um dos passivos contingentes que tenham sido assumidos conjuntamente com outros empreendedores;
- (b) a sua quota-parte nos passivos contingentes dos próprios empreendimentos conjuntos pelos quais seja responsável; e
- (c) os passivos contingentes que surjam porque o empreendedor é responsável pelos passivos dos outros empreendedores de um empreendimento conjunto.

89. 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 aos seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua quota-parte nos compromissos de capital que tenham sido assumidos conjuntamente com outros empreendedores; e
- (b) a sua quota-parte dos compromissos de capital dos próprios empreendimentos conjuntos.

90. Um empreendedor deve divulgar uma listagem com a descrição dos interesses em empreendimentos conjuntos significativos e a percentagem de interesse 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.

91. Um empreendedor deve divulgar o método que usa para reconhecer os seus interesses em entidades conjuntamente controladas.

NCRF 21 – Concentrações de actividades empresariais

ÍNDICE	Parágrafos
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-3
IDENTIFICAÇÃO DE UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS	4-6
MÉTODO DA COMPRA	7-40
Identificação da adquirente	8-9
Determinação da data de aquisição	10
Reconhecimento e mensuração dos activos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e de quaisquer interesses minoritários na adquirida	11-25
Reconhecimento e mensuração do <i>goodwill</i> ou do <i>goodwill</i> negativo	26-33
Orientações adicionais para a aplicação do método da compra a casos particulares de concentrações de actividades empresariais	34
Período de mensuração	35-37
Determinação do que faz parte de uma transacção de actividades empresariais	38-40
MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO SUBSEQUENTE	41-45
Direitos readquiridos	42
Passivos contingentes	43
Activos por indemnização	44
Retribuição contingente	45
DIVULGAÇÕES	46-49
OBJECTIVO	

1. O objectivo desta Norma é o de melhorar a relevância, fiabilidade e comparabilidade da informação que é prestada por uma entidade que relata nas suas demonstrações financeiras uma concentração de actividades empresariais e os seus efeitos. Para atingir este objectivo, a presente Norma estabelece os princípios e requisitos de como uma adquirente:

- (a) reconhece e mensura nas suas demonstrações financeiras os activos adquiridos, os passivos assumidos e quaisquer interesses minoritários na adquirida;

- (b) reconhece e mensura o *goodwill* adquirido, ou o *goodwill* negativo apurado, numa concentração de actividades empresariais;
- (c) determina qual a informação a divulgar que permite aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza e os efeitos financeiros de uma concentração de actividades empresariais.

ÂMBITO

2. Esta Norma aplica-se a uma transacção ou acontecimento que cumpre com a definição de uma concentração de actividades empresariais. Uma concentração de actividades empresariais é uma transacção ou outro acontecimento com base no qual uma entidade (a adquirente) obtém o controlo de uma ou mais actividades empresariais (negócios) de outra entidade (a adquirida).

3. Esta Norma não se aplica:

- (a) à constituição de um empreendimento conjunto;
- (b) à aquisição de um activo, ou grupo de activos, que não constitui uma actividade empresarial. Nesses casos a adquirente deve identificar e reconhecer os activos adquiridos individualmente identificáveis, bem como os passivos assumidos. O custo do grupo deve ser imputado aos activos e passivos identificáveis com base nos seus justos valores relativos à data de aquisição. Este tipo de transacções não dá origem a *goodwill*;
- (c) à uma combinação de entidades ou actividades empresariais sob controlo conjunto.

IDENTIFICAÇÃO DE UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

4. Uma entidade deve determinar se uma transacção ou acontecimento é uma concentração de actividades empresariais de acordo com a definição prevista na presente Norma, a qual requer que os activos adquiridos e os passivos assumidos constituam uma actividade empresarial. Caso os activos adquiridos não constituam uma actividade empresarial, a entidade que relata deve contabilizar a transacção ou acontecimento como a aquisição de um activo.

5. Uma adquirente pode obter o controlo de uma adquirida por várias formas como, por exemplo:

- (a) pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros activos (incluindo activos líquidos que constituem uma actividade empresariais);
- (b) pela assunção de passivos;
- (c) pela emissão de instrumentos de capital próprio;
- (d) pela entrega de mais do que um tipo de retribuição; ou
- (e) sem transferência de uma retribuição.

6. Uma concentração de actividades empresariais pode ser estruturada de diversas formas as quais incluem (mas não se limitam) ao seguinte:

- (a) uma ou mais actividades empresariais tornam-se subsidiárias de uma adquirente ou os activos líquidos de uma ou mais actividades empresariais são legalmente integrados por fusão na adquirente;
- (b) uma entidade concentrada transfere os seus activos líquidos, ou os seus detentores de capital transferem os seus interesses, para outra entidade concentrada ou para os seus accionistas;
- (c) todas as entidades concentradas transferem os seus activos líquidos, ou os seus detentores de capital transferem os seus interesses, para outra nova entidade; ou

- (d) um grupo de antigos detentores de capital de uma das entidades concentradas obtém o controlo da entidade concentrada.

MÉTODO DA COMPRA

7. Uma entidade deve contabilizar cada concentração de actividades empresariais aplicando o método da compra o qual exige:

- (a) identificação da adquirente;
- (b) determinação da data de aquisição;
- (c) reconhecimento e mensuração dos activos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e de quaisquer interesses minoritários na adquirida;
- (d) reconhecimento e mensuração do *goodwill* ou do *goodwill* negativo.

Identificação da adquirente

8. Para cada concentração de actividades empresariais, uma das entidades deve ser identificada como a adquirente.

9. Caso não haja uma identificação clara de qual das entidades concentradas é a adquirente, devem ser avaliados os seguintes factores:

- (a) numa concentração de actividades empresariais concretizada essencialmente pela transferência de caixa ou outros activos, ou pela assunção de passivos, a adquirente é geralmente a entidade que transfere o dinheiro ou outros activos ou assume os passivos.
- (b) numa concentração de actividades empresariais concretizada essencialmente pela venda de interesses no capital (isto é, participações sociais), a adquirente é geralmente a entidade que emite os seus interesses de capital.
- (c) Adicionalmente, devem ser considerados outros factores e circunstâncias pertinentes na identificação da adquirente como, por exemplo:
 - (i) os direitos de voto relativos (a cada entidade concentrada) após a concentração de actividades empresariais. A adquirente é geralmente a entidade cujos detentores (como um grupo) retenham ou recebam a parte mais significativa dos direitos de voto da entidade concentrada;
 - (ii) a existência de votos de interesses minoritários significativos na entidade combinada se nenhum detentor de capital (por exemplo, accionista) ou grupo organizado de detentores de capital tiverem direitos de voto significativos. A adquirente é geralmente a entidade cujo detentor de capital individual, ou grupo organizado de detentores de capital, detenha o maior dos direitos de voto minoritários na entidade combinada;
 - (iii) a composição do órgão de gestão da entidade combinada. A adquirente é geralmente a entidade cujos detentores têm o poder de eleger, nomear ou remover a maioria dos membros do órgão de gestão da entidade combinada;
 - (iv) a composição dos administradores e gestores sénior da entidade combinada. A adquirente é geralmente a entidade cujos membros do anterior órgão de gestão dominem a gestão da entidade combinada;

- (v) as condições de troca dos interesses de capital. A adquirente é geralmente a entidade que paga um prémio acima do justo valor dos interesses de capital (antes da concentração) das outras entidades combinadas.

- (d) A adquirente é geralmente a entidade cuja dimensão relativa (medida, por exemplo, pelos activos, réditos ou resultados) é significativamente maior do que a dimensão das restantes entidades.

Determinação da data de aquisição

10. A adquirente deve identificar a data de aquisição, a qual representa a data em que a entidade adquiriu o controlo da adquirida. A data de aquisição é geralmente a data em que a adquirente transfere legalmente a retribuição, adquire os activos e assume os passivos da adquirida.

Reconhecimento e mensuração dos activos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e de quaisquer interesses minoritários na adquirida

Princípio de reconhecimento

11. Na data de aquisição o adquirente deve reconhecer, separadamente do *goodwill*, os activos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e quaisquer interesses minoritários na adquirida. O reconhecimento dos activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos encontra-se especificamente previsto nos parágrafos 12 a 25 seguintes.

Condições de reconhecimento

12. Para que os activos adquiridos e passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais se qualifiquem para reconhecimento deverão cumprir, na data de aquisição, com as definições de activos e passivos previstas no Quadro Conceptual.

13. A aplicação pelo adquirente do princípio de reconhecimento e respectivas condições pode resultar no reconhecimento de alguns activos e passivos que a adquirida não tinha reconhecido como activos ou passivos nas suas demonstrações financeiras, como é o caso, por exemplo, alguns activos intangíveis (como marcas ou patentes) que a adquirida reconheceu como activos por terem sido gerados internamente. As alíneas seguintes proporcionam alguma orientação sobre o reconhecimento de locações operacionais e activos intangíveis:

(a) Locações operacionais

A adquirente não reconhece quaisquer activos ou passivos relacionados com locações operacionais em que a adquirida seja locatária excepto nas seguintes circunstâncias:

A adquirente deve determinar se os termos de cada locação operacional em que a adquirida seja locatária são favoráveis ou desfavoráveis. A adquirente reconhece um activo intangível se os termos de uma locação operacional forem favoráveis relativamente às condições de mercado e um passivo se os termos forem desfavoráveis relativamente às condições de mercado.

(b) Activos intangíveis

A adquirente reconhece, separadamente do *goodwill*, os activos intangíveis identificáveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais.

Numa concentração de actividades empresariais, uma adquirente pode readquirir um direito que tinha anteriormente concedido à adquirida para usar um ou mais activos reconhecidos, ou não reconhecidos, da adquirente. Um direito readquirido é um activo intangível identificável que a adquirente reconhece separadamente do *goodwill*. Se os termos do contrato que dá origem à reacquirição de direitos forem favoráveis ou desfavoráveis relativamente a transacções correntes de mercado para itens semelhantes, a adquirente reconhece um ganho ou perda da liquidação.

Classificação ou designação de activos identificáveis adquiridos e passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais

14. Na data de aquisição, a adquirente deve classificar ou designar os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos conforme seja necessário para aplicar outra Norma subsequentemente. A adquirente deve efectuar essas classificações ou designações com base nos termos contratuais, condições económicas, políticas operacionais ou contabilísticas e outras condições pertinentes que existam na data de aquisição.

15. O princípio do parágrafo anterior aplica-se excepto quanto à classificação de uma locação como locação operacional ou locação financeira. A adquirente deve classificar esses contratos com base nos termos contratuais e outros factores no início do contrato (ou, se os termos do contrato tiverem sido alterados de forma a que alterassem a sua classificação, na data dessa alteração, que poderá ser a data de aquisição).

Princípio de mensuração

16. A adquirente deve mensurar os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores na data de aquisição.

17. Na mensuração do justo valor de um activo na data de aquisição que seja objecto de uma locação operacional na qual a adquirente é o locatário, a adquirente toma em consideração os termos da locação. Nestas circunstâncias, a adquirente não reconhece um activo ou passivo separado relativamente a uma locação operacional que seja favorável ou desfavorável quando comparada com as condições de mercado.

18. Para cada concentração de actividades empresariais, a adquirente deve mensurar quaisquer interesses minoritários na adquirida pelo seu justo valor ou pela parte proporcional dos interesses minoritários nos activos líquidos identificáveis da adquirida.

Excepções aos princípios de mensuração ou de reconhecimento

Excepções ao princípio de reconhecimento

Passivos contingentes

19. A adquirente deve reconhecer na data de aquisição um passivo contingente assumido numa concentração empresarial quando se tratar de uma obrigação presente resultante de acontecimentos passados e o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Desta forma, contrariamente ao previsto na *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*, a adquirente reconhece um passivo contingente assumido numa concentração de actividades empresariais na data da aquisição mesmo que não seja provável que é exigida a saída de recursos incorporando benefícios económicos para liquidar a obrigação.

Excepções a ambos os princípios (de reconhecimento e mensuração)

Impostos sobre o rendimento

20. A adquirente deve reconhecer um activo ou passivo por impostos diferidos com origem nos activos adquiridos e passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais de acordo com a *NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos*.

21. A adquirente deve contabilizar todos os efeitos fiscais potenciais das diferenças temporárias ou reportes fiscais de uma adquirente que existam à data de aquisição, ou surjam como resultado da aquisição, de acordo com aquela mesma Norma.

Benefícios dos empregados

22. A adquirente deve reconhecer e mensurar um passivo (ou activo, caso exista) relacionado com os benefícios dos empregados da adquirida de acordo com a *NCRF 19 – Benefícios dos empregados*.

Activos por indemnização

23. O vendedor numa concentração de actividades empresariais pode indemnizar contratualmente o adquirente pelo resultado final de uma contingência ou incerteza relacionada com parte ou a totalidade de um activo ou passivo específico. Quando tal acontece, o adquirente obtém um activo por indemnização. O adquirente deve reconhecer um activo por indemnização no mesmo momento em que reconhece o item indemnizado, e mensurá-lo na mesma base que o item indemnizado, sujeito à necessidade de uma avaliação de um ajustamento para créditos incobráveis. Desta forma, se a indemnização estiver relacionada com um activo ou passivo reconhecido na data de aquisição e mensurado pelo justo valor na data de aquisição, o adquirente deve reconhecer o activo por indemnização na data de aquisição mensurado pelo seu justo valor na data de aquisição. Para um activo por indemnização mensurado pelo justo valor, os efeitos das incertezas acerca dos fluxos de caixa futuros que resultam da avaliação da cobrabilidade são incluídos na mensuração do justo valor pelo que não é necessário proceder a avaliações adicionais quanto a esta matéria.

Excepções ao princípio de mensuração

Direitos readquiridos

24. A adquirente deve mensurar o valor de um direito readquirido reconhecido como um activo intangível na base do prazo contratual remanescente do respectivo contrato, independentemente dos participantes do mercado poderem considerar renovações contratuais potenciais na determinação do justo valor.

Activos detidos para venda

25. A adquirente deve mensurar um activo não corrente adquirido (ou grupo para alienação) que é classificado como detido para venda na data de aquisição, de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas* pelo justo valor menos os custos de vender de acordo com essa Norma.

Reconhecimento e mensuração do *goodwill* ou do *goodwill* negativo

26. O adquirente deve reconhecer o *goodwill* na data de aquisição e mensurá-lo como o excesso:

- (a) do somatório
 - (i) da retribuição transferida mensurada de acordo com a presente Norma, a qual geralmente exige a mensuração pelo justo valor na data de aquisição;
 - (ii) mais a quantia de quaisquer interesses minoritários na adquirida mensurada de acordo com a presente Norma; e
 - (iii) mais o justo valor, na data de aquisição, dos anteriores interesses de capital próprio da adquirente na adquirida, no caso de se tratar de uma concentração de actividades empresariais efectuada por fases.
- (b) sobre o valor líquido dos activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos, mensurados de acordo com a presente Norma na data de aquisição.

27. Numa concentração de actividades empresariais em que o adquirente e a adquirida (ou os seus anteriores detentores de capital) apenas trocam interesses de capital, o justo valor na data de aquisição dos interesses de capital da adquirida podem ser mais fiavelmente mensuráveis do que o justo valor na data de aquisição dos interesses de capital da adquirente. Se tal ocorrer, o adquirente deve determinar a quantia de *goodwill* utilizando o justo valor dos interesses de capital da adquirente na data de aquisição, em vez do justo valor dos interesses de capital transferidos. Para determinar a quantia de *goodwill* numa concentração de actividades empresariais na qual não é transferida qualquer retribuição, a adquirente deve usar o justo valor na data de aquisição dos seus interesses na adquirida apurado através de uma técnica de avaliação, em vez do justo valor na data de aquisição da retribuição transferida.

Goodwill negativo

28. Ocasionalmente, uma adquirente realiza aquisições que são concentrações empresariais cuja quantia da alínea (b) do parágrafo 26 excede a quantia da alínea (a) do mesmo parágrafo, isto é, cuja quantia do justo valor dos activos adquiridos e dos passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais excede a retribuição paga por esses activos e passivos. Quando se conclui pela existência desse excesso (*goodwill* negativo), a adquirente deve reconhecer o respectivo ganho nos resultados na data de aquisição.

29. Antes de reconhecer um ganho numa aquisição com *goodwill* negativo, a adquirente deve reverificar se identificou correctamente todos os activos adquiridos e todos os passivos assumidos e reconhecer quaisquer activos ou passivos adicionais identificados nessa revisão. A adquirente deve então rever os procedimentos usados para mensurar as quantias cujo reconhecimento na data de aquisição é exigido pela presente Norma em relação a todas as situações seguintes:

- (a) activos identificáveis adquiridos e passivos assumidos;
- (b) interesses minoritários na adquirida;
- (c) interesse de capital anterior da adquirente na adquirida no caso de concentrações de actividades empresariais por fases;
- (d) retribuição transferida.

O objectivo desta revisão é de garantir que as mensurações reflectem adequadamente a consideração de toda a informação disponível na data de aquisição.

Retribuição transferida

30. A retribuição transferida numa concentração de actividades empresariais deve ser mensurada pelo justo valor, o qual deve ser calculado como a soma dos justos valores dos activos transferidos pela adquirente, os passivos assumidos pela adquirente em relação a anteriores accionistas da adquirida e os interesses de capital emitidos pela adquirente.

31. A retribuição transferida pode incluir activos ou passivos da adquirente cujas quantias registadas diferem dos seus justos valores na data de aquisição. Nesta situação, a adquirente deve remensurar os activos ou passivos transferidos para os seus justos valores na data de aquisição e reconhecer os respectivos ganhos ou perdas, caso existam, nos resultados. Contudo, por vezes os activos ou passivos transferidos permanecem na entidade combinada após a concentração de actividades empresariais e a adquirente, consequentemente, retém o respectivo controlo. Neste caso, a adquirente deve mensurar esses activos e passivos pelas suas quantias registadas imediatamente antes da data de aquisição e não deve reconhecer qualquer ganho ou perda nos resultados associados aos activos que controla quer antes quer após a concentração de actividades empresariais.

Retribuição contingente

32. A adquirente deve reconhecer o justo valor na data de aquisição da retribuição contingente como uma parte da retribuição transferida em troca da adquirida.

33. A adquirente deve classificar uma obrigação para pagar uma retribuição contingente como um passivo ou como capital próprio com base nas definições de instrumento de capital próprio ou passivo financeiro previstos na *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*, ou outra Norma aplicável. A adquirente deve classificar como um activo o direito a receber uma retribuição transferida anteriormente se estiverem cumpridas determinadas condições, tal como tratado nesta Norma.

Orientações adicionais para a aplicação do método da compra a casos particulares de concentrações de actividades empresariais

Concentração de actividades empresariais efectuada por fases

34. Numa concentração de actividades empresariais efectuada por fases, a adquirente deve remensurar o seu anterior interesse de capital na adquirida pelo justo valor na data de aquisição e reconhecer o resultante ganho ou perda em resultados. Quando, em períodos de relato anteriores, a adquirente reconheceu alterações no valor dos seus interesses de capital da adquirida no capital próprio, essa quantia deve ser reconhecida na mesma base que seria exigido se a adquirente tivesse alienado directamente um interesse de capital anterior.

Período de mensuração

35. Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais não estiver finalizada no final do período de relato em que a concentração ocorre, a adquirente deve relatar nas suas demonstrações financeiras as quantias provisórias dos itens para os quais a contabilização não está finalizada. Durante o período de mensuração, a adquirente deve ajustar retrospectivamente as quantias provisórias reconhecidas na data de aquisição para reflectir nova informação obtida sobre factos e circunstâncias que existiam na data de aquisição que, se

fosse conhecida, teria afectado a mensuração das quantias reconhecidas nessa data. Durante o período de mensuração, a adquirente deve reconhecer activos ou passivos adicionais se a nova informação tiver sido obtida acerca de factos e circunstâncias que existiam na data de aquisição que, se fosse conhecida, teria resultado no reconhecimento de tais activos e passivos nessa data. O período de mensuração termina assim que a adquirente receba a informação que procurava acerca dos factos e circunstâncias que existiam na data de aquisição ou toma conhecimento que não é possível obter informação adicional. Em qualquer circunstância, o período de mensuração não deve exceder um ano após a data de aquisição.

36. Durante o período de mensuração, a adquirente deve reconhecer todos os ajustamentos às quantias provisórias como se a contabilização da concentração de actividades empresariais tivesse sido finalizada na data de aquisição. Assim, a adquirente deve rever a informação comparativa dos períodos anteriores apresentados nas demonstrações financeiras conforme necessário, incluindo quaisquer alterações nas amortizações ou outros efeitos reconhecidos aquando da finalização da contabilização inicial.

37. Após terminar o período de mensuração, a adquirente apenas pode rever a contabilização de uma concentração de actividades empresariais para corrigir um erro de acordo com a *NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*.

Determinação do que faz parte de uma transacção de actividades empresariais

38. A adquirente e a adquirida podem ter uma relação anterior ou um acordo prévio, antes do início das negociações da concentração de actividades empresariais, ou podem entrar num acordo durante as negociações que é separado da concentração de actividades empresariais. Em qualquer das situações, a adquirente deve identificar quaisquer quantias que não fazem parte do que a adquirente e a adquirida (ou os anteriores detentores de capital) trocaram na concentração de actividades empresariais. A adquirente deve reconhecer, como parte da aplicação do método de compra, apenas a retribuição transferida para a adquirida e os activos adquiridos e os passivos assumidos em troca da adquirida. As transacções separadas devem ser contabilizadas de acordo com as Normas relevantes.

39. Quando uma concentração de actividades empresariais regulariza, de facto, uma relação pré-existente, a adquirente reconhece um ganho ou perda, mensurado da seguinte forma:

- (a) no caso de uma relação não contratual, pelo justo valor;
- (b) no caso de uma relação contratual pela menor das seguintes quantias:
 - (i) a quantia pela qual o contrato é favorável ou desfavorável, sob a perspectiva da adquirente, quando comparado com condições correntes de mercado para transacções semelhantes;
 - (ii) a quantia de quaisquer condição de regularização previstas no contrato em favor da contraparte para a qual o contrato é desfavorável.

Caso (ii) seja menor do que (i), a diferença é incluída como uma parte da contabilização da concentração de actividades empresariais.

Custos relacionados com a aquisição

40. A adquirente deve contabilizar os custos relacionados com a aquisição como gastos no período em que são suportados

e os serviços recebidos, sem excepções. Os custos de emissão de instrumentos de dívida ou de capital devem ser reconhecidos de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO SUBSEQUENTE

41. De uma forma geral, uma adquirente deve mensurar e contabilizar subsequentemente os activos adquiridos, os passivos assumidos e os instrumentos de capital emitidos numa concentração de actividades empresariais de acordo com outras Normas aplicáveis a cada um desses itens, dependendo da sua natureza. Contudo, a presente Norma proporciona orientação quanto à mensuração e contabilização subsequente de alguns activos adquiridos, passivos assumidos e instrumentos de capital emitidos numa concentração de actividades empresariais como nos casos de direitos readquiridos, passivos contingentes, activos por indemnização e retribuição contingente.

Direitos readquiridos

42. Um direito readquirido reconhecido como um activo intangível deve ser amortizado durante o período contratual remanescente do contrato em que o direito foi concedido. Uma adquirente que, subsequentemente, venda um direito readquirido a um terceiro deve incluir a quantia registada do activo intangível na determinação do ganho ou perda na venda.

Passivos contingentes

43. Após o reconhecimento no momento inicial, e até que o passivo seja liquidado ou cancelado, ou expirar, a adquirente deve mensurar um passivo contingente reconhecido numa concentração de actividades empresariais como a maior quantia entre:

- (a) a quantia que teria sido reconhecida de acordo com a *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*; e
- (b) a quantia inicialmente reconhecida menos, se apropriado, a amortização acumulada reconhecida de acordo com a *NCRF 28 – Rédito*.

Este requisito não se aplica a contratos contabilizados em conformidade com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

Activos por indemnização

44. No final de cada período de relato subsequente, a adquirente deve mensurar um activo por indemnização reconhecido à data de aquisição na mesma base que o activo ou passivo indemnizado, sujeito a quaisquer limitações contratuais na sua quantia e, para um activo por indemnização que não seja subsequentemente mensurado pelo justo valor, a avaliação do órgão de gestão sobre a sua recuperabilidade. A adquirente deve anular o reconhecimento do activo por indemnização apenas quando este for reembolsado, vendido ou tenha perdido o seu direito.

Retribuição contingente

45. Algumas alterações no justo valor da retribuição contingente que a adquirente reconhece após a data de aquisição podem ser resultantes de informação adicional que a adquirente obteve após essa data sobre factos e circunstâncias que existiam na data de aquisição. Esses ajustamentos são ajustamentos do período de mensuração de acordo com os parágrafos 16 e 18. Contudo, alterações resultantes de acontecimentos após a data

de aquisição não são ajustamentos do período de mensuração. A adquirente deve contabilizar as alterações no justo valor da retribuição contingente que não sejam ajustamentos do período de mensuração da seguinte forma:

- (a) a retribuição contingente classificada como capital próprio não deve ser remensurada e a sua liquidação subsequente deve ser contabilizada em capitais próprios;
- (b) a retribuição contingente classificada como um activo ou um passivo que:
 - (i) é um instrumento financeiro e se encontra dentro do âmbito da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* deve ser mensurada pelo justo valor, com quaisquer ganhos ou perdas reconhecidos nos resultados ou no capital próprio de acordo com essa Norma;
 - (ii) não está dentro do âmbito da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros* deve ser contabilizada de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos* ou outra Norma, conforme seja apropriado.

DIVULGAÇÕES

46. A adquirente deve divulgar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro de uma concentração de actividades empresariais que ocorra quer durante o período de relato corrente, quer após o fim do período corrente mas antes de as demonstrações financeiras estarem autorizadas para emissão.

47. A informação a ser divulgada nas demonstrações financeiras prevista no parágrafo precedente inclui, para cada concentração de actividades empresariais que ocorra durante o período de relato:

- (a) o nome e descrição da adquirida;
- (b) a data de aquisição;
- (c) a percentagem de interesses de capital com direito a voto adquiridos;
- (d) os motivos principais para a concentração de actividades empresariais e uma descrição de como a adquirente obteve o controlo da adquirida;
- (e) uma descrição qualitativa dos factores que levaram ao reconhecimento de *goodwill*;
- (f) o justo valor na data de aquisição da retribuição total transferida e o justo valor na data de aquisição de cada tipo de retribuição, tais como:
 - (i) dinheiro;
 - (ii) outros activos tangíveis ou intangíveis;
 - (iii) passivos assumidos ; e
 - (iv) interesses de capital da adquirente, incluindo o número de instrumentos ou interesses emitidos ou a emitir e o método de determinação do respectivo justo valor.
- (g) para acordos com retribuição contingente e activos por indemnização:
 - (i) a quantia reconhecida na data de aquisição;
 - (ii) uma descrição do acordo e a base de determinação da quantia do pagamento; e
 - (iii) uma estimativa do intervalo de valores (não descontados) ou, se tal não for possível, o facto e os motivos pelos quais não é possível determinar o intervalo. Se o montante máximo for ilimitado, a adquirente divulga tal facto.

(h) para contas a receber adquiridas:

- (i) o justo valor das contas a receber;
- (ii) o valor bruto das quantias contratuais a receber;
- (iii) a melhor estimativa dos fluxos de caixa contratuais que não se espera receber, à data de aquisição.

As divulgações devem ser apresentadas por classe de contas a receber, tais como empréstimos e locações financeiras, entre outras.

- (i) os montantes reconhecidos das principais classes de activos adquiridos e passivos assumidos na data de aquisição;
- (j) quando não tiver sido reconhecido um passivo contingente pelo facto do seu justo valor não poder ser mensurado com fiabilidade, a adquirente divulga os motivos pelos quais o passivo não pode ser mensurado com fiabilidade;
- (k) o montante total do *goodwill* dedutível para efeitos fiscais;
- (l) relativamente a transacções reconhecidas separadamente da aquisição de activos e assunção de passivos:
 - (i) uma descrição de cada transacção;
 - (ii) a forma como a adquirente contabilizou cada transacção;
 - (iii) os montantes reconhecidos para cada transacção e a rubrica das demonstrações financeiras nas quais os montantes estão reconhecidos; e
 - (iv) quando a transacção é a regularização de uma relação pré-existente, o método usado para determinar o montante dessa regularização.
- (m) as divulgações da alínea anterior devem incluir o montante dos custos relacionados com a aquisição e, separadamente, a quantia desses custos reconhecidos como gastos e a rubrica da demonstração dos resultados onde estão reconhecidos. Devem ser igualmente divulgados os custos de emissão não reconhecidos como gasto e a forma como foram reconhecidos;
- (n) no caso da existência de *goodwill* negativo:
 - (i) o montante de qualquer ganho reconhecido e a rubrica da demonstração dos resultados em que o ganho foi reconhecido; e
 - (ii) uma descrição dos motivos pelos quais a transacção originou um ganho.
- (o) para cada concentração de actividades empresariais em que a adquirente detenha menos de 100% de participação na adquirida na data de aquisição:
 - (i) o montante de interesses minoritários na adquirida reconhecidos na data de aquisição e as respectivas bases de mensuração;
 - (ii) para cada interesse minoritário numa adquirida mensurado pelo justo valor, as técnicas de avaliação e *inputs* chave do modelo usados na determinação do justo valor.
- (p) numa concentração de actividades empresariais efectuada por fases:
 - (i) o justo valor da participação na adquirida detida pela adquirente imediatamente antes da data de aquisição;

(ii) o montante de qualquer ganho ou perda reconhecido como resultado da remensuração para o justo valor da participação na adquirida detida pela adquirente antes da concentração de actividades empresariais e a rubrica da demonstração dos resultados na qual o ganho ou perda foi reconhecido.

(q) a seguinte informação adicional:

- (i) as quantias de rédito e dos resultados da adquirida desde a data de aquisição incluídos na demonstração consolidada dos resultados; e
- (ii) o rédito e os resultados da entidade combinada no período corrente como se a data de aquisição de todas as concentrações de actividades empresariais durante o ano tivessem ocorrido no início do período anual de relato.

Se for impraticável divulgar qualquer uma da informação exigida por este parágrafo, a adquirente divulga tal facto e explica os respectivos motivos.

A informação a ser divulgada nos termos deste parágrafo é igualmente exigida para concentrações de actividades empresariais cuja data de aquisição tenha ocorrido após o fim do período mas antes que as demonstrações financeiras tenham sido autorizadas para emissão.

48. A adquirente deve divulgar informação que permita os utilizadores das demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros dos ajustamentos reconhecidos no período de relato corrente que se relacionem com uma concentração de actividades empresariais que ocorreu no período ou períodos de relato anteriores.

49. A informação a ser divulgada nas demonstrações financeiras prevista no parágrafo precedente inclui, para cada concentração de actividades empresariais significativa:

(a) quando a contabilização de uma concentração de actividades empresariais não estiver finalizada para activos, passivos, interesses minoritários específicos e as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras para a concentração de actividades empresariais tiverem sido determinadas provisoriamente:

- (i) os motivos pelos quais a contabilização inicial da concentração de actividades empresariais não está finalizada;
- (ii) os activos, passivos, interesses de capital para os quais a contabilização inicial não está finalizada;
- (iii) a natureza e montante de qualquer ajustamentos de mensuração do período reconhecidos durante o período.

(b) para cada período de relato após a data de aquisição e até que a entidade obtenha, venda, ou perca o direito a uma retribuição contingente, ou até que a entidade liquide um passivo contingente ou este passivo seja cancelado ou expirar:

- (i) quaisquer alterações nas quantias reconhecidas;
- (ii) quaisquer alterações nas possibilidades de desfecho (não descontadas) e os motivos para tais alterações;
- (iii) as técnicas de avaliação e *inputs* chave do modelo usado para mensurar a retribuição contingente.

(c) para passivos contingentes reconhecidos numa concentração de actividades empresariais, a adquirente divulga a informação exigida na *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes* para cada classe de provisões;

(d) uma reconciliação da quantia registada do *goodwill* no início e no fim do período de relato demonstrando separadamente:

- (i) o valor bruto das perdas por imparidade acumuladas no início do período;
- (ii) o *goodwill* adicional reconhecido durante o período, excepto o *goodwill* incluído num grupo de alienação que, na aquisição, cumpra com os critérios de classificação como detido para venda de acordo com *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*;
- (iii) ajustamentos resultantes de reconhecimentos subsequentes de activos por impostos diferidos durante o período;
- (iv) o *goodwill* incluído num grupo classificado como detido para venda de acordo com a *NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas* e o *goodwill* cujo reconhecimento foi anulado durante o período que não tenha sido anteriormente incluído num grupo de alienação classificado como detido para venda;
- (v) perdas por imparidade reconhecidas durante o período de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*;
- (vi) diferenças de câmbio líquidas do período;
- (vii) quaisquer outras alterações na quantia registada durante o período;
- (viii) o valor bruto e acumulado de perdas por imparidade no final do período.

(e) o montante, e respectiva explicação, de qualquer ganho ou perda reconhecido durante o período que, cumulativamente:

- (i) se relacione com activos adquiridos ou passivos assumidos identificáveis numa concentração de actividades empresariais quer tenha sido efectuada no período corrente quer em período anterior; e
- (ii) seja de uma dimensão, natureza ou incidência tal cuja divulgação seja relevante para a compreensão das demonstrações financeiras da entidade combinada.

NCRF 22 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

ÍNDICE	Parágrafos
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-3
CLASSIFICAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES COMO DETIDOS PARA VENDA	4-6
Activos não correntes que estão para ser abandonados	6
MENSURAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES CLASSIFICADOS COMO DETIDOS PARA VENDA	7-12
Mensuração de um activo não corrente	7-8

Reconhecimento e reversão de perdas por imparidade	9-10
Alterações num plano de venda.....	11-12
APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO	13-17
Apresentação de unidades operacionais descontinua- nuadas	14
Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação	15
Apresentação de um activo não corrente classificado como detido para venda	16
Divulgações adicionais	17

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer procedimentos para a contabilização de activos detidos para venda, e a apresentação e divulgação de unidades operacionais descontinuadas. Em particular, a presente Norma exige que:

- (a) os activos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam mensurados pelo menor valor entre a quantia registada e o justo valor menos os custos de vender;
- (b) cesse a amortização dos activos classificados como detidos para venda; e
- (c) os activos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam apresentados separadamente no balanço e que os resultados das unidades operacionais descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração dos resultados.

ÂMBITO

2. Esta Norma aplica-se a todos os activos não correntes detidos para venda de uma entidade. Para efeitos desta Norma a referência a activos não correntes detidos para venda é extensiva a grupos de activos para alienação.

3. Os requisitos de mensuração da presente Norma não se aplicam aos seguintes activos (individuais ou grupos de activos) cobertos por outras Normas:

- (a) activos por impostos diferidos (*NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos*);
- (b) activos resultantes de benefícios dos empregados (*NCRF 19 – Benefícios dos Empregados*);
- (c) activos financeiros no âmbito da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*;
- (d) activos não correntes contabilizados de acordo com o modelo do justo valor de acordo com a *NCRF 16 – Activos tangíveis de investimento*;
- (e) activos não correntes mensurados pelo justo valor menos os custos estimados do ponto de venda de acordo com a *NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos*.

CLASSIFICAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES COMO DETIDOS PARA VENDA

4. Uma entidade deve classificar um activo não corrente como detido para venda quando a sua quantia registada for recuperada essencialmente através de uma transacção de venda em vez de uso continuado.

5. Para cumprir com os requisitos de classificação, uma entidade deve garantir que:

- (a) o activo está disponível para venda imediata na sua condição actual sujeito apenas aos termos que são habituais e costumeiros para vendas de tais activos;
- (b) a venda do activo é altamente provável. Para isso, o órgão de gestão deve ter um plano de compromissos para vender o activo, e deve ter sido iniciado um programa activo para localizar um comprador e concluir o plano. Adicionalmente, deve esperar-se que a venda é concluída no prazo de um ano após a data da classificação.

Activos não correntes que estão para ser abandonados

6. Uma entidade não deve classificar como activo não corrente detido para venda um activo não corrente que está para ser abandonado. Isto porque a quantia registada desse activo será recuperada principalmente através de uso continuado.

MENSURAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES CLASSIFICADOS COMO DETIDOS PARA VENDA

Mensuração de um activo não corrente

7. Uma entidade deve mensurar um activo não corrente classificado como detido para venda pelo menor valor entre a sua quantia registada e o justo valor menos os custos de vender.

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

Reconhecimento e reversão de perdas por imparidade

9. Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do activo para o justo valor menos os custos de vender. A perda por imparidade (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo para alienação deve reduzir (ou aumentar) a quantia registada dos activos não correntes do grupo que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração da presente Norma, nos termos semelhantes aos exigidos na *NCRF 18 – Imparidade de activos*.

10. Uma entidade não deve 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

11. Se uma entidade classificou um activo como detido para venda mas os critérios para tal classificação já não estão satisfeitos, a entidade deve cessar de classificar o activo como detido para venda.

12. A entidade deve mensurar um activo não corrente que deixe de classificar como detido para venda pela quantia mais baixa entre:

- (a) a sua quantia reconhecida antes de o activo ser classificado como detido para venda, ajustada de qualquer amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o activo não tivesse sido classificado como detido para venda; e
- (b) a sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

13. Uma entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros das unidades operacionais descontinuadas e das alienações de activos não correntes.

Apresentação de unidades operacionais descontinuadas

14. Uma entidade deve divulgar:

- (a) uma quantia única na demonstração dos resultados compreendendo o total:
 - (i) dos resultados após impostos das unidades operacionais descontinuadas, e
 - (ii) o ganhos ou a perda após impostos reconhecidos na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender ou na alienação de activos que fazem parte da operação descontinuada.
- (b) uma análise da quantia referida na alínea (a), compreendendo:
 - (i) o rédito, gastos e resultados antes de impostos das unidades operacionais descontinuadas;
 - (ii) o gasto de imposto sobre o rendimento respectivo conforme exigido pela *NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos*;
 - (iii) o ganho ou a perda reconhecidos na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender ou na alienação dos activos que fazem parte da operação descontinuada.
- (c) os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às actividades operacionais, de investimento e de financiamento de unidades operacionais descontinuadas. Estas divulgações podem ser apresentadas ou nas notas ou na demonstração de fluxos de caixa;
- (d) a quantia do rédito proveniente de unidades operacionais em continuação e de unidades operacionais descontinuadas atribuíveis aos detentores de capital da empresa-mãe.

Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação

15. Qualquer ganho ou perda resultante da remensuração de um activo não corrente 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 classificado como detido para venda

16. 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 dos 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 entre si nem apresentados como uma única quantia. Uma entidade deve também apresentar separadamente qualquer rendimento ou gasto acumulado reconhecido directamente no capital próprio relacionados com um activo não corrente classificado como detido para venda.

Divulgações adicionais

17. Uma entidade deve divulgar a seguinte informação nas notas do período em que o activo não corrente foi, ou classificado como detido para venda, ou vendido:

- (a) uma descrição do activo não corrente;
- (b) uma descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou dos factos e circunstâncias que conduziram à alienação esperada, e a forma e momento esperados para essa alienação;
- (c) o ganho ou perda reconhecido de acordo com o parágrafo 9 e, se não for apresentado separadamente na demonstração dos resultados, a rubrica da demonstração dos resultados que inclui esse ganho ou perda;
- (d) se aplicável, o segmento em que o activo não corrente está apresentado de acordo com a *NCRF 7 – Relato por segmentos*.

NCRF 23 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio

<i>ÍNDICE</i>	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1-2
ÂMBITO	3-5
DESENVOLVIMENTO DE ALGUNS CONCEITOS	6-12
Moeda funcional	6-10
Investimento líquido numa unidade operacional no estrangeiro	11
Itens monetários	12
RESUMO DA ABORDAGEM EXIGIDA POR ESTA NORMA	13-15
RELATO DE TRANSACÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA NA MOEDA FUNCIONAL	16-25
Reconhecimento no momento inicial	16-18
Relato à data de cada balanço	19-21
Reconhecimento de diferenças de câmbio	22-24
Alterações na moeda funcional	25
USO DE UMA MOEDA DE APRESENTAÇÃO DIFERENTE DA MOEDA FUNCIONAL	26-35
Transposição para a moeda de apresentação	26-27
Transposição de uma unidade operacional no estrangeiro	28-30
Alienação integral ou parcial de uma unidade operacional no estrangeiro	31-35
EFEITOS FISCAIS DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO ..	36
DIVULGAÇÕES	37-40
OBJECTIVO	

1. Uma entidade pode exercer actividades no estrangeiro sob duas formas. Pode ter transacções em moedas estrangeiras ou pode ter unidades operacionais no estrangeiro. Adicionalmente, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda estrangeira. O objectivo desta Norma é o de estabelecer regras para a inclusão de transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais no estrangeiro nas demonstrações financeiras de uma entidade e para a transposição de demonstrações financeiras numa moeda de apresentação.

2. As principais questões subjacentes prendem-se com o seguinte:

- (a) que taxa ou taxas de câmbio usar; e
- (b) como relatar os efeitos das alterações nas taxas de câmbio nas demonstrações financeiras.

ÂMBITO

3. Esta Norma deve ser aplicada:

- (a) na contabilização de transacções e saldos em moedas estrangeiras;
- (b) na transposição dos resultados e da posição financeira de unidades operacionais no estrangeiro que são incluídas nas demonstrações financeiras da entidade por via da consolidação integral, da consolidação proporcional ou do método de equivalência patrimonial; e
- (c) na transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade para uma moeda de apresentação.

4. Esta Norma não deve ser aplicada:

- (a) na contabilização de transacções e saldos em moedas estrangeiras de derivados que caíam no âmbito da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*;
- (b) na contabilização de instrumentos de cobertura de itens em moeda estrangeira, incluindo a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional no estrangeiro à qual se aplica também a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*;
- (c) na apresentação, numa demonstração de fluxos de caixa, dos fluxos resultantes de transacções numa moeda estrangeira e na transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional no estrangeiro (ver *NCRF 2 – Demonstrações de fluxos de caixa*).

5. Para efeitos desta Norma:

- (a) Moeda funcional é a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera.
- (b) Moeda estrangeira é uma moeda que não é a moeda funcional da entidade.
- (c) Moeda de apresentação é a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

DESENVOLVIMENTO DE ALGUNS CONCEITOS

Moeda funcional

6. O ambiente económico principal no qual uma entidade opera é geralmente aquele em que a entidade gera e depende caixa. Para determinar a sua moeda funcional uma entidade considera os seguintes factores:

- (a) a moeda que influencia substancialmente os preços de venda dos bens e serviços (esta é muitas vezes a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços são denominados e liquidados);
- (b) a moeda do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam substancialmente os preços de venda dos seus bens e serviços; e
- (c) a moeda que influencia substancialmente a mão-de-obra, os materiais e outros custos relativos ao fornecimento de bens e serviços (esta é muitas vezes a moeda na qual estes custos são denominados e liquidados).

7. Suplementarmente, podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade os seguintes factores:

- (a) a moeda na qual são gerados os fundos de actividades de financiamento (por exemplo, emissão de instrumentos de dívida e de capital);
- (b) a moeda na qual são geralmente retidos recebimentos das actividades operacionais.

8. Para além destes, os seguintes factores adicionais são considerados para determinar a moeda funcional de uma unidade operacional no estrangeiro, e se a sua moeda funcional é a mesma que a da entidade que relata (a entidade que relata, neste contexto, é a entidade que tem como unidade operacional no estrangeiro uma subsidiária, sucursal, associada ou empreendimento conjunto):

- (a) as actividades da unidade operacional no estrangeiro são realizadas como uma 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 no estrangeiro apenas vende bens importados da entidade que relata e remete os recebimentos para esta. Um exemplo da segunda situação é quando a unidade operacional acumula caixa e outros itens monetários, suporta gastos, gera rendimentos e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local;
- (b) as transacções com a entidade que relata representam uma proporção alta ou baixa das actividades da unidade operacional no estrangeiro;
- (c) os fluxos de caixa das actividades da unidade operacional no estrangeiro afectam directamente os fluxos de caixa da entidade que relata e estão facilmente disponíveis para lhe serem remetidos;
- (d) os fluxos de caixa das actividades da unidade operacional no estrangeiro são suficientes para cumprir obrigações relativas ao serviço da dívida existente, e geralmente esperada, sem serem disponibilizados fundos pela entidade que relata.

9. Quando os indicadores anteriormente referidos não tornarem óbvio qual é a moeda funcional, o órgão de gestão usa o seu julgamento para determinar a moeda funcional que mais fielmente representa os efeitos económicos das transacções, acontecimentos e condições. Como parte desta abordagem, o órgão de gestão dá prioridade aos indicadores referidos no parágrafo 6 antes de considerar os indicadores dos parágrafos 7 e 8, que foram concebidos para proporcionar evidência adicional de suporte para determinar a moeda funcional de uma entidade.

10. A moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para essa entidade. Assim, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a não ser que ocorram alterações nessas transacções, acontecimentos e condições.

Investimento líquido numa unidade operacional no estrangeiro

11. Uma entidade pode ter um item monetário a receber ou a pagar a uma unidade operacional no estrangeiro. Um item cuja liquidação não está planeada nem é provável que ocorra num futuro próximo faz parte, em substância, do investimento líquido da entidade nessa unidade operacional no estrangeiro, sendo contabilizado de acordo com o parágrafo 24. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimos de longo prazo mas não incluem contas a receber ou contas a pagar comerciais correntes.

Itens monetários

12. A característica essencial de um item monetário é a existência de um direito de receber (ou uma obrigação de pagar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias como, por exemplo, pensões e outros benefícios dos empregados para serem pagos em numerário, provisões para serem liquidadas em numerário ou dividendos reconhecidos como um passivo para serem pagos em numerário. Da mesma forma, um contrato para receber (ou pagar) um número variável de instrumentos de capital próprio da entidade ou uma quantidade variável de activos dos quais o justo valor a receber (ou a pagar) equivale a um número fixo ou determinável de unidades monetárias são 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 pagar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias como, por exemplo, quantias pagas antecipadamente de bens e serviços (como rendas antecipadas), *goodwill*, activos intangíveis, inventários, activos tangíveis ou provisões que são liquidadas contra a entrega de um activo não monetário.

RESUMO DA ABORDAGEM EXIGIDA POR ESTA NORMA

13. Ao preparar demonstrações financeiras, cada entidade — quer seja uma entidade autónoma, uma entidade com unidades operacionais no estrangeiro (como uma empresa-mãe) ou uma unidade operacional no estrangeiro (como uma subsidiária ou uma sucursal) — determina a sua moeda funcional em conformidade com os parágrafos 6 a 10. A entidade transpõe itens em moeda estrangeira na sua moeda funcional e relata os efeitos dessa transposição em conformidade com os parágrafos 16 a 25.

14. Muitas das entidades que relatam integram um conjunto de entidades individuais. Várias entidades, quer sejam membros de um grupo ou não, podem ter investimentos em associadas, empreendimentos conjuntos ou 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 que relata cuja moeda funcional é diferente da moeda de apresentação, são transpostos em conformidade com os parágrafos 26 a 35.

15. Esta Norma também permite que uma entidade autónoma que prepare demonstrações financeiras ou uma entidade que prepare demonstrações financeiras individuais de acordo com a *NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos*, 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 são também transpostos para a moeda de apresentação em conformidade com os parágrafos 26 a 35.

RELATO DE TRANSACÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA NA MOEDA FUNCIONAL

Reconhecimento no momento inicial

16. Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que é denominada ou exige liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que resultem 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 são denominadas numa moeda estrangeira; ou

- (c) compra ou vende activos, ou assume ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

17. Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento no momento inicial na moeda funcional, aplicando à quantia em moeda estrangeira a taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data da transacção.

18. Por razões de ordem prática, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxima da taxa real da data da transacção. Por exemplo, pode ser usada uma taxa média semanal ou mensal para todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorram durante esses períodos. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, não é apropriado o uso de uma taxa média para um período.

Relato à data de cada balanço

19. À data de cada balanço:

- (a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos aplicando a taxa de câmbio da data do balanço;

- (b) os itens não monetários mensurados ao custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos aplicando a taxa de câmbio da data da transacção; e

- (c) os itens não monetários mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos aplicando a taxa de câmbio da data em que o justo valor foi determinado.

20. A quantia registada de um item é estabelecida em conjunto com outras Normas relevantes. Por exemplo, os activos tangíveis podem ser mensurados pelo justo valor ou ao custo histórico de acordo com a *NCRF 13 – Activos tangíveis*. A quantia registada quer na base do custo histórico quer na base do justo valor, quando essa quantia é determinada numa moeda estrangeira, deve ser transposta para a moeda funcional de acordo com a presente Norma.

21. A quantia registada de alguns itens é determinada pela comparação de duas ou mais quantias. Por exemplo, a quantia registada de inventários é a menor entre o custo e o valor realizável líquido de acordo com a *NCRF 9 – Inventários*. Da mesma forma, de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*, a quantia registada de um activo em relação ao qual exista indicação de imparidade é a menor entre a sua quantia registada antes de considerar as possíveis perdas por imparidade e a sua quantia recuperável. Quando um tal activo é um activo não monetário e é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia registada é determinada comparando:

- (a) o custo ou a quantia registada, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio da data em que a quantia foi determinada (taxa à data da transacção para um item mensurado ao custo histórico); e

- (b) o valor realizável líquido ou a quantia recuperável, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio da data em que o valor foi determinado (por exemplo, a taxa de câmbio da data do balanço).

Desta comparação pode resultar que seja reconhecida uma perda por imparidade na moeda funcional mas não seja reconhecida na moeda estrangeira, ou vice-versa.

Reconhecimento de diferenças de câmbio

22. 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 no momento inicial ou em demonstrações financeiras anteriores, devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorrem, excepto nas circunstâncias descritas no parágrafo 24.

23. Quando um ganho ou uma perda num item não monetário é reconhecido directamente no capital próprio, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido directamente no capital próprio. Pelo contrário, quando um ganho ou uma perda num item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos resultados. Por exemplo, a *NCRF 13 – Activos tangíveis* exige que os ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de activos tangíveis sejam reconhecidos no capital próprio. Quando tais activos são mensurados numa moeda estrangeira a presente Norma requer que a quantia reavaliada seja transposta aplicando a taxa de câmbio da data em que o valor é determinado originando uma diferença de câmbio que é também reconhecida no capital próprio.

24. As diferenças de câmbio resultantes de um item monetário que faz parte do investimento líquido de uma entidade que relata numa unidade operacional no estrangeiro, devem ser reconhecidas nos resultados das demonstrações financeiras individuais da entidade que relata ou nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional no estrangeiro, conforme apropriado. Nas demonstrações financeiras que englobem a unidade operacional no estrangeiro e a entidade que relata (por exemplo, demonstrações financeiras consolidadas quando a unidade operacional no estrangeiro é uma subsidiária), essas diferenças de câmbio devem ser reconhecidas inicialmente numa componente separada do capital próprio e reconhecidas nos resultados aquando da alienação do investimento líquido de acordo com o parágrafo 31.

Alterações na moeda funcional

25. Quando ocorre uma alteração na moeda funcional de uma entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de transposição aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente, isto é, uma entidade transpõe todos os itens para a nova moeda funcional usando a taxa de câmbio à data da alteração. No que se refere a itens não monetários, as resultantes quantias transpostas são tratadas como o seu custo histórico. As diferenças de câmbio resultantes da transposição de uma unidade operacional no estrangeiro anteriormente reconhecidas no capital próprio de acordo com os parágrafos 24 e 27(c), só são reconhecidas nos resultados após a alienação dessa unidade operacional.

USO DE UMA MOEDA DE APRESENTAÇÃO DIFERENTE DA MOEDA FUNCIONAL

Transposição para a moeda de apresentação

26. Uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação diferir da moeda funcional da entidade, deve transpor os seus resultados e posição financeira para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo englobar 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.

27. Os resultados e a 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 (incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de câmbio da data desse balanço;
- (b) os rendimentos e gastos de cada demonstração dos resultados (incluindo comparativos) devem ser transpostos às taxas de câmbio das datas das transacções; e
- (c) todas as diferenças de câmbio daí resultantes devem ser reconhecidas como uma componente separada de capital próprio. Estas diferenças de câmbio resultam, por um lado, da transposição dos rendimentos e gastos a taxas de câmbio das datas das transacções, e dos activos e passivos a taxas de câmbio da data do balanço e, por outro lado, da transposição dos saldos de abertura a uma taxa de câmbio do final do período diferente da taxa de câmbio do início do período.

Transposição de uma unidade operacional no estrangeiro

28. O englobamento dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional no estrangeiro 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 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos*). 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. Assim, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, tais flutuações da moeda (diferenças de câmbio) são reconhecidas nos resultados ou, se derivarem das circunstâncias descritas no parágrafo 24, reconhecidas no capital próprio e acumuladas até à alienação da unidade operacional no estrangeiro.

29. Quando as demonstrações financeiras de uma unidade operacional no estrangeiro se referem a uma data diferente da data da entidade que relata, a unidade operacional no estrangeiro prepara muitas vezes demonstrações adicionais na mesma data que a data das demonstrações financeiras da entidade que relata. Quando tal não se verifica, a *NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos* permite o uso de uma data de relato diferente desde que a diferença não seja superior a três meses e sejam feitos ajustamentos para reflectir os efeitos de qualquer transacção significativa ou outros acontecimentos que ocorram entre as diferentes datas. Nesse caso, os activos e os passivos da unidade operacional no estrangeiro são transpostos à taxa de câmbio da data do balanço da unidade operacional no estrangeiro. Quando existirem alterações significativas nas taxas de câmbio até à data do balanço da entidade que relata são feitos os correspondentes ajustamentos de acordo com aquela Norma. 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.

30. Qualquer *goodwill* proveniente da aquisição de uma unidade operacional no estrangeiro e quaisquer ajustamentos do justo valor nas quantias registadas de activos e passivos provenientes da aquisição dessa unidade operacional no

estrangeiro devem ser tratados como activos e passivos da unidade operacional no estrangeiro e, assim, ser expressos na moeda funcional da unidade operacional no estrangeiro e ser transpostos à taxa de câmbio da data do balanço em conformidade com o parágrafo 27.

Alienação integral ou parcial de uma unidade operacional no estrangeiro

31. Na alienação de uma unidade operacional no estrangeiro, a quantia acumulada das diferenças de câmbio incluídas no capital próprio relativo a essa unidade operacional no estrangeiro deve ser reclassificada para resultados quando o ganho ou a perda resultante da alienação for reconhecido.

32. Para além da alienação integral de um interesse numa unidade operacional no estrangeiro, as seguintes situações são contabilizadas como alienações mesmo que a entidade mantenha um interesse residual numa subsidiária, associada ou entidade conjuntamente controlada:

- (a) perda de controlo de uma subsidiária que inclui uma unidade operacional no estrangeiro;
- (b) perda de influência significativa sobre uma associada que inclui uma unidade operacional no estrangeiro; e
- (c) perda do controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada que inclui uma unidade operacional no estrangeiro.

33. Na alienação parcial de uma subsidiária que inclui uma unidade operacional no estrangeiro, a entidade deve realocar a quota-parte da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecidas no capital próprio aos interesses minoritários da unidade operacional no estrangeiro.

34. A alienação parcial de um interesse de uma entidade numa unidade operacional no estrangeiro é qualquer redução na participação de interesses numa unidade operacional no estrangeiro, salvo as reduções incluídas no parágrafo 32, que são contabilizadas como alienações.

35. Uma entidade pode alienar, total ou parcialmente, os seus interesses numa unidade operacional no estrangeiro através de venda, liquidação, reembolso do capital ou abandono de parte ou da totalidade dessa entidade. Uma redução da quantia registada de uma unidade operacional no estrangeiro quer por efeito dos seus próprios prejuízos, quer por efeito do reconhecimento pelo investidor de uma perda por imparidade, não constitui uma alienação parcial. Assim, nenhuma parte do ganho ou perda cambial reconhecida no capital próprio é reclassificada para resultados no momento da redução.

EFEITOS FISCAIS DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO

36. 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 no estrangeiro) para outra moeda podem ter efeitos fiscais. A *NCRF 12 – Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos* aplica-se a estes efeitos fiscais.

DIVULGAÇÕES

37. 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 de acordo com a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*; e

- (b) as diferenças de câmbio líquidas reconhecidas numa componente separada do capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no início e no fim do período contabilístico.

38. Quando a moeda de apresentação é diferente da moeda funcional, esse facto deve ser divulgado em conjunto com a divulgação da moeda funcional e a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente.

39. Quando há uma alteração na moeda funcional tanto da entidade que relata como de uma unidade operacional no estrangeiro significativa, esse facto e a razão para a alteração na moeda funcional devem ser divulgados.

40. Quando uma entidade apresenta as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que seja diferente tanto da sua moeda funcional como da sua moeda de apresentação deve:

- (a) identificar claramente tal informação como informação suplementar para a distinguir da informação que cumpre com todas as disposições do PGC - NIRF;
- (b) divulgar a moeda na qual a informação suplementar é apresentada; e
- (c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de transposição usado para determinar a informação suplementar.

NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes

ÍNDICE	Parágrafos
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-4
PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS	5-6
RECONHECIMENTO	7-19
Provisões	7-12
Passivos contingentes	13-16
Activos contingentes	17-19
MENSURAÇÃO	20-27
Melhor estimativa	20-22
Riscos e incertezas	23
Valor presente	24-25
Acontecimentos futuros	26
Alienação esperada de activos	27
REEMBOLSOS	28-29
ALTERAÇÕES NAS PROVISÕES	30-31
UTILIZAÇÃO DE PROVISÕES	32-33
APLICAÇÃO DAS REGRAS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO	34-42
Perdas operacionais futuras	34-35
Contratos onerosos	36
Reestruturações	37-42
DIVULGAÇÕES	43-48

OBJECTIVO

1. Esta Norma tem como objectivo assegurar a aplicação de critérios de reconhecimento e bases de mensuração adequados para provisões, passivos contingentes e activos contingentes.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:

- (a) os que resultam de contratos executórios, excepto quando o contrato é oneroso;
- (b) os cobertos por outra Norma.

Contratos executórios são contratos relativamente aos quais nenhuma das partes cumpriu com quaisquer das suas obrigações ou ambas as partes cumpriram apenas parcialmente, e em igual medida, as suas obrigações.

3. Esta Norma não se aplica aos instrumentos financeiros, incluindo garantias que estejam dentro do âmbito da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

4. Esta Norma considera como provisões os passivos de data ou quantia incerta. O termo “provisão” é muitas vezes usado no contexto de situações como depreciação de inventários, imparidade de activos ou cobranças duvidosas. Estas situações são ajustamentos à quantia registada dos activos e não são cobertas por esta Norma.

PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS

5. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos como, por exemplo, contas a pagar a fornecedores e acréscimos de custos pelo facto das primeiras se caracterizarem pela existência de incertezas quanto à data da ocorrência ou à quantia dos dispêndios futuros que serão necessários para liquidar a obrigação. Pelo contrário:

- (a) as contas a pagar a fornecedores são passivos a pagar por bens ou serviços recebidos ou fornecidos que tenham sido facturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e
- (b) os acréscimos de custos são passivos a pagar por bens ou serviços recebidos ou fornecidos mas que não tenham sido pagos, facturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo as quantias devidas a empregados.

6. De uma forma geral, todas as provisões são contingentes pois são incertas quanto à data ou quantia. Contudo, nesta Norma, o termo “contingente” é usado para passivos e activos que não são reconhecidos pelo facto da sua existência somente ser confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos sobre os quais a entidade não tem total controlo. Adicionalmente, o termo “passivo contingente” é usado para os passivos que não são reconhecidos por não satisfazerem os critérios de reconhecimento.

RECONHECIMENTO

Provisões

7. Uma provisão apenas deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) em resultado de um acontecimento passado;
- (b) é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios económicos será necessária para liquidar a obrigação; e
- (c) pode ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

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

Obrigação presente

8. Nas situações excepcionais em que não é claro se existe uma obrigação presente, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tomando em consideração toda a informação disponível, for mais provável que tal obrigação existe à data de balanço do que não.

Acontecimento passado

9. Um acontecimento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um acontecimento ser considerado como criando obrigações, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão a de liquidar a obrigação criada pelo acontecimento, o que apenas ocorre:

- (a) quando a liquidação da obrigação for legalmente imposta; ou
- (b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o acontecimento cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

Provável saída de recursos que incorporam benefícios económicos

10. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento é necessário que exista, não só a obrigação presente mas também a probabilidade de saída de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação. Para efeitos da presente Norma, a saída de recursos ou outro acontecimento é considerado provável quando a probabilidade de o acontecimento ocorrer é superior à probabilidade do acontecimento não ocorrer. Quando não é provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, excepto se a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios económicos for remota (ver parágrafo 45 desta Norma).

Estimativa fiável da obrigação

11. A utilização de estimativas é uma componente essencial da preparação das demonstrações financeiras e não compromete a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso das provisões, as quais, pela sua natureza, são mais incertas do que a maioria dos itens do balanço.

12. Nas situações extremamente raras em que não é possível efectuar uma estimativa fiável, existe um passivo que não pode ser reconhecido e, assim, o passivo é divulgado como um passivo contingente (ver parágrafo 45 desta Norma).

Passivos contingentes

13. Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

14. Um passivo contingente deve ser divulgado, de acordo com o exigido pelo parágrafo 45 desta Norma, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota.

15. Quando uma entidade está conjunta e solidariamente comprometida com uma obrigação, a parte da obrigação que se espera ser satisfeita por terceiros é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios económicos, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que não é possível efectuar uma estimativa fiável.

16. Os passivos contingentes podem evoluir num sentido que inicialmente não era expectável. Por isso, os passivos contingentes são continuamente avaliados para determinar se a saída de recursos que incorporam benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que a saída de recursos será requerida para um item anteriormente tratado como um passivo contingente, deve ser reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração na probabilidade ocorre (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que não é possível efectuar uma estimativa fiável).

Activos contingentes

17. Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.

18. Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras porque podem resultar no reconhecimento de rendimentos que podem nunca ser realizados. Contudo, quando a realização do rendimento é quase certo, o correspondente activo não é um activo contingente e o seu reconhecimento torna-se apropriado.

19. Os activos contingentes são avaliados continuamente para assegurar que as alterações ocorridas são adequadamente reflectidas nas demonstrações financeiras. Se se tornar quase certo que haverá uma entrada de benefícios económicos, o activo e o correspondente rendimento são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorre.

MENSURAÇÃO

Melhor estimativa

20. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

21. A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação é a quantia que uma entidade pagaria racionalmente para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para um terceiro nesse momento.

22. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas com base em juízos do órgão de gestão da entidade, complementados pela experiência de transacções semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data de balanço.

Riscos e incertezas

23. Os riscos e incertezas que inevitavelmente envolvem muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tomados em consideração na determinação da melhor estimativa de uma provisão.

Valor presente

24. Quando o efeito do valor temporal do dinheiro é material, a quantia da provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

25. A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes de impostos que reflecta(m) as avaliações correntes do mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo. A(s) taxa(s) de desconto não deve(m) reflectir riscos relativamente aos quais tenham sido ajustadas as estimativas dos fluxos de caixa futuros.

Acontecimentos futuros

26. Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia da provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles podem ocorrer.

Alienação esperada de activos

27. Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser considerados na mensuração de uma provisão mesmo que a alienação esteja directamente ligada ao acontecimento que motivou a constituição da provisão.

REEMBOLSOS

28. Quando se espera que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão pode ser reembolsado por outra

entidade, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, é quase 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 o montante da provisão.

29. Na demonstração dos resultados o gasto relacionado com a provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida do correspondente reembolso.

ALTERAÇÕES NAS PROVISÕES

30. As provisões devem ser revistas no final de cada período contabilístico e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios económicos é necessária para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

31. Quando seja usado o desconto, nos termos do parágrafo 24 da presente Norma, a quantia registada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto financeiro.

UTILIZAÇÃO DE PROVISÕES

32. Uma provisão deve ser utilizada somente para os dispêndios relativamente aos quais a provisão foi inicialmente reconhecida.

33. Apenas os dispêndios que se relacionam com a provisão original são regularizados contra a mesma. Isto porque regularização de dispêndios contra uma provisão que foi inicialmente reconhecida para outra finalidade não evidenciaria o impacto de dois acontecimentos distintos.

APLICAÇÃO DAS REGRAS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO

Perdas operacionais futuras

34. Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras uma vez que não satisfazem a definição de passivo nem os critérios gerais de reconhecimento.

35. A expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que determinados activos da unidade operacional podem estar em imparidade, pelo que a entidade deverá testar esses activos quando à imparidade de acordo com a *NCRF 18 – Imparidade de activos*.

Contratos onerosos

36. Se uma entidade tem um contrato oneroso, a obrigação presente nos termos do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

Reestruturações

37. Uma provisão para reestruturação apenas é reconhecida quando os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 7 da presente Norma são satisfeitos.

38. Uma obrigação construtiva relativa a uma reestruturação surge apenas quando uma entidade:

(a) tem um plano formal de reestruturação identificando pelo menos:

- (i) o negócio ou a parte do 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 necessários; e
- (v) quando o plano será implementado.

- (b) tenha criado uma expectativa válida nos que são afectados de que concretizará a reestruturação com o início da implementação deste plano ou com o anúncio das suas principais características aos afectados por ele.

39. Uma decisão de reestruturação tomada pelo órgão de gestão antes da data de balanço não dá origem a uma obrigação construtiva à data de balanço a não ser que a entidade tenha, antes dessa data:

- (a) iniciado a implementação do plano de reestruturação; ou
(b) anunciado as principais características da reestruturação aos que são afectados de forma suficientemente explícita para suscitar expectativas válidas nos mesmos de que a entidade irá concretizar a reestruturação.

Se uma entidade iniciar a implementação de um plano de reestruturação ou anunciar as suas principais características aos que são afectados pelo plano só após a data de balanço, a sua divulgação é obrigatória nos termos da *NCRF 5 – Acontecimentos após a data do balanço*, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras.

40. Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com a venda, isto é, até que exista um acordo vinculativo.

41. Uma provisão para reestruturação apenas deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que necessariamente são consequência da reestruturação e os que não estão associados com as actividades continuadas pela entidade.

42. Uma provisão para reestruturação não inclui, por exemplo, custos com:

- (a) a formação ou a deslocalização de pessoal que continua na entidade;
(b) a publicidade e a comunicação; ou
(c) o investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios estão associados à condução futura dos negócios e não são passivos de reestruturação à data de balanço, sendo reconhecidos na mesma base como se tivessem surgido independentemente de uma reestruturação.

DIVULGAÇÕES

43. Para cada categoria de provisão, uma entidade deve divulgar:

- (a) a quantia registada no início e no fim do período contabilístico;
(b) as provisões adicionais constituídas no período, incluindo aos aumentos em provisões existentes;
(c) as quantias utilizadas (isto é, suportadas e debitadas à provisão) durante o período;
(d) as quantias não utilizadas e revertidas durante o período; e
(e) o aumento durante o período na quantia descontada resultante da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

44. Adicionalmente, uma entidade deve divulgar para cada categoria de provisão a seguinte informação:

- (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e a data em que se espera que haja as correspondentes saídas de benefícios económicos;
(b) uma indicação das incertezas que envolvem a quantia e o momento dessas saídas proporcionando, sempre que necessário, informação adequada sobre os principais pressupostos usados com respeito a acontecimentos futuros; e
(c) a quantia de qualquer reembolso esperado, divulgando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso.

45. A não ser que a possibilidade de saída de recursos seja remota, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivo contingente à data de balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

- (a) uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado de acordo com os parágrafos 20 a 27 desta Norma;
(b) uma indicação das incertezas relacionadas com a quantia ou o momento de qualquer saída de recursos; e
(c) a possibilidade de qualquer reembolso.

46. Quando for provável a entrada de benefícios económicos, a entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do activo contingente à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado de acordo com os parágrafos 20 a 27 desta Norma.

47. Quando qualquer informação requerida pelos parágrafos 45 e 46 desta Norma não for divulgada pelo facto de não ser praticável, esse facto deve ser divulgado.

48. Nos casos extremamente raros em que a divulgação de alguma ou toda a informação exigida pelos parágrafos 43 a 46 desta Norma possa prejudicar seriamente a posição da entidade numa disputa com terceiros nos assuntos sujeitos a provisão, passivo contingente ou activo contingente, a entidade não necessita de divulgar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o facto de que, e a razão por que, a informação não foi divulgada.

NCRF 25 – Instrumentos financeiros

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1-2
ÂMBITO	3-6
APRESENTAÇÃO	7-18
Passivos e capital	7-10
Instrumentos financeiros compostos	11-13
Acções próprias	14
Juros, dividendos e outros ganhos e perdas	15-17
Compensação de um activo financeiro e um passivo financeiro	18
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS E CONTABILIDADE DE COBERTURA	19-77
DERIVADOS EMBUTIDOS	19-21
RECONHECIMENTO E A NULAÇÃO DO RECONHECIMENTO	22-42
Reconhecimento no momento inicial	22
Anulação do reconhecimento de um activo financeiro	23-39

Anulação do reconhecimento de um passivo financeiro	40-42
MENSURAÇÃO	43-64
Mensuração inicial de activos financeiros e passivos financeiros	43
Mensuração subsequente de activos financeiros	44-45
Mensuração subsequente de passivos financeiros	46
Considerações sobre o justo valor	47
Reclassificações	48-53
Ganhos e perdas	54-55
Imparidade e incobrabilidade de activos financeiros	56-64
COBERTURA	65-77
Instrumentos de cobertura	66-67
Itens cobertos	68-70
Contabilidade de cobertura	71-77
DIVULGAÇÕES	78-99
Significado dos instrumentos financeiros no balanço e na demonstração dos resultados	78-91
Natureza e extensão dos riscos associados a instrumentos financeiros	92-99

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer os princípios relativos à apresentação, classificação, mensuração e reconhecimento de instrumentos financeiros bem como às divulgações com eles relacionados. Em particular, a presente Norma:

- (a) define os princípios de apresentação de instrumentos financeiros como passivos ou capital e para compensar activos financeiros e passivos financeiros;
- (b) estabelece as regras para classificar os instrumentos financeiros, na perspectiva do emitente, em activos financeiros, passivos financeiros e instrumentos de capital, bem como para classificar os respectivos juros, dividendos, ganhos e perdas, e em que circunstâncias os activos financeiros e passivos financeiros devem ser compensados;
- (c) estabelece os princípios de reconhecimento e mensuração de activos financeiros, passivos financeiros e alguns contratos para comprar ou vender activos não financeiros; e
- (d) exige às entidades divulgações que permitam aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar:
 - (i) o significado dos instrumentos financeiros para a posição financeira e desempenho da entidade;
 - (ii) a natureza e extensão dos riscos resultantes dos instrumentos financeiros a que a entidade está exposta durante o período e no fim do período de relato, e a forma como a entidade gere tais riscos.

2. Para efeitos desta Norma, um instrumento financeiro é qualquer contrato que dá origem a um activo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade.

ÂMBITO

3. Esta Norma deve ser aplicada a todos os tipos de instrumentos financeiros, excepto:

- (a) participações de capital e outros interesses em subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos que sejam contabilizados em conformidade com a *NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos*. Contudo, quando a referida Norma permitir a contabilização destes interesses de acordo com a presente Norma, a entidade aplica os requisitos de divulgação da *NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos*, para além daqueles que constam da presente Norma;
- (b) direitos e obrigações dos empregadores segundo planos de benefícios dos empregados, aos quais se aplica a *NCRF 19 – Benefícios dos empregados*;
- (c) direitos e obrigações relativos a locações às quais se aplica a *NCRF 17 – Locações*. Contudo, no que respeita à mensuração e reconhecimento, as contas a receber de locações reconhecidas por um locador e as contas a pagar de locações financeiras reconhecidas por um locatário estão sujeitas às disposições de anulação do reconhecimento e de imparidade desta Norma;
- (d) no que se refere à mensuração e reconhecimento:
 - (i) a contratos entre uma adquirente e um vendedor numa concentração de actividades empresariais para comprar ou vender uma adquirida numa data futura;
 - (ii) a empréstimo a não ser que a entidade designe tal compromisso como passivo financeiro pelo justo valor por via dos resultados, os empréstimo puderem ser pagos de forma líquida em dinheiro ou entregando ou emitindo outro instrumento financeiro (derivados) ou o compromisso proporcione um empréstimo a uma taxa de juro inferior à do mercado;
 - (iii) direitos a pagamentos para reembolsar a entidade pelo dispêndio que tem de fazer para liquidar um passivo reconhecido como uma provisão de acordo com a *NCRF 24 – Provisões*, passivos contingentes e activos contingentes, ou relativamente ao qual, num período anterior, ela reconheceu uma provisão de acordo com essa mesma Norma.

4. No que se refere à apresentação e ao reconhecimento e mensuração, a presente Norma aplica-se aos contratos de compra ou venda de um item não financeiro que possam ser pagos de forma líquida em dinheiro ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, à excepção dos contratos celebrados e que continuam a estar detidos para recebimento ou entrega de um item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados pela entidade.

5. Esta Norma aplica-se ainda à divulgação de instrumentos financeiros reconhecidos e não reconhecidos (como sejam compromissos de empréstimos).

6. Na presente Norma, os termos “contrato” e “contratual” referem-se a um acordo entre duas ou mais partes que tem inequívocas consequências económicas relativamente às quais as partes têm pouca ou nenhuma possibilidade de evitar, porque geralmente o acordo está protegido por lei. Os contratos e, por conseguinte, os instrumentos financeiros podem tomar várias formas não necessitando de ser formalizados por escrito.

APRESENTAÇÃO

Passivos e capital

7. O emitente de um instrumento financeiro deve classificar o instrumento, ou as partes que o compõem, no momento do reconhecimento inicial como um passivo financeiro, um activo financeiro ou um instrumento de capital próprio de acordo com a substância do acordo contratual e as definições de passivo financeiro, activo financeiro ou instrumento de capital próprio.

8. Um instrumento financeiro é classificado como instrumento de capital, em detrimento de passivo financeiro, quando cumprir com as duas condições seguintes:

- (a) o instrumento não inclui qualquer obrigação contratual de:
 - (i) entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra entidade; ou
 - (ii) trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente desfavoráveis para o emitente.
- (b) se o instrumento é, ou pode ser, liquidado nos instrumentos de capital próprio do emitente, é:
 - (i) um não derivado que não inclui qualquer obrigação contratual para o emitente de entregar um número variável dos seus próprios instrumentos de capital próprio; ou
 - (ii) um derivado que será liquidado apenas por um emitente que troca uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos seus próprios instrumentos de capital próprio. Para este efeito, os instrumentos de capital próprio do próprio emitente não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para o futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio do emitente.

Uma obrigação contratual, incluindo a que decorre de um instrumento financeiro derivado, que resultará ou poderá resultar no recebimento ou entrega futuros dos instrumentos de capital próprio do emitente, mas que não corresponde às condições (a) e (b) acima, não é um instrumento de capital próprio.

9. A classificação de um instrumento financeiro como passivo financeiro ou instrumento de capital, nos termos apresentados no parágrafo anterior, inclui, entre outras, as seguintes situações:

- (a) caso uma entidade não tenha um direito incondicional de evitar a entrega de dinheiro ou outro activo financeiro para liquidar uma obrigação contratual, a obrigação é um passivo financeiro;
- (b) caso uma entidade tenha o direito contratual ou obrigação de receber ou entregar um número das suas próprias acções ou outros instrumentos de capital

próprio que varia de forma a que o justo valor dos instrumentos de capital próprio da entidade a receber ou entregar é equivalente à quantia do direito ou obrigação contratual, o contrato é um passivo financeiro;

- (c) um contrato que será liquidado pela entidade recebendo ou entregando um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro é um instrumento de capital próprio. Nesta situação, qualquer retribuição recebida ou paga é adicionada ou deduzida directamente ao capital próprio, respectivamente;
- (d) um contrato que contém uma obrigação para uma entidade adquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio em troca de dinheiro ou outro activo financeiro dá origem a um passivo financeiro pelo valor presente da quantia de remição. Esta situação ocorre mesmo que o contrato seja, ele próprio, um instrumento de capital. Aquando do reconhecimento do passivo financeiro, o seu justo valor é reclassificado de capital. Caso o contrato expire sem a entrega, a quantia registada do passivo financeiro é reclassificada para capital;
- (e) um contrato que será liquidado pela entidade através da entrega ou recebimento de um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio em troca de uma quantia variável em dinheiro ou outro activo financeiro é um activo financeiro ou um passivo financeiro.

10. Quando um instrumento financeiro derivado permitir a uma das partes exercer opção sobre a forma como será liquidado, é um activo financeiro ou um passivo financeiro a não ser que todas as alternativas de liquidação possam resultar na classificação como um instrumento de capital próprio.

Instrumentos financeiros compostos

11. O emitente de um instrumento financeiro não derivado deve avaliar os termos do instrumento financeiro para determinar se este contém quer uma componente do passivo quer uma componente de capital próprio. Tais componentes devem ser classificados separadamente como passivos financeiros, activos financeiros ou instrumentos de capital próprio.

12. Quando, na quantia registada inicial é efectuada a imputação às componentes de capital e passivo, a componente de capital corresponde ao valor residual após deduzir do justo valor do instrumento como um todo, a quantia determinada separadamente para a componente de passivo.

13. Na conversão de um instrumento convertível na data da maturidade, a entidade anula o reconhecimento da componente do passivo e reconhece-a como capital próprio. A componente original de capital próprio permanece como capital próprio. Na data de maturidade não há qualquer ganho ou perda.

Acções próprias

14. Quando uma entidade readquire os seus instrumentos de capital próprio, esses instrumentos (“acções próprias”) devem ser deduzidos ao capital próprio. Não deve ser reconhecido qualquer ganho ou perda nos resultados aquando da compra, venda, emissão ou cancelamento dos instrumentos de capital próprio de uma entidade. Essas acções próprias podem ser adquiridas e detidas pela entidade ou por outras empresas do grupo. As retribuições pagas ou recebidas devem ser reconhecidas directamente no capital próprio.

Juros, dividendos e outros ganhos e perdas

15. Os juros, dividendos e outros ganhos e perdas relacionados com um instrumento financeiro ou com uma componente que é um passivo financeiro devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto nos resultados. As distribuições de um instrumento de capital próprio aos detentores de capital de uma entidade são debitadas pela entidade directamente no capital próprio, líquido de qualquer benefício fiscal relacionado. Os custos de transacção de uma transacção de capital próprio são contabilizados como uma redução ao capital próprio, líquidos de qualquer benefício fiscal relacionado.

16. A classificação de um instrumento financeiro como um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio determina se os juros, os dividendos e os outros ganhos e perdas relacionados com esse instrumento são reconhecidos como rendimento ou gasto nos resultados. Assim, os pagamentos de dividendos sobre acções totalmente reconhecidas como passivos são reconhecidos como gastos da mesma forma que os juros de empréstimos por obrigações. De forma semelhante, os ganhos e perdas associados às remições ou refinanciamentos de passivos financeiros são reconhecidos nos resultados, enquanto que as remições ou refinanciamentos de instrumentos de capital próprio são reconhecidos como alterações no capital próprio. As alterações no justo valor de um instrumento de capital próprio não são reconhecidas nas demonstrações financeiras.

17. Os custos de transacção de uma transacção de capital próprio são contabilizados como uma dedução do capital próprio (líquido de qualquer benefício fiscal relacionado) na medida em que são custos incrementais directamente atribuíveis à transacção de capital próprio que de outra forma teriam sido evitados. Os custos de uma transacção de capital próprio que se abandonou são reconhecidos como um gasto.

Compensação de um activo financeiro e um passivo financeiro

18. Um activo financeiro e um passivo financeiro devem ser compensados e a quantia líquida daí resultante ser apresentada no balanço quando, e apenas quando, uma entidade:

- (a) tem actualmente um direito com força legal de compensar as quantias reconhecidas; e
- (b) pretende, ou liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

Ao contabilizar uma transferência de um activo financeiro que não se qualifica para anulação do reconhecimento, a entidade não deve compensar o activo transferido e o passivo associado.

RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS E CONTABILIDADE DE COBERTURA**DERIVADOS EMBUTIDOS**

19. Um derivado embutido deve ser separado do contrato de base e contabilizado como derivado segundo esta Norma quando, e apenas quando:

- (a) as características económicas e os riscos do derivado embutido não estão intimamente relacionados com as características económicas e os riscos do contrato de base;
- (b) um instrumento separado com os mesmos termos que o derivado embutido satisfaz a definição de um derivado; e
- (c) o instrumento híbrido (combinado) não é mensurado pelo justo valor com as alterações no justo valor reconhecidas nos resultados (isto é, um derivado que esteja embutido num activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos resultados não é um derivado separado).

Se um derivado embutido é separado, o contrato de base deve ser contabilizado segundo a presente Norma se for um instrumento financeiro, e de acordo com outras Normas apropriadas se não for um instrumento financeiro.

20. Não obstante o parágrafo anterior, se um contrato contém um ou mais derivados embutidos, uma entidade pode designar a totalidade do contrato híbrido (combinado) como um activo financeiro ou um passivo financeiro pelo justo valor através dos resultados, a não ser que:

- (a) os derivados embutidos não modifiquem significativamente os fluxos de caixa que de outra forma seriam exigidos pelo contrato; ou
- (b) seja claro, com pouca ou nenhuma análise quando um instrumento híbrido (combinado) semelhante for considerado pela primeira vez, que a separação do(s) derivado(s) embutido(s) está proibida, como, por exemplo, uma opção de pagamento antecipado embutida num empréstimo que permita ao detentor pagar antecipadamente o empréstimo por aproximadamente o seu custo amortizado.

21. Se esta Norma exigir a uma entidade que separe um derivado embutido do seu contrato de base, mas essa entidade não está em condições de mensurar o derivado embutido separadamente quer à data de aquisição quer a uma data de relato financeiro subsequente, deve designar todo o contrato híbrido (combinado) pelo justo valor por via dos resultados.

RECONHECIMENTO E ANULAÇÃO DO RECONHECIMENTO**Reconhecimento no momento inicial**

22. Uma entidade deve reconhecer um activo financeiro ou passivo financeiro no balanço quando, e somente quando, a entidade se tornar parte das disposições contratuais do instrumento.

Anulação do reconhecimento de um activo financeiro

23. Antes de avaliar se, e até que ponto, é apropriado proceder à anulação do reconhecimento de um activo financeiro nos termos da presente Norma, uma entidade deve determinar se os critérios de anulação do reconhecimento devem ser aplicados a parte de um activo financeiro ou a um activo financeiro na sua totalidade, da seguinte forma:

- (a) os parágrafos 24 a 27 aplicam-se a uma parte de um activo financeiro quando, e somente quando, a parte que está a ser considerada para anulação do reconhecimento satisfaz as seguintes condições:
 - (i) a parte inclui apenas fluxos de caixa especificamente identificados resultantes de um activo financeiro;
 - (ii) a parte inclui apenas uma parte proporcional dos fluxos de caixa resultantes do activo financeiro;
 - (iii) a parte inclui apenas uma parte proporcional dos fluxos de caixa especificamente identificados resultantes de um activo financeiro.
- (b) Em todas as restantes situações, os parágrafos 24 a 27 aplicam-se a activos financeiros na sua totalidade.

24. Uma entidade deve anular o reconhecimento de um activo financeiro quando, e somente quando:

- (a) os direitos contratuais aos fluxos de caixa do activo financeiro expiram; ou

(b) a entidade transfere os activos financeiros conforme estabelecido nos parágrafos 25 e 26 e a transferência se qualifique para anulação do reconhecimento de acordo com o parágrafo 27.

25. Uma entidade transfere um activo financeiro quando, e somente quando, ou:

- (a) transfere os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do activo financeiro; ou
- (b) retém os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do activo financeiro mas assume uma obrigação contratual para pagar os fluxos de caixa a um ou mais destinatários num acordo que satisfaça as condições do parágrafo seguinte.

26. Quando uma entidade retém os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa de um activo financeiro mas assume uma obrigação contratual de pagar esses fluxos de caixa a uma ou mais entidades, a entidade trata a transacção como uma transferência de um activo financeiro quando, e somente quando, forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a entidade não tem qualquer obrigação de pagar quantias aos eventuais destinatários a não ser que obtenha as quantias equivalentes do activo original. Os adiantamentos a curto prazo feitos pela entidade com o direito de total recuperação da quantia emprestada acrescida dos juros às taxas de mercado não violam esta condição;
- (b) a entidade está proibida, nos termos do contrato de transferência, de vender ou penhorar o activo original que não seja como garantia aos eventuais destinatários pela obrigação de lhes pagar fluxos de caixa;
- (c) a entidade tem uma obrigação de remeter qualquer fluxo de caixa que receba em nome dos eventuais destinatários sem atrasos significativos. Adicionalmente, a entidade não tem o direito de reinvestir esses fluxos de caixa, excepto no caso de investimentos em caixa ou seus equivalentes durante o curto período de liquidação desde a data de recebimento até à data da entrega exigida aos destinatários finais, e os juros recebidos como resultado desses investimentos são transmitidos aos destinatários eventuais.

27. Quando uma entidade transfere um activo financeiro, deve avaliar até que ponto retém os riscos e vantagens da propriedade do activo financeiro. Neste caso:

- (a) se a entidade transferir substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo financeiro, a entidade deve anular o reconhecimento do activo financeiro e reconhecer separadamente como activos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criadas ou retidas na transferência;
- (b) se a entidade retiver substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo financeiro, deve continuar a reconhecer o activo financeiro;
- (c) se a entidade não transferir nem retiver substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do activo financeiro, deve determinar se reteve o controlo do activo financeiro. Neste caso:

(i) se a entidade não reteve o controlo, deve anular o reconhecimento do activo financeiro e reconhecer separadamente como activos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criadas ou transferidas;

(ii) se a entidade reteve o controlo, deve continuar a reconhecer o activo financeiro na medida do seu envolvimento continuado no activo financeiro.

Transferências que se qualificam para anulação do reconhecimento

28. Se uma entidade transferir um activo financeiro numa transferência que se qualifique para anulação do reconhecimento na sua totalidade e retém o direito por serviço (de dívida) ao activo financeiro em troca de comissões, deve reconhecer ou um activo por serviço ou um passivo por serviço para esse contrato por serviço. Se não for expectável que as comissões a receber compensem adequadamente a entidade pela realização do serviço, deve ser reconhecido um passivo por serviço para a obrigação de serviço pelo seu justo valor. Se for expectável que as comissões a receber mais do que compensem adequadamente a entidade pela realização do serviço, deve ser reconhecido um activo para o direito de serviço por uma quantia determinada com base na imputação da quantia registada do maior activo financeiro de acordo com o parágrafo 31.

29. Se, como resultado de uma transferência, um activo financeiro cujo reconhecimento é anulado na totalidade mas a transferência resulta na obtenção pela entidade de um novo activo financeiro ou na assumpção um novo passivo financeiro, ou um passivo por serviço, a entidade deve reconhecer o novo activo financeiro, passivo financeiro ou passivo por serviço pelo respectivo justo valor.

30. Na anulação do reconhecimento de um activo financeiro na sua totalidade, a diferença entre:

- (a) a quantia registada; e
- (b) a soma da retribuição recebida (incluindo quaisquer novos activos obtidos menos quaisquer novos passivos assumidos) mais quaisquer ganhos ou perdas acumuladas que tenham sido reconhecidas em capital próprio, devem ser reconhecidas nos resultados.

31. Se o activo transferido é uma parte de um activo maior e a parte transferida se qualifica para anulação do reconhecimento na sua totalidade, a quantia registada anterior do activo financeiro maior deve ser imputada entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte cujo reconhecimento é anulado, com base nos justos valores relativos dessas partes na data de transferência. Para este efeito, um activo por serviço retido deve ser tratado como uma parte que continua a ser reconhecida. A diferença entre:

- (a) a quantia registada imputada à parte cujo reconhecimento é anulado; e
- (b) soma da retribuição recebida pela parte cujo reconhecimento é anulado (incluindo quaisquer novos activos obtidos menos quaisquer novos passivos assumidos) mais quaisquer ganhos ou perdas acumulados imputados à mesma que tenham sido reconhecidos em capital próprio, devem ser reconhecidos nos resultados. Um ganho ou perda acumulado que tenha sido reconhecido em capital próprio é imputado entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte cujo reconhecimento é anulado, com base nos justos valores relativos dessas partes.

Transferências que não se qualificam para anulação do reconhecimento

32. Se uma transferência não resulta na anulação do reconhecimento pelo facto da entidade ter substancialmente

retido todos os riscos e vantagens da propriedade do activo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o activo transferido na totalidade e deve reconhecer um passivo financeiro para a retribuição recebida. Nos períodos subsequentes, a entidade deve reconhecer quaisquer rendimentos do activo transferido e quaisquer gastos suportados com o passivo financeiro.

Envolvimento continuado em activos transferidos

33. Se uma entidade não transfere nem retém substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade de um activo transferido, mas retém o controlo do activo transferido, a entidade continua a reconhecer o activo transferido na medida do seu envolvimento continuado. A medida do envolvimento continuado da entidade no activo transferido é o ponto até ao qual está exposta a alterações no valor do activo transferido.

34. Quando uma entidade continua a reconhecer um activo na medida do seu envolvimento continuado, a entidade também reconhece o passivo associado. Não obstante os outros requisitos de mensuração desta Norma, os activos transferidos e os passivos associados são mensurados numa base que reflecta os direitos e obrigações que a entidade reteve. O passivo associado é mensurado para que a quantia registada líquida do activo transferido e o passivo associado seja:

- (a) o custo amortizado dos direitos e obrigações retidos pela entidade, se o activo transferido for mensurado pelo custo amortizado; ou
- (b) igual ao justo valor dos activos e obrigações retidos pela entidade quando mensurados numa base individual, se o activo transferido for mensurado pelo justo valor.

35. A entidade deve continuar a reconhecer qualquer rendimento resultante do activo transferido até ao ponto do seu envolvimento continuado e deve reconhecer qualquer gasto suportado no passivo associado.

36. Para efeitos da mensuração subsequente, as alterações reconhecidas no justo valor do activo transferido e o passivo associado são contabilizadas de forma consistente entre si, de acordo com o parágrafo 54, e não devem ser compensadas.

37. Quando o envolvimento continuado da entidade é apenas numa parte de um activo financeiro, a entidade imputa a quantia registada anterior do activo financeiro entre a parte que continua a reconhecer de acordo com o envolvimento continuado, e a parte que já não reconhece com base no justos valores relativos dessas partes na data da transferência. A diferença entre:

- (a) a quantia registada imputada à parte que já não é reconhecida e
- (b) a soma da retribuição recebida para a parte que já não é reconhecida mais qualquer ganho ou perda acumulado imputado que tenha sido reconhecido em capital próprio, deve ser reconhecida em resultados. Um ganho ou perda acumulado que tenha sido reconhecido em capital próprio é imputado entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que já não é reconhecida com base nos respectivos justos valores relativos.

Todas as transferências

38. Se um activo transferido continuar a ser reconhecido, o activo e o passivo associado não devem ser compensados. De forma semelhante, a entidade não deve compensar qualquer rendimento resultante do activo transferido com qualquer gasto suportado com o passivo associado.

39. Se a entidade que transfere proporcionar garantias colaterais não monetárias à entidade que recebe a transferência, a contabilização das garantias colaterais por quem transfere e por quem recebe a transferência depende da circunstância da entidade que recebe a transferência ter o direito de vender ou voltar a penhorar a garantia colateral e da circunstância de quem transfere incorrer em incumprimento. A entidade que transfere e a entidade que recebe a transferência devem contabilizar a garantia colateral da seguinte forma:

- (a) se a entidade que recebe a transferência tiver o direito contratual ou a prática de vender ou voltar a penhorar a garantia colateral, a entidade que transfere deve reclassificar o activo no seu balanço separadamente dos restantes activos;
- (b) se a entidade que recebe a transferência vender a garantia colateral a ela penhorada, deve reconhecer os proveitos da venda e um passivo mensurado pelo justo valor da obrigação para devolver a garantia colateral;
- (c) se a entidade que transfere não cumprir os termos do contrato e já não tiver o direito de resgatar a garantia colateral, deve anular o reconhecimento da garantia colateral, e a entidade que recebe deve reconhecer a garantia colateral como seu activo inicialmente mensurado pelo justo valor ou, se já tiver vendido a garantia colateral, anular o reconhecimento da sua obrigação de devolver a garantia colateral;
- (d) Com excepção do disposto na alínea (c), a entidade que transfere continua a registar a garantia colateral como um activo e a entidade que transfere não deve reconhecer a garantia colateral como um activo.

Anulação do reconhecimento de um passivo financeiro

40. Uma entidade deve remover um passivo financeiro do seu balanço quando, e somente quando, este for extinto, isto é, quando a obrigação especificada no contrato for satisfeita, cancelada ou expirar.

41. Uma troca entre um mutuário existente e um financiador de instrumentos de dívida com termos significativamente diferentes, deve ser contabilizada como uma extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de um novo passivo financeiro. De forma semelhante, uma alteração substancial nos termos de um passivo financeiro existente, ou parte dele, deve ser contabilizada como uma extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de um novo passivo financeiro.

42. A diferença entre a quantia registada de um passivo financeiro extinto ou transferido para outra parte e a retribuição paga, incluindo quaisquer activos não monetários transferidos ou passivos assumidos, deve ser reconhecida nos resultados.

MENSURAÇÃO

Mensuração inicial de activos financeiros e passivos financeiros

43. Quando um activo financeiro ou passivo financeiro é inicialmente reconhecido, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor acrescido, nos casos de activos financeiros ou passivos financeiros que não sejam mensurados pelo justo valor por via dos resultados, dos custos de transacção que sejam directamente atribuíveis à aquisição ou emissão do activo financeiro ou passivo financeiro.

Mensuração subsequente de activos financeiros

44. A mensuração subsequente de um activo financeiro está directamente dependente da classificação do activo financeiro. Para efeitos desta Norma aplicam-se as quatro classificações seguintes:

- (a) activos financeiros pelo justo valor por via dos resultados;
- (b) investimentos detidos até à maturidade;
- (c) empréstimos e contas a receber; e
- (d) activos financeiros disponíveis para venda.

45. Após o reconhecimento no momento inicial a entidade deve mensurar os activos financeiros pelos seus justos valores, incluindo os derivados que sejam activos, sem qualquer dedução de custos de transacção que possa suportar na venda ou outra alienação, excepto quanto aos seguintes activos financeiros:

- (a) empréstimos e contas a receber os quais devem ser mensurados pelo custo amortizado usando o método do juro efectivo;
- (b) investimentos detidos até à maturidade os quais devem ser mensurados pelo custo amortizado usando o método do juro efectivo; e
- (c) investimentos em instrumentos de capital que não têm o preço cotado num mercado activo e cujo justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade, e derivados que estejam ligados a, e devam ser liquidados por, entregas de tais instrumentos de capital próprio não cotados, os quais devem ser mensurados pelo custo.

Os activos financeiros designados como itens cobertos estão sujeitos aos requisitos de mensuração da contabilidade de cobertura. Todos os activos financeiros, excepto os mensurados pelo justo valor por via dos resultados, estão sujeitos a revisão de imparidade nos termos previstos nesta Norma.

Mensuração subsequente de passivos financeiros

46. Após o reconhecimento no momento inicial uma entidade deve mensurar todos os passivos financeiros pelo custo amortizado usando o método do juro efectivo, excepto quanto aos seguintes passivos financeiros:

- (a) passivos financeiros pelo justo valor por via dos resultados, incluindo derivados que sejam passivos, os quais devem ser mensurados pelo justo valor excepto no caso de um passivo derivado que esteja ligado a, e deva ser liquidado por, entregas de um instrumento de capital próprio não cotado cujo justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade, o qual deverá mensurado pelo custo;
- (b) passivos financeiros que surgem quando uma transferência de um activo financeiro não se qualifica para anulação do reconhecimento aos quais devem ser aplicados os requisitos dos parágrafos 32 e 34.
- (c) contratos de garantia financeira os quais devem ser mensurados, pelo emitente do contrato, pelo maior entre os seguintes valores:
 - (i) a quantia determinada nos termos da *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*; e
 - (ii) a quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização acumulada reconhecida de acordo com a *NCRF 28 – Rédito*.

(d) compromissos para proporcionar um empréstimo a uma taxa de juro inferior à taxa de mercado os quais devem ser mensurados, pelo emitente de tal compromisso, pelo maior entre os seguintes valores:

- (i) a quantia determinada nos termos da *NCRF 24 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*; e
- (ii) a quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização acumulada reconhecida de acordo com a *NCRF 28 – Rédito*.

Os passivos financeiros designados como itens cobertos estão sujeitos aos requisitos da contabilidade de cobertura.

Considerações sobre o justo valor

47. A melhor evidência do justo valor é a existência de preços cotados num mercado activo. Quando o mercado para um instrumento financeiro não é activo, uma entidade estabelece o justo valor através de uma técnica de valorização. O objectivo para usar uma técnica de valorização é o de determinar qual teria sido o preço da transacção na data de mensuração numa transacção de boa fé entre as partes motivadas por considerações comerciais normais. As técnicas de valorização incluem o uso de transacções de mercado recentes realizadas de boa fé entre partes conhecedoras e dispostas a isso, se estiverem disponíveis, referência ao justo valor corrente de um outro instrumento que seja substancialmente o mesmo, análises de fluxos de caixas descontados e modelos de avaliação de opções. Se existir uma técnica de valorização geralmente usada pelos participantes do mercado para avaliar o instrumento e se essa técnica tiver demonstrado que proporciona estimativas fiáveis de preços obtidas em transacções de mercado reais, a entidade usa essa técnica. A técnica de valorização escolhida utiliza o máximo de *inputs* do mercado e o mínimo possível de *inputs* específicos da entidade. A técnica incorpora todos os factores que os participantes do mercado considerariam ao determinar um preço e é consistente com as metodologias económicas aceites para a avaliação de instrumentos financeiros. Periodicamente, uma entidade ajusta a técnica de valorização e testa a sua validade usando preços de quaisquer transacções de mercado, correntes e observáveis, relativas ao mesmo instrumento ou baseadas em quaisquer informações de mercado disponíveis.

Reclassificações

48. Uma entidade não deve reclassificar um instrumento financeiro para, ou da, categoria de justo valor por via dos resultados enquanto estiver detido ou emitido.

49. Quando, como consequência de uma alteração na intenção ou capacidade já não for apropriado classificar um investimento como detido até à maturidade, ele deve ser reclassificado para disponível para venda e remensurado para o justo valor. A diferença entre a quantia registada e o justo valor deve ser reconhecida em capital próprio, nos termos do parágrafo 54 (b).

50. Uma entidade não deve classificar qualquer activo financeiro como detido até à maturidade se a entidade tiver, durante o ano financeiro corrente ou durante os dois anos financeiros precedentes, vendido ou reclassificado mais do que uma quantia insignificante de investimentos detidos até à maturidade antes da maturidade que não seja por vendas ou reclassificações que:

- (a) estejam tão próximas da maturidade ou da data de compra do activo financeiro que as alterações na taxa de juro do mercado não teriam um efeito significativo no justo valor do activo financeiro;

- (b) ocorram depois de a entidade ter substancialmente recebido todo o capital original do activo financeiro através de pagamentos escalonados ou de pagamentos antecipados; ou
- (c) sejam atribuíveis a um acontecimento isolado que esteja fora do controlo da entidade, não seja recorrente e não pudesse ter sido razoavelmente previsto pela entidade.

51. Quando a venda ou reclassificação de mais do que uma quantia insignificante de investimentos detidos até à maturidade não cumpre com as condições estabelecidas no parágrafo 50, quaisquer investimentos detidos até à maturidade remanescentes devem ser reclassificados para disponíveis para venda. Na reclassificação, a diferença entre a quantia registada e o justo valor deve ser contabilizada de acordo com o parágrafo 54 (b).

52. Quando se tornar disponível uma medida fiável para um activo financeiro ou passivo financeiro relativamente ao qual essa medida não estava anteriormente disponível, e se exigir que o activo ou passivo seja mensurado pelo justo valor caso uma medida fiável estivesse disponível, o activo ou passivo deve ser remensurado pelo justo valor, e a diferença entre a quantia registada e o justo valor deve ser contabilizada de acordo com o parágrafo 54.

53. Se, como resultado de uma alteração na intenção ou na capacidade, ou nas raras circunstâncias em que uma medida fiável do justo valor deixe de estar disponível, ou porque os dois anos financeiros precedentes a que se refere o parágrafo 50 já passaram, se tornar apropriado registar um activo financeiro ou passivo financeiro pelo custo ou pelo custo amortizado em vez de pelo justo valor, a quantia registada do justo valor do activo financeiro ou do passivo financeiro nessa data torna-se o seu novo custo ou custo amortizado, conforme aplicável. Qualquer ganho ou perda anterior naquele activo que tenha sido reconhecido directamente no capital próprio de acordo com o parágrafo 54 (b) deve ser contabilizado como segue:

- (a) no caso de um activo financeiro com maturidade fixada, o ganho ou perda deve ser amortizado nos resultados durante a vida remanescente do investimento detido até à maturidade usando o método do juro efectivo. Qualquer diferença entre o novo custo amortizado e a quantia na maturidade deve também ser amortizada durante a vida remanescente do activo financeiro usando o método do juro efectivo, semelhante à amortização de um prémio e de um desconto. Se o activo financeiro estiver subsequentemente em imparidade, qualquer ganho ou perda que tenha sido reconhecido directamente no capital próprio é reconhecido nos resultados de acordo com o parágrafo 61;
- (b) no caso de um activo financeiro sem maturidade fixada, o ganho ou perda deve permanecer no capital próprio até que o activo financeiro seja alienado (por venda ou por qualquer outra forma), sendo então reconhecido nos resultados. Se o activo financeiro estiver subsequentemente em imparidade, qualquer ganho ou perda anterior que tenha sido reconhecido directamente no capital próprio é reconhecido nos resultados de acordo com o parágrafo 61.

Ganhos e perdas

54. Um ganho ou perda resultante de uma variação no justo valor de um activo financeiro ou passivo financeiro que não faz parte de uma relação de cobertura deve ser reconhecido como segue:

- (a) um ganho ou perda resultante de um activo financeiro ou passivo financeiro classificado pelo justo valor por via dos resultados deve ser reconhecido nos resultados;
- (b) um ganho ou perda num activo financeiro disponível para venda deve ser reconhecido directamente no capital próprio, excepto no caso de perdas por imparidade e de ganhos e perdas cambiais, até que se anule o reconhecimento do activo financeiro. Nesse mesmo momento, o ganho (ou perda) acumulado anteriormente reconhecido no capital próprio deverá ser reclassificado e reconhecido nos resultados como um ajustamento de reclassificação. Contudo, o juro calculado por utilização do método do juro efectivo é reconhecido nos resultados. Os dividendos resultantes de um instrumento de capital próprio disponível para venda são reconhecidos nos resultados quando o direito da entidade de os receber for estabelecido.

55. Em relação aos activos financeiros e passivos financeiros registados pelo custo amortizado, um ganho ou perda é reconhecido nos resultados quando o activo financeiro ou o passivo financeiro deixa de ser reconhecido ou sujeito a imparidade, ou através do processo de amortização. Contudo, para os activos financeiros ou passivos financeiros que são itens cobertos, a contabilização do ganho ou perda deve estar conforme os parágrafos 73 a 77.

Imparidade e incobrabilidade de activos financeiros

56. Uma entidade deve avaliar à data de cada balanço se existe ou não alguma evidência objectiva de que um activo financeiro ou um grupo de activos financeiros está em imparidade. Se tal evidência existir, a entidade deve aplicar as disposições previstas na presente Norma para determinar a quantia de qualquer perda por imparidade.

57. Um activo financeiro ou um grupo de activos financeiros está em imparidade e existem perdas por imparidade quando, e somente quando, existir evidência objectiva de imparidade como resultado de um ou mais acontecimentos que ocorreram após o reconhecimento no momento inicial do activo e quando esse acontecimento (ou acontecimentos) tiver um impacto nos fluxos de caixa futuros estimados do activo financeiro ou do grupo de activos financeiros que pode ser estimado com fiabilidade. Pode não ser possível identificar um único acontecimento que deu origem à imparidade, podendo a imparidade ser o resultado do efeito combinado de vários acontecimentos. Uma entidade não deve reconhecer as perdas esperadas como resultado de acontecimentos futuros, independentemente do grau de probabilidade. A evidência objectiva de que um activo financeiro, ou um grupo de activos, está em imparidade inclui informação observável que alerta o detentor do activo acerca dos seguintes acontecimentos que resultam em perda:

- (a) significativa dificuldade financeira do emitente ou do obrigado;
- (b) quebra de contrato que resulte, por exemplo, da falta ou atraso nos pagamentos de juro ou de capital;

- (c) o mutuante, por razões económicas ou legais relacionadas com dificuldades financeiras do mutuário, consente ao mutuário uma concessão que o mutuante de outra forma não consideraria;
- (d) é provável que o mutuário vá entrar em processo de falência ou outra reorganização financeira;
- (e) o desaparecimento de um mercado activo para esse activo financeiro devido a dificuldades financeiras; ou
- (f) informações observáveis indicando que existe um decréscimo mensurável nos fluxos de caixa futuros estimados de um grupo de activos financeiros desde o reconhecimento no momento inicial desses activos, embora o decréscimo ainda não possa ser identificado com os activos financeiros individuais do grupo, incluindo:
 - (i) alterações adversas no estado de pagamento dos mutuários do grupo (por exemplo, um número crescente de pagamentos atrasados); ou
 - (ii) as condições económicas nacionais ou locais que se correlacionam com os incumprimentos relativos aos activos do grupo (por exemplo alterações adversas nas condições do sector que afectem os mutuários do grupo).

Activos financeiros registados pelo custo amortizado

58. Se existir evidência objectiva de que foi suportada uma perda por imparidade em empréstimos concedidos e contas a receber ou investimentos detidos até à maturidade registados pelo custo amortizado, a quantia da perda é mensurada como a diferença entre a quantia registada do activo e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de juro efectiva original do activo financeiro. A quantia registada do activo deve ser reduzida através do uso de uma conta de redução do activo. A quantia da perda deve ser reconhecida nos resultados.

59. Se, num período subsequente, a quantia da perda por imparidade diminui e a diminuição pode ser relacionada objectivamente com um acontecimento que ocorra após o reconhecimento da imparidade, a perda por imparidade anteriormente reconhecida deve ser revertida ajustando a conta de redução do activo. A reversão não deve resultar numa quantia registada do activo financeiro que exceda a quantia que poderia ter sido determinada pelo custo amortizado, caso a imparidade não tivesse sido reconhecida à data em que a imparidade foi revertida. A quantia da reversão deve ser reconhecida nos resultados.

Activos financeiros registados pelo custo

60. Se existir evidência objectiva de que foi suportada uma perda por imparidade num instrumento de capital próprio não cotado que não está registado pelo justo valor porque o seu justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade, ou num activo derivado que está ligado a, e que deve ser liquidado pela entrega de, um tal instrumento de capital próprio não cotado, a quantia da perda por imparidade é mensurada pela diferença entre a quantia registada do activo financeiro e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente para um activo financeiro semelhante. Estas perdas por imparidade não devem ser revertidas.

Activos financeiros disponíveis para venda

61. Quando um declínio no justo valor de um activo financeiro disponível para venda foi reconhecido directamente no capital próprio e houver evidência objectiva de que o activo está em

imparidade, a perda acumulada que foi reconhecida directamente no capital próprio deve ser reclassificada do capital próprio e reconhecida nos resultados mesmo que o reconhecimento do activo financeiro não tenha sido anulado.

62. A quantia da perda acumulada que é reclassificada do capital próprio e reconhecida nos resultados de acordo com o parágrafo anterior deve ser a diferença entre o custo de aquisição (líquido de qualquer reembolso e amortização de capital) e o justo valor corrente, menos qualquer perda por imparidade desse activo financeiro anteriormente reconhecida nos resultados.

63. As perdas por imparidade de um investimento num instrumento de capital próprio classificado como disponível para venda não reconhecidas nos resultados devem ser revertidas por via dos resultados.

64. Se, num período subsequente, o justo valor de um instrumento de dívida classificado como disponível para venda aumentar e o aumento puder estar objectivamente relacionado com um acontecimento que ocorra após o reconhecimento da perda por imparidade nos resultados, a perda por imparidade deve ser revertida, sendo a quantia da reversão reconhecida nos resultados.

COBERTURA

65. Quando existir uma relação de cobertura designada entre um instrumento de cobertura e um item coberto nos termos previstos nos parágrafos 71 e 72 da presente Norma, a contabilização de um ganho ou uma perda no instrumento de cobertura e item coberto deve ser feita conforme previsto nos parágrafos 73 a 77.

Instrumentos de cobertura

66. Para efeitos de contabilidade de cobertura, apenas os instrumentos que envolvam um terceiro externo à entidade que relata (isto é, externa ao grupo, segmento ou entidade individual sobre os quais se relata) podem ser designados como instrumentos de cobertura. Embora as entidades individuais dentro de um grupo consolidado ou as divisões dentro de uma entidade possam entrar em transacções de cobertura com outras entidades dentro do grupo, ou outras divisões dentro da entidade, quaisquer transacções intragrupo são eliminadas na consolidação e, por isso, tais transacções de cobertura não se qualificam para contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo. Contudo, podem qualificar-se para contabilidade de cobertura nas demonstrações financeiras individuais de entidades dentro do grupo ou no relato por segmentos desde que sejam externas à entidade ou segmento individual sobre os quais se está a relatar.

67. Os instrumentos de cobertura podem ser designados de diversas formas:

- (a) uma parte do instrumento de cobertura (por exemplo 50% da quantia nominal) pode ser designada como o instrumento de cobertura num relacionamento de cobertura;
- (b) um único instrumento de cobertura pode ser designado como cobertura para mais de um tipo de risco desde que:
 - (i) os riscos cobertos possam ser claramente identificados;
 - (ii) a eficácia da cobertura possa ser demonstrada; e
 - (iii) seja possível assegurar que existe uma designação específica do instrumento de cobertura e diferentes posições de risco.

- (c) dois ou mais derivados, ou partes dos mesmos, podem ser vistos numa combinação de derivados e conjuntamente designados como o instrumento de cobertura, incluindo nos casos em que os riscos resultantes de alguns derivados compensam os resultantes de outros.

Itens cobertos

68. Um item coberto pode ser um activo ou passivo reconhecido, um compromisso firme não reconhecido, uma transacção prevista altamente provável ou um investimento líquido numa unidade operacional no estrangeiro. O item coberto pode ser:

- (a) um único activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista altamente provável ou investimento líquido numa unidade operacional no estrangeiro; ou
- (b) um grupo de activos, passivos, compromissos firmes, transacções previstas altamente prováveis ou investimentos líquidos em unidades operacionais no estrangeiro com características de risco semelhantes; ou
- (c) no caso de uma cobertura de carteira do risco de taxa de juro, uma porção da carteira de activos financeiros ou passivos financeiros que partilham o risco que está a ser coberto.

69. Quando o item coberto é um activo financeiro ou um passivo financeiro, pode ser considerado um item coberto relativamente aos riscos associados a apenas uma parte dos seus fluxos de caixa ou justo valor desde que possa ser mensurada a sua eficácia.

70. Quando o item coberto é um activo não financeiro ou um passivo não financeiro, deve ser designado como um item coberto (a) para riscos cambiais, ou (b) na sua totalidade para todos os riscos, devido à dificuldade de isolar e mensurar a parte adequada das alterações nos fluxos de caixa ou no justo valor atribuíveis a riscos específicos que não sejam riscos cambiais.

Contabilidade de cobertura

71. A contabilidade de cobertura reconhece os efeitos de compensação nos resultados das alterações nos justos valores do instrumento de cobertura e do item coberto, podendo ser de três tipos:

- (a) cobertura de justo valor – uma cobertura da exposição às alterações no justo valor de um activo ou passivo reconhecido ou de um compromisso firme não reconhecido, ou de uma parte identificada de tal activo, passivo ou compromisso firme, que é atribuível a um risco particular e pode afectar os resultados;
- (b) cobertura de fluxo de caixa – uma cobertura da exposição à variabilidade nos fluxos de caixa que é atribuível a um risco particular associado a um activo ou passivo reconhecido ou a uma transacção prevista altamente provável e que pode afectar os resultados; e
- (c) cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional no estrangeiro – prevista na *NCRF 23 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio*.

72. Uma relação de cobertura qualifica-se para contabilidade de cobertura quando, e somente quando, todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) no início da cobertura, existe designação e documentação formais da relação de cobertura e do objectivo e estratégia da gestão de risco da entidade

para levar a cabo a cobertura. Essa documentação deve incluir a identificação do instrumento de cobertura, o item ou transacção coberto, a natureza do risco a ser coberto e a forma como a entidade vai avaliar a eficácia do instrumento de cobertura na compensação da exposição a alterações no justo valor ou fluxos de caixa do item coberto atribuíveis ao risco coberto;

- (b) espera-se que a cobertura seja altamente eficaz ao conseguir a compensação de alterações no justo valor ou fluxos de caixa atribuíveis ao risco coberto, consistentemente com a estratégia de gestão de risco originalmente documentada para essa relação de cobertura específica;
- (c) quanto a coberturas de fluxos de caixa, uma transacção prevista que seja o objecto da cobertura tem de ser altamente provável e tem de apresentar uma exposição a variações nos fluxos de caixa que poderiam em última instância afectar os resultados;
- (d) a eficácia da cobertura pode ser mensurada com fiabilidade, isto é, o justo valor ou os fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis ao risco coberto e ao justo valor do instrumento de cobertura podem ser mensurados com fiabilidade; e
- (e) a cobertura é avaliada numa base contínua e efectivamente determinada como tendo sido altamente eficaz durante todo o período de relato financeiro para o qual a cobertura foi designada.

Cobertura de justo valor

73. Quando uma cobertura de justo valor satisfaz as condições do parágrafo anterior durante o período deve ser contabilizada como se segue:

- (a) o ganho ou perda resultante da remensuração do instrumento de cobertura ao justo valor (para um instrumento de cobertura derivado) ou a componente de moeda estrangeira da quantia registada desse instrumento mensurado de acordo com a *NCRF 23 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio* (para um instrumento de cobertura não derivado) deve ser reconhecido nos resultados; e
- (b) o ganho ou perda no item coberto atribuível ao risco coberto deve ajustar a quantia registada do item coberto e ser reconhecido nos resultados se o item coberto não estiver mensurado ao custo. O reconhecimento do ganho ou perda nos resultados, atribuível ao risco coberto, aplica-se se o item coberto for um activo financeiro disponível para venda.

74. Uma entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilidade de cobertura referida no parágrafo anterior quando:

- (a) o instrumento de cobertura expirar (ou for vendido ou tiver terminado);
- (b) a cobertura deixar de satisfazer os critérios para contabilidade de cobertura do parágrafo 72; ou
- (c) a entidade revogar a designação.

Cobertura de fluxo de caixa

75. Quando uma cobertura de fluxo de caixa satisfaz as condições do parágrafo 72 durante o período, deve ser contabilizada como se segue:

- (a) a parte do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura que é determinada como uma cobertura eficaz deve ser reconhecida directamente no capital próprio; e

- (b) a parte ineficaz do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura deve ser reconhecida nos resultados.

76. Uma entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilidade de cobertura especificada no parágrafo anterior em qualquer uma das circunstâncias seguintes:

- (a) o instrumento de cobertura expira (ou é vendido ou terminou). Neste caso, o ganho ou perda acumulado resultante do instrumento de cobertura que se mantém reconhecido directamente no capital próprio desde o período em que a cobertura era eficaz deve permanecer reconhecido separadamente no capital próprio até que a transacção prevista ocorra;
- (b) a cobertura deixa de satisfazer os critérios para contabilidade de cobertura. Neste caso, o ganho ou perda acumulado resultante do instrumento de cobertura que se mantém reconhecido directamente no capital próprio desde o período em que a cobertura era eficaz deve permanecer reconhecido separadamente no capital próprio até que a transacção prevista ocorra;
- (c) já não se espera que a transacção prevista ocorra, caso em que qualquer ganho ou perda acumulado relacionado resultante do instrumento de cobertura que permaneça reconhecido directamente no capital próprio desde o período em que a cobertura era eficaz deve ser reconhecido nos resultados. Pode ainda esperar-se que ocorra uma transacção prevista que deixou de ser altamente provável; e
- (d) a entidade revoga a designação. Para coberturas de uma transacção prevista, o ganho ou perda acumulado resultante do instrumento de cobertura que se mantém reconhecido directamente no capital próprio desde o período em que a cobertura era eficaz deve permanecer reconhecido separadamente no capital próprio até que a transacção prevista ocorra ou deixe de se esperar que ocorra. Se já não se espera que a transacção ocorra, o ganho ou perda acumulado que foi reconhecido directamente no capital próprio deve ser reconhecido nos resultados.

Cobertura de um investimento líquido

77. A cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional no estrangeiro, incluindo uma cobertura de um item monetário contabilizada como parte do investimento líquido (ver *NCRF 23 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio*), deve ser contabilizada de forma semelhante às coberturas de fluxo de caixa:

- (a) a parte do ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura que é determinada como uma cobertura eficaz deve ser reconhecida directamente no capital; e
- (b) a parte ineficaz deve ser reconhecida nos resultados.

O ganho ou perda resultante do instrumento de cobertura relacionado com a parte eficaz da cobertura que tenha sido reconhecida directamente no capital próprio deve ser reclassificada para resultados aquando da alienação total ou parcial da unidade operacional no estrangeiro.

DIVULGAÇÕES

Significado dos instrumentos financeiros no balanço e na demonstração dos resultados

Balanço

78. Uma entidade deve divulgar, ou no balanço ou nas notas, as quantias registadas das categorias seguintes:

- (a) activos financeiros pelo justo valor por via dos resultados, discriminando:
- (i) os designados como tal no momento do reconhecimento inicial; e
- (ii) os classificados como detidos para negociação de acordo com a presente Norma.
- (b) investimentos detidos até à maturidade;
- (c) empréstimos e contas a receber;
- (d) activos financeiros disponíveis para venda;
- (e) passivos financeiros pelo justo valor por via dos resultados, discriminando:
- (i) os designados como tal no momento do reconhecimento inicial; e
- (ii) os classificados como detidos para negociação de acordo com a presente Norma.
- (f) passivos financeiros mensurados ao custo amortizado.

79. Se uma entidade designou um empréstimo ou conta a receber pelo justo valor por via dos resultados, deve divulgar:

- (a) a exposição máxima ao risco de crédito do empréstimo ou conta a receber à data de relato;
- (b) a quantia através da qual os derivados de crédito associados ou instrumentos semelhantes permitem mitigar essa exposição máxima ao risco de crédito;
- (c) a quantia da alteração, durante o período e acumulada, no justo valor do empréstimo ou conta a receber atribuível a alterações do risco de crédito do activo financeiro, determinado de uma das duas seguintes formas:
- (i) como a quantia da alteração no justo valor que não é atribuível a alterações das condições de mercado que dêem origem a risco de mercado; ou
- (ii) usando um método alternativo que a entidade considera representar de forma mais fidedigna a quantia da alteração no justo valor atribuível a alterações no risco de crédito do activo.

- (d) a quantia da alteração no justo valor de quaisquer derivados de créditos relacionados ou instrumentos semelhantes ocorrida durante o período e cumulativamente desde a designação do empréstimo ou conta a receber.

80. Se uma entidade designou um passivo financeiro como mensurado pelo justo valor por via dos resultados deve divulgar:

- (a) a quantia da alteração, durante o período e cumulativamente, no justo valor do passivo financeiro atribuível a alterações do risco de crédito do passivo financeiro, determinada de uma das duas formas seguintes:
- (i) como a quantia da alteração no justo valor que não é atribuível a alterações das condições de mercado que dêem origem a risco de mercado; ou
- (ii) usando um método alternativo que a entidade considera representar de forma mais fidedigna a quantia de alteração no justo valor atribuível a alterações no risco de crédito do passivo.

(b) a diferença entre a quantia registada do passivo financeiro e a quantia que a entidade teria contratualmente de pagar no vencimento ao detentor da obrigação.

81. Se uma entidade reclassificou um activo financeiro como um activo mensurado:

- (a) pelo custo ou pelo custo amortizado em vez de o ser pelo justo valor; ou
- (b) pelo justo valor em vez de o ser pelo custo ou pelo custo amortizado.

Deve divulgar a quantia que, por via dessa reclassificação, entrou e saiu de cada categoria, bem como o motivo da reclassificação.

82. Quando uma entidade transferiu activos financeiros e essa transferência, total ou parcial, não se qualifica para anulação do reconhecimento nos termos da presente Norma, deve divulgar para cada classe de activos financeiros:

- (a) a natureza dos activos;
- (b) a natureza dos riscos e benefícios associados à sua propriedade a que a entidade permanece exposta;
- (c) quando a entidade continua a reconhecer todos os activos, as quantias registadas do activo e dos passivos associados; e
- (d) quando a entidade continua a reconhecer o activo na medida do seu envolvimento continuado, a quantia registada total do activo original, a quantia do activo que a entidade continua a reconhecer e a quantia registada dos passivos associados.

83. No que se refere às garantias colaterais, uma entidade deve divulgar:

- (a) relativamente às garantias dadas:
 - (i) as quantias registadas dos activos financeiros dados em penhor a título de garantia colateral de passivos ou passivos contingentes; e
 - (ii) os termos e condições relacionados com a penhora.
- (b) relativamente às garantias aceites e que pode vender ou voltar a penhorar na ausência de incumprimento pelo proprietário da garantia colateral:
 - (i) o justo valor da garantia colateral aceite;
 - (ii) o justo valor de qualquer garantia colateral, vendida ou constituída de novo em penhor, bem como se a entidade tem uma obrigação de a devolver; e
 - (iii) os termos e condições associados ao uso desta garantia colateral.

84. Uma entidade deve divulgar o movimento das perdas por imparidade para activos financeiros ocorridos durante o período, para cada classe de activos financeiros.

85. No que se refere a empréstimos a pagar reconhecidos à data de relato, uma entidade deve divulgar:

- (a) os detalhes de quaisquer incumprimentos relativos a reembolso de capital ou juros durante o período;
- (b) a quantia registada dos empréstimos a pagar em incumprimento à data de relato; e
- (c) se o incumprimento foi sanado ou os termos dos empréstimos a pagar renegociados antes da data em que as demonstrações financeiras foram aprovadas para emissão.

Demonstração dos resultados

86. Uma entidade deve divulgar, ou na demonstração dos resultados ou nas notas, os seguintes itens de rendimentos, gastos, ganhos ou perdas:

- (a) ganhos líquidos ou perdas líquidas resultantes de:
 - (i) activos financeiros ou passivos financeiros pelo justo valor por via dos resultados, demonstrando separadamente os activos financeiros ou passivos financeiros designados como tal no momento do reconhecimento inicial e os activos financeiros ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação;
 - (ii) activos financeiros disponíveis para venda, mostrando separadamente a quantia de ganhos e perdas reconhecida directamente no capital próprio durante o período e a quantia que foi reclassificada de capital próprio e reconhecida nos resultados do período;
 - (iii) investimentos detidos até à maturidade;
 - (iv) empréstimos e contas a receber; e
 - (v) passivos financeiros mensurados ao custo amortizado.
- (b) total do rendimento de juros e total do gasto de juros dos activos financeiros e passivos financeiros que não estão mensurados ao justo valor por via dos resultados;
- (c) rendimentos e despesas de comissões (para além das quantias incluídas no cálculo da taxa de juro efectivo) resultantes de activos financeiros ou passivos financeiros que não são mensurados pelo justo valor por via dos resultados;
- (d) o rendimento de juros dos activos financeiros em imparidade; e
- (e) a quantia de qualquer perda por imparidade, para cada classe de activos financeiros.

Outras divulgações

87. A entidade deve divulgar, separadamente para cada tipo de cobertura descrita nesta Norma, os seguintes elementos:

- (a) uma descrição de cada tipo de cobertura;
- (b) uma descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de cobertura e os seus justos valores à data de relato; e
- (c) a natureza dos riscos que estão a ser cobertos.

88. Relativamente às coberturas dos fluxos de caixa, a entidade deve divulgar:

- (a) os períodos em que se espera que os fluxos de caixa ocorram e quando se espera que venham a afectar os resultados;
- (b) uma descrição de qualquer transacção prevista relativamente à qual tenha sido previamente usada a contabilidade de cobertura, mas que já não se espera que ocorra;
- (c) a quantia reconhecida no capital próprio durante o período;
- (d) a quantia que foi reclassificada do capital próprio para resultados do período, indicando a quantia incluída em cada linha da demonstração dos resultados; e
- (e) a quantia que foi reclassificada do capital próprio durante o período e incluída no custo inicial ou outra quantia registada de um activo não financeiro ou de um passivo não financeiro, cuja aquisição ou ocorrência foi uma transacção coberta prevista e altamente provável.

89. Uma entidade deve divulgar separadamente:

- (a) os ganhos ou perdas de coberturas pelo justo valor:
 - (i) do instrumento de cobertura; e
 - (ii) do item coberto atribuível ao risco coberto.
- (b) a ineficácia reconhecida nos resultados decorrente das coberturas de fluxo de caixa; e
- (c) a ineficácia reconhecida nos resultados decorrente das coberturas de investimentos líquidos em entidades estrangeiras.

90. Uma entidade deve divulgar para cada classe de activos financeiros e de passivos financeiros, o justo valor dessa classe de activos e de passivos de forma a permitir a sua comparação com as quantias registadas correspondentes. A divulgação do justo valor não é exigida:

- (a) quando a quantia registada é uma aproximação razoável do justo valor (por exemplo de instrumentos financeiros tais como contas comerciais a receber ou a pagar a curto prazo); ou
- (b) para investimentos em instrumentos de capital próprio não cotados num mercado activo ou a derivados associados a tais instrumentos de capital próprio que sejam mensurados pelo custo segundo esta Norma, porque o seu justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade.

91. Uma entidade deve ainda divulgar:

- (a) os métodos e, quando for usada uma técnica de valorização, os pressupostos aplicados na determinação de justos valores de cada classe de activos financeiros e de passivos financeiros;
- (b) se os justos valores são determinados directamente, no todo ou em parte, por referência a cotações de um mercado activo ou se são estimados utilizando uma técnica de valorização;
- (c) se os justos valores reconhecidos ou divulgados nas demonstrações financeiras são determinados, no todo ou em parte, utilizando uma técnica de valorização baseada em pressupostos que não são suportados por preços de transacções no mercado, correntes e observáveis, relativas ao mesmo instrumento e não são baseados em dados do mercado observáveis e disponíveis; e
- (d) quando for aplicável a alínea c), a quantia total das alterações no justo valor estimada utilizando a técnica de valorização reconhecida nos resultados durante o período.

Natureza e extensão dos riscos associados a instrumentos financeiros

92. As divulgações exigidas nos parágrafos seguintes têm por objectivo permitir aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza e extensão dos riscos associados a instrumentos financeiros a que a entidade se encontra exposta no final do período de relato. Geralmente, estes riscos incluem, entre outros, o risco de crédito, o risco de liquidez e o risco de mercado.

93. Para cada tipo de risco associado a instrumentos financeiros, uma entidade deve divulgar informação qualitativa e informação quantitativa.

Informação qualitativa

- (a) a sua exposição aos riscos e a origem dos riscos;
- (b) os seus objectivos, políticas e procedimentos de gestão de risco e os métodos utilizados para mensurar esse risco; e
- (c) quaisquer alterações a (a) ou (b) referentes ao período anterior.

Informação quantitativa

- (a) uma síntese quantitativa da sua exposição a esse risco à data de relato. Esta divulgação deve basear-se na informação facultada internamente ao pessoal chave de gestão;
- (b) as divulgações exigidas pelos parágrafos 94 a 99 seguintes;
- (c) concentrações de risco se não forem aparentes com base nas alíneas anteriores.

Risco de crédito

94. Uma entidade deve divulgar para cada classe de instrumento financeiro:

- (a) a quantia que melhor representa a sua exposição máxima ao risco de crédito à data de relato sem ter em consideração quaisquer garantias colaterais detidas ou outras melhorias da qualidade de crédito;
- (b) no que se refere à quantia divulgada em (a), uma descrição das garantias colaterais detidas a título de caução e outras melhorias da qualidade de crédito;
- (c) informação sobre a qualidade de crédito de activos financeiros que não estejam vencidos nem estejam em imparidade; e
- (d) a quantia registada de activos financeiros cujos termos foram renegociados e que, caso contrário, estariam vencidos ou em imparidade.

95. No que se refere a activos financeiros não vencidos nem em imparidade, uma entidade deve divulgar:

- (a) uma análise da idade dos activos financeiros vencidos à data de relato mas que não estão em imparidade;
- (b) uma análise dos activos financeiros individualmente considerados em imparidade à data de relato, incluindo os factores que a entidade tomou em linha de conta na determinação dessa imparidade; e
- (c) para as quantias divulgadas em (a) e (b), uma descrição das garantias colaterais detidas pela entidade a título de caução e outras melhorias da qualidade de crédito e, excepto se impraticável, uma estimativa do seu justo valor.

96. Quando uma entidade obtém activos financeiros ou não financeiros durante o período através da obtenção da posse de garantias colaterais que detém como garantia ou através de outras melhorias da qualidade de crédito, e esses activos satisfazem os critérios de reconhecimento de outras Normas, a entidade deve divulgar:

- (a) a natureza e a quantia registada dos activos obtidos; e
- (b) quando os activos não são imediatamente convertíveis em dinheiro, as suas políticas para alienação ou para utilização desses activos nas suas operações.

Risco de liquidez

97. Uma entidade deve divulgar:

- (a) uma análise da maturidade dos passivos financeiros que indique as maturidades contratuais remanescentes; e
- (b) uma descrição da forma como gere o risco de liquidez inerente à situação descrita na alínea (a).

Risco de mercado

98. Excepto se a entidade cumprir com o parágrafo seguinte, deve divulgar:

- (a) uma análise de sensibilidade para cada tipo de risco de mercado ao qual está exposta à data de relato,

mostrando a forma como os resultados e o capital próprio teriam sido afectados por alterações na variável de risco relevante razoavelmente possíveis àquela data;

- (b) os métodos e pressupostos utilizados na preparação da análise de sensibilidade; e
- (c) as alterações introduzidas nos métodos e pressupostos utilizados face ao período anterior, bem como os motivos dessas alterações.

99. No caso de uma entidade preparar uma análise de sensibilidade como, por exemplo, uma análise *value-at-risk*, que reflecta interdependências entre variáveis de risco (taxas de juro e taxas de câmbio) e utilize essa análise para gerir os riscos financeiros, pode utilizá-la em vez da análise especificada no parágrafo anterior. A entidade deve igualmente divulgar:

- (a) uma descrição do método utilizado na preparação dessa análise de sensibilidade, assim como dos principais critérios e pressupostos subjacentes à informação fornecida; e
- (b) uma explicação do objectivo do método utilizado e das limitações que podem resultar do facto da informação não traduzir cabalmente o justo valor do activo e do passivo envolvido.

NCRF 26 – Contabilização de subsídios do governo e divulgação de apoios do governo

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-5
SUBSÍDIOS DO GOVERNO	6-21
Subsídios do governo não-monetários	14
Apresentação de subsídios relativos a activos	15-16
Apresentação de subsídios relativos a rendimentos	17-18
Reembolso de subsídios do governo	19-21
APOIOS DO GOVERNO	22-25
DIVULGAÇÕES	26

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico dos subsídios do governo e quais as divulgações que devem ser feitas em relação aos subsídios do governo e a outras formas de apoio do governo.

ÂMBITO

2. Os subsídios do governo relativos a activos (ou subsídios do governo ao investimento) são subsídios do governo cuja primeira condição é a de que a entidade que o recebe deve adquirir ou construir activos de longo prazo. Podem existir condições limitando o tipo ou localização do activo ou o período durante o qual esse activo pode ser adquirido ou detido.

3. Os subsídios do governo relativos a rendimentos (ou subsídios do governo à actividade operacional) são subsídios do governo que não são subsídios ao investimento.

4. Os apoios do governo tomam várias formas quer quanto à natureza do apoio prestado, quer quanto às condições geralmente a eles associados. Os apoios do governo podem ser o de encorajar uma entidade a tomar uma iniciativa que em condições normais a entidade não tomaria se o apoio não fosse prestado.

5. Esta Norma não trata:

- (a) de questões especiais que surgem na contabilização de subsídios do governo em demonstrações financeiras preparadas para reflectir os efeitos das alterações de preços;
- (b) de apoios do governo proporcionados a uma entidade na forma de benefícios disponíveis ao determinar o rendimento tributável ou que determinam ou limitam a base do imposto sobre o rendimento a liquidar (por exemplo, isenção de impostos sobre o rendimento, créditos fiscais por investimento, redução de taxas de imposto ou aceleração de amortizações);
- (c) da participação do governo no capital de uma entidade; e
- (d) dos subsídios do governo cobertos pela *NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos*.

SUBSÍDIOS DO GOVERNO

6. Os subsídios do governo, incluindo subsídios não-monetários mensurados pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança razoável de que:

- (a) a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e
- (b) os subsídios serão recebidos.

O recebimento de um subsídio não proporciona por si só evidência conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas.

7. Um subsídio do governo não reembolsável é tratado como um subsídio do governo quando há segurança razoável de que a entidade satisfará as condições para o não reembolso.

8. Os subsídios do governo devem ser reconhecidos como rendimentos numa base sistemática durante os períodos necessários para compensar os gastos com eles relacionados. Estes subsídios não devem ser directamente creditados ao capital próprio.

9. O reconhecimento dos subsídios do governo como rendimento numa base de caixa não está de acordo com o princípio contabilístico do acréscimo (ver *NCRF 1 - Apresentação de demonstrações financeiras*) e tal só será aceitável se não existir qualquer outra base para imputar os subsídios a mais do que um período contabilístico que não seja a de os imputar ao período em que é recebido.

10. Em muitos casos, os períodos durante os quais uma entidade reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio do governo são logo determináveis e, por conseguinte, os subsídios relativos a gastos específicos são reconhecidos como rendimento no mesmo período do correspondente gasto. Da mesma forma, os subsídios relativos a activos amortizáveis são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção das amortizações calculadas para esses activos.

11. Os subsídios relativos a activos não amortizáveis podem também exigir o cumprimento de algumas obrigações e então serão reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações.

12. Um subsídio do governo que se torne recebível como compensação por gastos ou perdas já suportados ou para efeitos de proporcionar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer custo futuro relacionado, deve ser reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível.

13. Um subsídio do governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas suportados num período anterior. Tal subsídio é reconhecido como

rendimento no período em que se tornar recebível devendo tal facto ser divulgado para assegurar que o seu efeito é claramente compreendido.

Subsídios do governo não-monetários

14. Um subsídio do governo pode tomar a forma de uma transferência de um activo não-monetário como, por exemplo, um terreno 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. Alternativamente, quer o activo quer o subsídio podem ser registados por uma quantia nominal.

Apresentação de subsídios relativos a activos

15. Os subsídios do governo relativos a activos, incluindo os subsídios não-monetários mensurados pelo justo valor, devem ser apresentados no balanço ou como rendimento diferido, ou deduzindo o subsídio para apurar a quantia registada do activo.

16. Se o subsídio é registado como rendimento diferido, é reconhecido como rendimento numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo. Se o subsídio é registado através da dedução à quantia do activo, é reconhecido como rendimento durante a vida do activo amortizável por via de um gasto menor de amortização.

Apresentação de subsídios relativos a rendimentos

17. Os subsídios relacionados com rendimentos são apresentados ou como créditos na demonstração dos resultados, ou como deduções ao correspondente gasto.

18. Ambos os métodos são aceitáveis mas podem ser necessárias divulgações do subsídio para uma apropriada compreensão das demonstrações financeiras. É geralmente apropriado divulgar o efeito do subsídio em qualquer item do rendimento ou do gasto que seja necessário divulgar separadamente.

Reembolso de subsídios do governo

19. 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*).

20. O reembolso de um subsídio relativo a rendimentos deve ser primeiro alocado contra qualquer crédito diferido não amortizado que exista com respeito ao subsídio. Quando não existe crédito diferido, ou quando o reembolso exceder tal crédito diferido, tal reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

21. O reembolso de um subsídio relativo a um activo deve ser registado ou aumentando a quantia registada do activo ou reduzindo o saldo do rendimento diferido pela quantia reembolsável. A amortização adicional acumulada que teria sido reconhecida até à data como um gasto caso o subsídio não tivesse sido atribuído, deve ser imediatamente reconhecida como um gasto.

APOIOS DO GOVERNO

22. Excluídas da definição de subsídios de governo estão certas formas de apoio do governo que não podem ter um valor razoavelmente atribuído, bem como as transacções com o governo que não podem ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

23. São exemplos de apoio que não podem de uma maneira razoável ter valor atribuído a assistência técnica gratuita e a concessão de garantias. Um exemplo de apoio que não pode ser distinguido das operações comerciais normais da entidade é uma política de aquisições do governo que é 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 ser especulativa. O significado do benefício nos exemplos anteriores pode ser tal que é necessária divulgação da natureza, volume e duração dos apoios para que as demonstrações financeiras não sejam ambíguas.

24. Os empréstimos a taxas de juro zero ou taxas baixas são uma forma de apoio do governo, mas o benefício não é quantificado pela imputação de juros.

25. Nesta Norma, o apoio do governo não inclui o fornecimento de infra-estruturas através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais nem a colocação à disposição de instalações para irrigação ou para redes de águas as quais estão disponíveis numa base contínua e indeterminada para o benefício de toda uma comunidade local.

DIVULGAÇÕES

26. Deve ser divulgado o seguinte:

- (a) a política contabilística adoptada para os subsídios do governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;
- (b) a natureza e volume dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do governo de que a entidade tenham directamente beneficiado; e
- (c) condições não satisfeitas e outras contingências associadas a apoios do governo que tenham sido reconhecidos.

NCRF 27 – Custo de empréstimos obtidos

ÍNDICE	<i>Parágrafos</i>
OBJECTIVO	1
ÂMBITO	2-5
RECONHECIMENTO	6-21
Princípio fundamental	6-7
Custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização	8-11
Excesso da quantia registada do activo elegível sobre a quantia recuperável	12
Início da capitalização	13-15
Suspensão da capitalização	16-17
Cessação da capitalização	18-20
DIVULGAÇÕES	21

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de estabelecer os princípios para o reconhecimento dos custos associados aos empréstimos obtidos por uma entidade.

ÂMBITO

2. Os custos de empréstimos obtidos incluem:

- (a) juros de descobertos bancários e juros de empréstimos obtidos a curto e longo prazos;

- (b) amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
- (c) amortização de custos acessórios suportados com a obtenção de empréstimos;
- (d) encargos financeiros relativos a locações financeiras reconhecidas de acordo com a *NCRF 17 – Locações*; e
- (e) diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira na medida em que tais diferenças de câmbio são consideradas como um ajustamento do custo dos juros.

3. Dependendo das circunstâncias, os seguintes activos podem ser qualificados como activos elegíveis:

- (a) inventários
- (b) instalações industriais;
- (c) instalações de produção de energia;
- (d) activos intangíveis; e
- (e) propriedades de investimento.

Os activos financeiros, bem com os inventários transformados ou produzidos durante um curto espaço de tempo, não são activos elegíveis. Da mesma forma, os activos que, quando adquiridos, estão prontos para o seu uso pretendido ou para venda não são activos elegíveis.

4. Uma entidade não é obrigada a aplicar esta Norma em relação aos custos de empréstimos obtidos directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de:

- (a) activos elegíveis mensurados pelo justo valor como, por exemplo, um activo biológico;
- (b) inventários que são transformados ou produzidos em grandes quantidades e de forma repetitiva.

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

RECONHECIMENTO

Princípio fundamental

6. O princípio fundamental desta Norma é o de que os custos de empréstimos obtidos que são directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível fazem parte do custo desse activo. Todos os outros custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que são suportados.

7. Os custos de empréstimos obtidos que são directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível devem ser capitalizados como parte do custo desse activo. Esses custos são capitalizados como parte do custo do activo quando é provável que resultem em benefícios económicos futuros para a entidade e podem ser mensurados com fiabilidade.

Custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização

8. Os custos de empréstimos obtidos que são directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo elegível são os custos de empréstimos obtidos que teriam sido evitados se o dispêndio no activo elegível não tivesse sido feito. Quando uma entidade solicita empréstimos com o propósito específico de obter um activo elegível, os custos dos empréstimos obtidos que estão directamente relacionados com esse activo elegível podem ser prontamente identificados.

9. Pode ser difícil identificar a relação directa entre empréstimos obtidos e um activo elegível e determinar os empréstimos obtidos que poderiam ter sido evitados. Essa dificuldade ocorre, por exemplo, quando a actividade financeira

de uma entidade tem uma gestão e coordenação centralizadas ou quando um grupo usa uma variedade de instrumentos de dívida para solicitar fundos a taxas de juro variáveis e empresta esses fundos em bases variadas a outras entidades do grupo. Outros problemas surgem através do uso de empréstimos denominados em moedas estrangeiras e das flutuações nas taxas de câmbio. Assim, a determinação da quantia dos custos de empréstimos obtidos que são directamente atribuíveis à aquisição de um activo elegível é difícil e exige o exercício de julgamento.

10. Na medida em que são solicitados empréstimos especificamente com o propósito de obter um activo elegível, uma entidade deve apurar a quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse activo como sendo o total dos custos reais suportados com os empréstimos obtidos durante o período menos quaisquer rendimentos resultantes do investimento temporário desses empréstimos.

11. Sempre que uma entidade solicite empréstimos genéricos mas os use parcialmente com o propósito de obter um activo elegível, a quantia de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada aplicando, aos dispêndios respeitantes a esse activo, uma taxa de capitalização. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos da entidade em vigor durante o período, que não sejam empréstimos obtidos especificamente para obter um activo elegível. A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos suportados durante o período.

Excesso da quantia registada do activo elegível sobre a quantia recuperável

12. Quando a quantia registada, ou o custo final esperado do activo elegível, excede a sua quantia recuperável ou o seu valor realizável líquido, a quantia registada é reduzida ou anulada em conformidade com o exigido noutras Normas. Em certas circunstâncias, a quantia da redução ou abate é revertida de acordo com essas mesmas Normas.

Início da capitalização

13. A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo elegível deve começar quando uma entidade:

- (a) efectua dispêndios com o activo;
- (b) suporta custos de empréstimos obtidos; e
- (c) desenvolve actividades que são necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para venda.

14. Os dispêndios com um activo elegível incluem somente os que tenham resultado em pagamentos de caixa, na transferência de outros activos ou na assunção de passivos que incorram em juros. Os dispêndios são deduzidos de quaisquer pagamentos por conta recebidos e por subsídios recebidos relacionados com o activo (ver a *NCRF 26 – Contabilização de subsídios do governo e divulgação de apoios do governo*).

15. As actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para venda englobam mais do que a construção física do activo. Tais actividades englobam o trabalho técnico e administrativo anterior ao início da construção física tais como as actividades associadas à obtenção de licenças prévias. Porém, tais actividades excluem a detenção de um activo quando nenhuma produção ou desenvolvimento que altere a condição do activo esteja em curso. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos suportados no caso de um terreno que está em desenvolvimento são capitalizados durante o período em

que as actividades relacionadas com esse desenvolvimento estão a decorrer. Porém, os custos de empréstimos obtidos suportados no caso de um terreno adquirido para fins de construção, enquanto estiverem detidos sem qualquer actividade associada de desenvolvimento, não são elegíveis para capitalização.

Suspensão da capitalização

16. A capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve ser suspensa durante os períodos prolongados em que o desenvolvimento efectivo do activo elegível é interrompido.

17. Uma entidade pode suportar custos de empréstimos obtidos durante um período prolongado em que são interrompidas as actividades necessárias para preparar um activo para o seu uso pretendido ou para 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 geralmente suspensa durante um período quando são efectuados trabalhos técnicos e administrativos significativos ou quando uma paragem temporária faz parte necessária do processo de tornar um activo pronto para o seu uso pretendido ou para venda. Por exemplo, no caso da construção de uma ponte, a capitalização continua durante o período em que o alto nível das águas atrasa essa construção.

Cessação da capitalização

18. A capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para venda estão concluídas.

19. Um activo está geralmente pronto para o seu uso pretendido ou para venda quando a construção física do activo estiver concluída mesmo que o trabalho administrativo de rotina possa continuar. Se o que falta completar são pequenas modificações, tais como a decoração de uma propriedade conforme as especificações do comprador ou do utente, isto é indicativo de que todas as actividades estão substancialmente concluídas.

20. Quando a construção de um activo elegível é concluída por partes e cada parte está em condições de ser utilizada enquanto a construção de outras partes continua, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando estiverem concluídas substancialmente todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu uso pretendido ou para venda.

DIVULGAÇÕES

21. Uma entidade deve divulgar:

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

NCRF 28 – Rédito

ÍNDICE	Parágrafos
OBJECTIVO	1-2
ÂMBITO	3-7
MENSURAÇÃO DO RÉDITO	8-9
IDENTIFICAÇÃO DA TRANSACÇÃO	10
VENDA DE BENS	11-13
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	14-16
JUROS, ROYALTIES E DIVIDENDOS	17-18
INCERTEZAS QUANTO À COBRABILIDADE	19
DIVULGAÇÕES	20

OBJECTIVO

1. O rendimento é definido no Quadro Conceptual do PGC - NIRF como aumentos de benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de fluxos de entradas ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultam em aumentos no capital próprio (excepto as contribuições dos detentores de capital). O rendimento engloba tanto os réditos como os ganhos. O rédito é o rendimento que surge no decurso das actividades operacionais correntes de uma entidade e está associado a uma variedade de diferentes nomes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties*. O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico de réditos provenientes de alguns tipos de transacções e acontecimentos.

2. A questão principal na contabilização do rédito é a de determinar o momento em que se deve reconhecer. O rédito é reconhecido quando é provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios podem ser mensurados com fiabilidade. Esta Norma identifica as circunstâncias em que estes critérios são satisfeitos e, por isso, o rédito reconhecido.

ÂMBITO

3. O rédito inclui apenas os fluxos brutos de entradas 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 de consumo e impostos sobre o valor acrescentado, não são benefícios económicos que fluam para a entidade e não resultam em aumentos do capital próprio pelo que são excluídos do rédito. Da mesma forma, num contrato de agência, os fluxos brutos de entradas de benefícios económicos incluem quantias cobradas por conta de terceiros e que não resultam em aumentos de capital próprio da entidade. As quantias cobradas por conta de terceiros não são rédito. Em vez disso, o rédito é a quantia da comissão.

4. 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.

5. 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.

6. 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 cujo rédito proveniente não é tratado nesta Norma mas na *NCRF 10 – Contratos de construção*.

7. Esta Norma não trata de réditos provenientes:

- (a) de contratos de locação (ver a *NCRF 17 - Locações*);
- (b) de dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver a *NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos*);

- (c) de alterações no justo valor de activos financeiros e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver a *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*);
- (d) de alterações no valor de outros activos correntes;
- (e) do reconhecimento no momento inicial e de alterações no justo valor de activos biológicos, relacionados com a actividade agrícola (ver a *NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos*);
- (f) do reconhecimento no momento inicial de produtos agrícolas (ver a *NCRF 11 – Agricultura e activos biológicos*); e
- (g) da extracção de minérios.

MENSURAÇÃO DO RÉDITO

8. O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e descontos de volume concedidos pela entidade.

9. Na maior parte dos casos, a retribuição faz-se na forma de caixa ou seus equivalentes e a quantia do rédito é a quantia em caixa ou seus equivalentes recebidos ou a receber. Porém, quando o fluxo de entradas de caixa ou equivalentes de dinheiro for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal de caixa recebida ou a receber.

IDENTIFICAÇÃO DA TRANSACÇÃO

10. Os critérios de reconhecimento nesta Norma são geralmente aplicados a cada transacção separadamente. Contudo, em algumas circunstâncias, é necessário aplicar os critérios de reconhecimento às componentes separadamente identificáveis de uma única transacção a fim de reflectir a substância da transacção. Por exemplo, quando o preço de venda de um produto inclui uma quantia identificável de serviços subsequentes, essa quantia é diferida e reconhecida como rédito durante o período em que o serviço é executado. Inversamente, os critérios de reconhecimento são aplicados a duas ou mais transacções conjuntamente, quando tais transacções estão ligadas de tal forma que o efeito económico não pode ser compreendido sem referência a essas transacções como um todo.

VENDA DE BENS

11. O rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando forem 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 deixou de ter qualquer envolvimento contínuo de gestão associado com a posse e o controlo efectivo dos bens vendidos;
- (c) a quantia do rédito pode ser fiavelmente mensurada;
- (d) é provável que benefícios económicos associados à transacção fluirão para a entidade; e
- (e) os custos suportados ou a serem suportados com a transacção podem ser fiavelmente mensurados.

12. A avaliação de quando uma entidade transfere os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador exige uma análise das circunstâncias da transacção. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade coincide com a transferência legal ou com a 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 legal ou da passagem da posse.

13. Se a entidade retém riscos significativos de propriedade, a transacção não é uma venda e o rédito não é reconhecido. Uma entidade pode reter riscos significativos de propriedade de várias formas como, por exemplo:

- (a) quando a entidade retém uma obrigação por execução não satisfatória não coberta por garantia;
- (b) quando o recebimento do rédito de uma venda está dependente da obtenção do rédito da venda dos bens pelo comprador;
- (c) quando os bens são expedidos e sujeitos a instalação e a instalação é uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela entidade; e
- (d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato e a entidade não está segura acerca da probabilidade de devolução.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

14. Quando o desfecho de uma transacção que envolve a prestação de serviços pode ser estimado com fiabilidade, o rédito associado à transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção na data do balanço. O desfecho de uma transacção pode ser estimado com fiabilidade quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

- (a) a quantia de rédito pode ser mensurada com fiabilidade;
- (b) é provável que benefícios económicos associados à transacção fluirão para a entidade;
- (c) a fase de acabamento da transacção à data do balanço pode ser mensurada com fiabilidade; e
- (d) os custos suportados com a transacção e os custos para concluir a transacção podem ser mensurados com fiabilidade.

Os métodos para determinar a fase de acabamento são os previstos no parágrafo 21 da *NCRF 10 – Contratos de construção*.

15. 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 geralmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação financeira e de relato financeiro. A entidade revê as 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 pode ser estimado com fiabilidade.

16. Quando o desfecho da transacção que envolve a prestação de serviços não pode ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos. No caso de o desfecho da transacção não puder ser fiavelmente estimado, não é reconhecido qualquer lucro e os custos suportados 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 14.

JUROS, ROYALTIES E DIVIDENDOS

17. O rédito proveniente do uso por terceiros de activos da entidade que produzem juros, *royalties* e dividendos deve ser reconhecido de acordo com o estabelecido no parágrafo seguinte, quando:

- (a) é provável que benefícios económicos associados com a transacção fluirão para a entidade; e
- (b) a quantia do rédito pode ser mensurada com fiabilidade.

18. O rédito deve ser reconhecido nas seguintes bases:

- (a) os juros devem ser reconhecidos utilizando o método do juro efectivo tal como definido na *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*;
- (b) os *royalties* devem ser reconhecidos num regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e
- (c) os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito dos detentores de capital de os receber.

INCERTEZAS QUANTO À COBRABILIDADE

19. O rédito apenas é reconhecido quando for provável que benefícios económicos associados à transacção fluirão para a entidade. Em alguns casos, isto só se consegue verificar depois

da retribuição ser recebida ou deixarem de existir incertezas. Quando surge uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável ou a quantia cuja recuperação é provavelmente duvidosa, é reconhecida como gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecida.

DIVULGAÇÕES

20. 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*; e
 - (v) dividendos;
- (c) a quantia de rédito proveniente de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa do rédito.

CAPÍTULO 1.5 – CÓDIGOS DE CONTAS

Quadro síntese

Classe-1 Meios financeiros	Classe-2 Inventários e activos biológicos
1.1 Caixa 1.2 Bancos 1.3 Outros instrumentos financeiros	2.1 Compras 2.2 Mercadorias 2.3 Produtos acabados e intermédios 2.4 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugo 2.5 Produtos ou serviços em curso 2.6 Matérias primas, auxiliares e materiais 2.7 Activos biológicos 2.8 Regularização de inventários 2.9 Ajustamentos para o valor realizável líquido
Classe-3 Investimentos de capital	Classe-4 Contas a receber, contas a pagar, acréscimos e diferimentos
3.1 Investimentos financeiros 3.2 Activos tangíveis 3.3 Activos intangíveis 3.4 Investimentos em curso 3.5 Activos não correntes detidos para venda 3.6 Activos tangíveis de investimento 3.8 Amortizações acumuladas 3.9 Imparidade acumulada de investimentos de capital	4.1 Clientes 4.2 Fornecedores 4.3 Empréstimos obtidos 4.4 Estado 4.5 Outros devedores 4.6 Outros credores 4.7 Perdas por imparidade acumuladas de contas 4.8 Provisões 4.9 Acréscimos e diferimentos
Classe-5 Capital próprio	Classe-6 Gastos e perdas
5.1 Capital 5.2 Acções ou quotas próprias 5.3 Prestações suplementares 5.4 Prémios de emissão de acções ou quotas 5.5 Reservas 5.6 Excedentes de revalorização de activos tangíveis e intangíveis 5.8 Outras variações no capital próprio 5.9 Resultados transitados	6.1 Custo dos inventários 6.2 Gastos com o pessoal 6.3 Fornecimentos e serviços de terceiros 6.4 Perdas por imparidade do período 6.5 Amortizações do período 6.6 Provisões do período 6.7 Perdas por redução do justo valor 6.8 Outros gastos e perdas operacionais 6.9 Gastos e perdas financeiros

Classe 7 - Rendimentos e ganhos

- 7.1 Vendas
- 7.2 Prestação de serviços
- 7.3 Investimentos realizados pela própria empresa
- 7.4 Reversões do período
- 7.5 Rendimentos suplementares
- 7.6 Outros rendimentos e ganhos operacionais
- 7.8 Rendimentos e ganhos financeiros
- 7.9 Ganhos por aumento de valor

Classe 8 - Resultados

- 8.1 Resultados operacionais
- 8.2 Resultados financeiros
- 8.3 Resultados correntes
- 8.5 Imposto sobre o rendimento
- 8.8 Resultado líquido do período
- 8.9 Dividendos antecipados

Quadro detalhado**Classe 1 - Meios financeiros****1.1 Caixa****1.2 Bancos**

- 1.2.1 Depósitos à ordem
- 1.2.2 Depósitos com pré-aviso
- 1.2.3 Depósitos à prazo

1.3 Outros instrumentos financeiros

- 1.3.1 Derivados
- 1.3.2 Detidos para negociação
- 1.3.3 Outros instrumentos financeiros ao justo valor através dos resultados

Classe 2 - Inventários e activos biológicos**2.1 Compras**

- 2.1.1 Mercadorias
- 2.1.2 Matérias primas, auxiliares e materiais
 - 2.1.2.1 Matérias primas
 - 2.1.2.2 Matérias auxiliares
 - 2.1.2.3 Materiais
 - 2.1.2.3.1 Combustíveis e lubrificantes
 - 2.1.2.3.2 Embalagens comerciais
 - 2.1.2.3.3 Peças e sobressalentes
 - 2.1.2.3.9 Materiais diversos
- 2.1.7 Devoluções de compras
- 2.1.8 Descontos e abatimentos em compras

2.2 Mercadorias

- 2.2.1 Mercadorias em trânsito
- 2.2.2 Mercadorias em poder de terceiros

2.3 Produtos acabados e intermédios

- 2.3.1 Produtos acabados em poder de terceiros

2.4 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

- 2.4.1 Subprodutos
- 2.4.2 Desperdícios, resíduos e refugos

2.5 Produtos ou serviços em curso**2.6 Matérias primas, auxiliares e materiais**

- 2.6.1 Matérias primas
- 2.6.2 Matérias auxiliares
- 2.6.3 Materiais

- 2.6.3.1 Combustíveis e lubrificantes
- 2.6.3.2 Embalagens comerciais
- 2.6.3.3 Peças e sobressalentes
- 2.6.3.9 Materiais diversos
- 2.6.4 Matérias primas, auxiliares e materiais em trânsito

2.7 Activos biológicos

- 2.7.1 De produção
 - 2.7.1.1 Animais
 - 2.7.1.2 Plantas
- 2.7.2 Consumíveis
 - 2.7.2.1 Animais
 - 2.7.2.2 Plantas

2.8 Regularização de inventários

- 2.8.2 Mercadorias
- 2.8.3 Produtos acabados e intermédios
- 2.8.4 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
- 2.8.5 Produtos ou serviços em curso
- 2.8.6 Matérias primas, auxiliares e materiais
- 2.8.7 Activos biológicos

2.9 Ajustamentos para o valor realizável líquido

- 2.9.2 Mercadorias
- 2.9.3 Produtos acabados e intermédios
- 2.9.4 Subprodutos, desperdícios, resíduos ou refugos
- 2.9.5 Produtos ou serviços em curso
- 2.9.6 Matérias primas, auxiliares e materiais
- 2.9.7 Activos biológicos

Classe 3 - Investimentos de capital**3.1 Investimentos financeiros**

- 3.1.1 Investimentos em subsidiárias
- 3.1.2 Investimentos em associadas
- 3.1.3 Investimentos em entidades conjuntamente controladas
- 3.1.4 Outros investimentos financeiros
- 3.1.5 Investimentos detidos até à maturidade
- 3.1.6 Outros investimentos disponíveis para venda

3.2 Activos tangíveis

- 3.2.1 Construções
 - 3.2.1.1 Edifícios industriais
 - 3.2.1.2 Edifícios administrativos e comerciais
 - 3.2.1.3 Edifícios para habitação e outros fins sociais

3.2.1.6	Vias de comunicação e construções afins	4.3.3	Empréstimos por títulos de participação
3.2.2	Equipamento básico	4.3.9	Outros empréstimos obtidos
3.2.3	Mobiliário e equipamento administrativo social		
3.2.4	Equipamento de transporte	4.4	Estado
3.2.5	Taras e vasilhame	4.4.1	Imposto sobre o rendimento
3.2.6	Ferramentas e utensílios	4.4.1.1	Estimativa de imposto
3.2.7	Activos de exploração e avaliação de recursos minerais	4.4.1.2	Pagamentos por conta
3.2.9	Outros activos tangíveis	4.4.1.3	Pagamento especial por conta
3.3	Activos intangíveis	4.4.2	Impostos retidos na fonte
3.3.1	Despesas de desenvolvimento	4.4.2.1	Rendimentos de trabalho dependente
3.3.2	Propriedade industrial e outros direitos	4.4.2.2	Rendimentos profissionais
3.3.3	<i>Goodwill</i>	4.4.2.3	Rendimentos de capitais
3.3.4	Activos de exploração e avaliação de recursos minerais	4.4.2.4	Rendimentos prediais
		4.4.2.5	Outros rendimentos
		4.4.3	Imposto sobre o valor acrescentado
3.4	Investimentos em curso	4.4.3.1	IVA suportado
3.4.2	Activos tangíveis	4.4.3.1.1	Inventários
3.4.3	Activos intangíveis	4.4.3.1.2	Activos tangíveis e intangíveis
		4.4.3.1.3	Outros bens e serviços
		4.4.3.2	IVA dedutível
3.5	Activos não correntes detidos para venda	4.4.3.2.1	Inventários
		4.4.3.2.2	Activos tangíveis e intangíveis
3.6	Activos tangíveis de investimento	4.4.3.2.3	Outros bens e serviços
		4.4.3.3	IVA liquidado
3.8	Amortizações acumuladas	4.4.3.3.1	Operações gerais
3.8.2	Activos tangíveis	4.4.3.3.2	Autoconsumos e operações gratuitas
3.8.3	Activos intangíveis	4.4.3.3.3	Operações especiais
3.8.6	Activos tangíveis de investimento	4.4.3.4	IVA regularizações
3.8.7	Activos de exploração e avaliação de recursos minerais	4.4.3.4.1	Mensais a favor do sujeito passivo
		4.4.3.4.2	Mensais a favor do Estado
		4.4.3.4.3	Anuais por cálculo do pro rata definitivo
		4.4.3.5	IVA apuramento
3.9	Imparidade acumulada de investimentos de capital	4.4.3.6	IVA liquidações officiosas
3.9.1	Investimentos financeiros	4.4.3.7	IVA a pagar
3.9.2	Activos tangíveis	4.4.3.8	IVA a recuperar
3.9.3	Activos intangíveis	4.4.3.9	IVA reembolsos pedidos
3.9.5	Activos não correntes detidos para venda	4.4.4	Restantes impostos
3.9.6	Activos tangíveis de investimento	4.4.4.1	Imposto de selo
3.9.7	Activos de exploração e avaliação de recursos minerais	4.4.4.2	Impostos autárquicos
		4.4.5	Rectificações de impostos, contribuições e outros tributos
		4.4.6	Impostos diferidos
Classe 4 - Contas a receber, contas a pagar, acréscimos e diferimentos		4.4.6.1	Activos por impostos diferidos
		4.4.6.2	Passivos por impostos diferidos
4.1	Clientes	4.4.9	Contribuições para o INSS
4.1.1	Clientes c/c	4.5	Outros devedores
4.1.2	Clientes - títulos a receber	4.5.1	Pessoal
4.1.8	Clientes de cobrança duvidosa	4.5.1.1	Adiantamentos aos órgãos sociais
4.1.9	Adiantamentos de clientes	4.5.1.2	Adiantamentos aos trabalhadores
4.2	Fornecedores	4.5.1.3	Benefícios pós-emprego
4.2.1	Fornecedores c/c	4.5.1.8	Outras operações com órgãos sociais
4.2.2	Fornecedores - Títulos a pagar	4.5.1.9	Outras operações com trabalhadores
4.2.9	Adiantamentos a fornecedores	4.5.2	Subscritores de capital
4.3	Empréstimos obtidos	4.5.2.1	Estado e outros organismos públicos
4.3.1	Empréstimos bancários	4.5.2.2	Entidades privadas
4.3.1.1	de curto prazo	4.5.2.9	Outras entidades
4.3.1.2	de médio e longo prazo	4.5.3	Obrigacionistas
4.3.2	Empréstimos por obrigações	4.5.4	Devedores - sócios, accionistas ou proprietários
4.3.2.1	Convertíveis	4.5.4.1	Empréstimos concedidos
4.3.2.2	Não convertíveis	4.5.4.2	Adiantamento por conta de lucros
		4.5.4.3	Resultados atribuídos

4.5.4.4	Lucros disponíveis	4.9.3	Acréscimos de rendimentos
4.5.4.9	Outras operações	4.9.3.1	Juros a receber
4.5.5	Subsídios a receber	4.9.3.3	Réditos de contratos de construção
4.5.5.1	Estado e outros organismos públicos	4.9.3.9	Outros acréscimos de rendimentos
4.5.5.2	Entidades privadas		
4.5.9	Devedores diversos	4.9.4	Gastos diferidos
		4.9.4.1	Desconto de emissão de obrigações
4.6	Outros credores	4.9.4.2	Desconto de emissão de títulos de participação
4.6.1	Fornecedores de investimentos de capital	4.9.4.9	Outros gastos diferidos
4.6.1.1	Fornecedores de investimentos de capital c/c		
4.6.1.2	Fornecedores de investimentos de capital - Títulos a pagar	Classe 5 - Capital próprio	
4.6.1.3	Fornecedores de investimentos de capital - Adiantamentos	5.1	Capital
4.6.1.4	Fornecedores de investimentos de capital - Locação Financeira	5.2	Acções ou quotas próprias
4.6.1.9	Outras operações	5.2.1	Valor nominal
4.6.2	Pessoal	5.2.2	Descontos e prémios
4.6.2.1	Remunerações a pagar aos órgãos sociais	5.3	Prestações suplementares
4.6.2.2	Remunerações a pagar aos trabalhadores	5.4	Prémios de emissão de acções ou quotas
4.6.2.3	Benefícios pós-emprego	5.5	Reservas
4.6.2.8	Outras operações com os órgãos sociais	5.5.1	Reservas legais
4.6.2.9	Outras operações com os trabalhadores	5.5.2	Reservas estatutárias
4.6.3	Sindicatos	5.5.3	Reservas livres
4.6.4	Credores por subscrições não liberadas	5.6	Excedentes de revalorização de activos tangíveis e intangíveis
4.6.5	Obrigacionistas	5.6.1	Revalorizações legais
4.6.6	Consultores, assessores e intermediários	5.6.1.1	Antes de impostos diferidos
4.6.7	Credores - sócios, accionistas ou proprietários	5.6.1.2	Impostos diferidos
4.6.7.1	Empréstimos obtidos	5.6.2	Outros excessos
4.6.7.3	Resultados atribuídos	5.6.1.1	Antes de impostos diferidos
4.6.7.4	Lucros disponíveis	5.6.1.2	Impostos diferidos
4.6.9	Credores diversos		
4.7	Perdas por imparidade acumuladas de contas a receber	5.8	Outras variações no capital próprio
4.7.1	Clientes	5.8.1	Variações no justo valor de instrumentos financeiros disponíveis para venda
4.7.2	Outros devedores	5.8.2	Ajustamentos por impostos diferidos
4.8	Provisões	5.8.9	Outras variações
4.8.1	Processos judiciais em curso	5.9	Resultados transitados
4.8.2	Acidentes no trabalho e doenças profissionais		
4.8.3	Impostos	Classe 6 - Gastos e perdas	
4.8.4	Reestruturação de negócios	6.1	Custo dos inventários
4.8.5	Contratos onerosos	6.1.1	Custo dos inventários vendidos ou consumidos
4.8.6	Garantias a clientes	6.1.1.2	De mercadorias
4.8.7	Perdas em contratos de construção	6.1.1.6	De matérias primas, auxiliares e materiais
4.8.9	Outras provisões	6.1.1.6.1	Matérias primas
4.9	Acréscimos e diferimentos	6.1.1.6.2	Matérias auxiliares
4.9.1	Acréscimos de gastos	6.1.1.6.3	Materiais
4.9.1.1	Juros a pagar	6.1.1.7	Activos biológicos
4.9.1.2	Remunerações a pagar	6.1.2	Variação da produção
4.9.1.9	Outros acréscimos de gastos	6.1.2.1	Produtos acabados e intermédios
4.9.2	Rendimentos diferidos	6.1.2.2	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
4.9.2.1	Prémios de emissão de obrigações	6.1.2.3	Produtos e serviços em curso
4.9.2.2	Prémios de emissão de títulos de participação		
4.9.2.3	Réditos de contratos de construção		
4.9.2.4	Subsídios para investimentos		
4.9.2.9	Outros rendimentos diferidos		

6.2	Gastos com o pessoal	6.4	Perdas por imparidade do período
6.2.1	Remunerações dos órgãos sociais	6.4.1	Ajustamentos de inventários para o valor realizável líquido
6.2.2	Remunerações dos trabalhadores	6.4.2	Investimentos financeiros
6.2.3	Encargos sobre remunerações	6.4.3	Activos tangíveis
6.2.4	Benefícios pós-emprego	6.4.4	Activos intangíveis
6.2.5	Ajudas de custo	6.4.5	Activos não correntes detidos para venda
6.2.5.1	Ajudas de custo tributáveis	6.4.6	Activos tangíveis de investimento
6.2.5.2	Ajudas de custo não tributáveis	6.4.7	Activos de exploração e avaliação de recursos minerais
6.2.6	Indemnizações	6.4.8	Contas a receber
6.2.6.1	Indemnizações – Risco segurável	6.4.8.1	Contas a receber – ajustamentos dentro dos limites fiscais
6.2.6.2	Indemnizações - Outras	6.4.8.2	Contas a receber – ajustamentos para além dos limites fiscais
6.2.7	Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais		
6.2.8	Gastos de acção social		
6.2.9	Outros gastos com pessoal		
6.3	Fornecimentos e serviços de terceiros	6.5	Amortizações do período
6.3.1	Subcontratos	6.5.1	Activos tangíveis
6.3.2	Fornecimentos e serviços	6.5.2	Activos intangíveis
6.3.2.1.1	Água	6.5.3	Activos tangíveis de investimento
6.3.2.1.2	Electricidade	6.5.4	Activos de exploração e avaliação de recursos minerais
6.3.2.1.3	Combustíveis		
6.3.2.1.3.1	Gasóleo	6.6	Provisões do período
6.3.2.1.3.1.1	Gasóleo – Viaturas ligeiras de passageiros	6.6.1	Processos judiciais em curso
6.3.2.1.3.1.2	Gasóleo - Outros	6.6.2	Acidentes no trabalho e doenças profissionais
6.3.2.1.3.2	Restantes combustíveis	6.6.3	Impostos
6.3.2.1.3.2.1	Restantes combustíveis – Viaturas ligeiras de passageiros	6.6.4	Reestruturação de negócios
6.3.2.1.3.2.2	Restantes combustíveis - Outros	6.6.5	Contratos onerosos
6.3.2.1.3.3	Lubrificantes	6.6.6	Garantias a clientes
6.3.2.1.3.3.1	Lubrificantes - Viaturas ligeiras de passageiros	6.6.7	Perdas em contratos de construção
6.3.2.1.3.3.2	Lubrificantes - Outros	6.6.9	Outras provisões
6.3.2.1.4	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	6.7	Perdas por redução do justo valor
6.3.2.1.5	Material de manutenção e reparação	6.7.1	Instrumentos financeiros
6.3.2.1.5.1	Material de manutenção e reparação - Viaturas ligeiras de passageiros	6.7.2	Activos tangíveis de investimento
6.3.2.1.5.2	Material de manutenção e reparação - Outros	6.7.3	Activos biológicos
6.3.2.1.6	Material de escritório		
6.3.2.1.7	Livros e documentação técnica	6.8	Outros gastos e perdas operacionais
6.3.2.1.8	Artigos para oferta	6.8.1	Despesas de investigação e pesquisa
6.3.2.2.1	Manutenção e reparação	6.8.2	Impostos e taxas
6.3.2.2.2	Transportes de carga	6.8.2.1	Direitos aduaneiros
6.3.2.2.3	Transportes de pessoal	6.8.2.2	Imposto sobre o Valor Acrescentado
6.3.2.2.4	Comunicações	6.8.2.3	Imposto de selo
6.3.2.2.5	Honorários	6.8.2.4	Impostos sobre veículos
6.3.2.2.6	Comissões a intermediários	6.8.2.5	Impostos autárquicos
6.3.2.2.7	Publicidade e propaganda	6.8.3	Perdas em Investimentos de capital
6.3.2.2.7.1	Publicidade e propaganda – Campanhas publicitárias	6.8.3.1	Alienação
6.3.2.2.7.2	Publicidade e propaganda - Outros	6.8.3.2	Abates
6.3.2.2.8	Deslocações e estadias	6.8.3.3	Sinistros
6.3.2.2.8.1	Deslocações e estadias – Em serviço	6.8.4	Perdas em inventários e activos biológicos
6.3.2.2.8.2	Deslocações e estadias – Outras deslocações	6.8.4.1	Sinistros
6.3.2.2.9	Despesas de representação	6.8.4.2	Quebras
6.3.2.3.1	Contencioso e notariado	6.8.4.9	Outras
6.3.2.3.2	Rendas e alugueres	6.8.9	Outros gastos operacionais
6.3.2.3.2.1	Rendas e alugueres – Locação financeira	6.8.9.1	Quotizações
6.3.2.3.3	Seguros	6.8.9.2	Despesas confidenciais
6.3.2.3.3.1	Seguro de vida, acidentes pessoais e doença	6.8.9.3	Ofertas e amostras de inventários
6.3.2.3.4	<i>Royalties</i>	6.8.9.4	Programas de responsabilidade social
6.3.2.3.5	Limpeza, higiene e conforto	6.8.9.5	Donativos
6.3.2.3.6	Vigilância e segurança		
6.3.2.3.7	Trabalhos especializados		
6.3.2.9.9	Outros fornecimentos e serviços		

6.8.9.5.1	Donativos ao Estado	7.4.2	De amortizações
6.8.9.5.2	Outros donativos no âmbito do Mecenato	7.4.2.1	Activos tangíveis
6.8.9.6	Multas e penalidades	7.4.2.2	Activos intangíveis
6.8.9.9	Outros	7.4.2.3	Activos tangíveis de investimento
		7.4.2.4	Activos de exploração e avaliação de recursos minerais
6.9	Gastos e perdas financeiros	7.4.3	De provisões
6.9.1	Juros suportados	7.4.3.1	Processos judiciais em curso
6.9.1.1	Empréstimos bancários	7.4.3.2	Acidentes no trabalho e doenças profissionais
6.9.1.2	Empréstimos obrigacionistas e títulos de participação	7.4.3.3	Impostos
6.9.1.3	Empréstimos de sócios, accionistas ou proprietários	7.4.3.4	Reestruturação de negócios
6.9.1.4	Outros empréstimos	7.4.3.5	Contratos onerosos
6.9.1.5	Desconto de títulos	7.4.3.6	Garantias a clientes
6.9.1.6	Juros de mora e compensatórios	7.4.3.7	Perdas em contratos de construção
6.9.1.6.1	Juros de mora	7.4.3.9	Outras provisões
6.9.1.6.2	Juros compensatórios	7.5	Rendimentos suplementares
6.9.1.9	Outros juros	7.5.1	Serviços sociais
6.9.4	Diferenças de câmbio desfavoráveis	7.5.2	Aluguer de equipamento
6.9.4.1	Realizadas	7.5.3	Venda de energia
6.9.4.2	Não realizadas	7.5.4	Estudos, projectos pesquisas e investigações
6.9.5	Descontos de pronto pagamento concedidos	7.5.5	Assistência técnica
6.9.8	Outros gastos e perdas financeiros	7.5.6	<i>Royalties</i>
6.9.8.1	Serviços bancários	7.5.7	Cargos sociais exercidos noutras empresas
6.9.8.9	Diversos não especificados	7.5.9	Outros rendimentos suplementares inerentes ao valor acrescentado
Classe 7 - Rendimentos e ganhos		7.6	Outros rendimentos e ganhos operacionais
7.1	Vendas	7.6.1	Subsídios para investimentos
7.1.1	Mercadorias	7.6.1.1	Do Estado e outros organismos públicos
7.1.2	Produtos acabados e intermédios	7.6.1.9	De outras entidades
7.1.3	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	7.6.2	Subsídios à exploração
7.1.4	Activos biológicos	7.6.2.1	Do Estado e outros organismos públicos
7.1.5	IVA das vendas com imposto incluído	7.6.2.9	De outras entidades
7.1.6	Devolução de vendas	7.6.3	Ganhos em investimentos de capital
7.1.7	Descontos e abatimentos	7.6.3.1	Alienação
		7.6.3.2	Sinistros
7.2	Prestação de serviços	7.6.4	Ganhos em inventários e activos biológicos
7.2.1	IVA da prestação de serviços com imposto incluído	7.6.4.1	Sinistros
7.2.6	Descontos e abatimentos	7.6.4.2	Sobras
		7.6.4.9	Outros
7.3	Investimentos realizados pela própria empresa	7.6.9	Outros rendimentos alheios ao valor acrescentado
7.3.1	Investimentos financeiros	7.6.9.1	Restituição de impostos
7.3.2	Activos tangíveis	7.6.9.2	Benefícios de penalidades contratuais
7.3.3	Activos intangíveis	7.6.9.3	Excesso de estimativa para impostos
7.3.4	Investimentos em curso	7.6.9.9	Outros
7.4	Reversões do período	7.8	Rendimentos e ganhos financeiros
7.4.1	De perdas por imparidade	7.8.1	Juros obtidos
7.4.1.1	Ajustamentos de inventários para o valor realizável líquido	7.8.1.1	Depósitos bancários
7.4.1.2	Investimentos financeiros	7.8.1.2	Empréstimos
7.4.1.3	Activos tangíveis	7.8.1.3	Obrigações e títulos de participação
7.4.1.4	Activos intangíveis	7.8.1.4	Outras aplicações de tesouraria
7.4.1.5	Activos não correntes detidos para venda	7.8.1.9	Outros juros
7.4.1.6	Activos tangíveis de investimento	7.8.2	Rendimentos de activos tangíveis de investimento
7.4.1.7	Activos de exploração e avaliação de recursos minerais	7.8.3	Rendimentos de instrumentos financeiros
7.4.1.8	Contas a receber	7.8.4	Diferenças de câmbio favoráveis
		7.8.4.1	Realizadas
		7.8.4.2	Não realizadas

7.8.5	Descontos de pronto pagamento obtidos	8.2	Resultados financeiros
7.8.9	Outros rendimentos e ganhos financeiros	8.3	Resultados correntes
7.9	Ganhos por aumento do justo valor	8.5	Imposto sobre o rendimento
7.9.1	Instrumentos financeiros	8.5.1	Imposto corrente
7.9.2	Activos tangíveis de investimento	8.5.2	Imposto diferido
7.9.3	Activos biológicos	8.8	Resultado líquido do período
Classe 8 - Resultados		8.9	Dividendos antecipados
8.1	Resultados operacionais		

CAPÍTULO 1.6 – MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Balanço

Demonstração dos resultados

Demonstração de fluxos de caixa

Demonstração das variações no capital próprio

Notas às demonstrações financeiras

Nota:

Quando forem apresentadas demonstrações financeiras consolidadas, os títulos dos modelos apresentados devem ser designados como segue:

Balanço consolidado

Demonstração consolidada dos resultados

Demonstração consolidada de fluxos de caixa

Demonstração consolidada das variações no capital próprio

Notas às demonstrações financeiras consolidadas

Balanço

ACTIVOS	Notas	Período n	Período n-1
Activos não correntes			
Activos tangíveis			
Activos tangíveis de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Investimentos em associadas			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Activos não correntes detidos para venda			
Activos correntes			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes			
Outros activos financeiros			
Outros activos correntes			
Caixa e bancos			
Total dos activos			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVOS			
Capital próprio			
Capital social			
Reservas			
Resultados transitados			
Outras componentes do capital próprio			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			
Passivos não correntes			
Provisões			
Empréstimos obtidos			
Outros passivos financeiros			
Passivos por impostos diferidos			
Outros passivos não correntes			
Passivos correntes			
Provisões			
Fornecedores			
Empréstimos obtidos			
Outros passivos financeiros			
Impostos a pagar			
Outras contas a pagar			
Total dos passivos			
Total do capital próprio e dos passivos			

Demonstração dos resultados

Por naturezas

	Notas	Período n	Período n-1
Vendas de bens e de serviços			
Variação da produção e de trabalhos em curso			
Investimentos realizados pela própria empresa			
Custo dos inventários vendidos ou consumidos			
Custos com o pessoal			
Fornecimentos e serviços terceiros			
Amortizações			
Provisões			
Ajustamentos de inventários			
Imparidade de contas a receber			
Imparidade dos activos tangíveis e intangíveis			
Outros ganhos e perdas operacionais			
Rendimentos financeiros			
Gastos financeiros			
Ganhos/perdas partilhados de associadas			
Resultados antes de impostos			
Imposto sobre o rendimento			
Resultados do período das operações continuadas			
Resultado líquido das operações descontinuadas			
Resultados líquidos do período			
Resultados líquidos do período atribuídos a:			
Detentores do capital da empresa			
Interesses minoritários			
Resultados por acção			

Demonstração dos resultados

Por funções

Notas Período n Período n-1

Vendas de bens e de serviços

Custo das vendas de bens e serviços

Resultado bruto

Outros rendimentos

Gastos de distribuição

Gastos administrativos

Rendimentos/gastos financeiros

Outros ganhos/perdas operacionais

Ganhos/perdas imputados de associadas

Resultados antes de impostos

Imposto sobre o rendimento

Resultados do período das operações continuadas

Resultado líquido das operações descontinuadas

Resultados líquidos do período

Resultados líquidos do período atribuídos a:

Detentores do capital da empresa

Interesses minoritários

Resultados por acção

Demonstração de fluxos de caixa**Método directo**

	N.º	Período n	Período n-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais			
Recebimentos de clientes			
Pagamentos a fornecedores			
Pagamentos ao pessoal			
Caixa gerada pelas operações			
Pagamentos/recebimentos do imposto sobre o rendimento			
Outros pagamentos/recebimentos operacionais			
<i>Caixa líquida gerada pelas actividades operacionais</i>			
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Aquisição de activos tangíveis			
Aquisição de activos intangíveis			
Aquisição de outros investimentos			
Recebimentos respeitantes a:			
Venda de activos tangíveis			
Venda de activos intangíveis			
Venda de outros investimentos			
Subsídios ao investimento			
Juros e rendimentos similares			
Dividendos			
Outros recebimentos			
<i>Caixa líquida usada nas actividades de investimento</i>			
Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos respeitantes a:			
Empréstimos e outros financiamentos obtidos			
Realização de aumentos de capital social e de outras contribuições dos sócios			
Cobertura de prejuízos detentores de capital			
Doações			
Outras operações de financiamento			
Pagamentos respeitantes a:			
Reembolso de empréstimos e outros financiamentos obtidos			
Juros e gastos similares			
Dividendos			
Reembolso de capital social e de outras contribuições dos sócios			
Outras operações de financiamento			
<i>Caixa líquida usada nas actividades de financiamento</i>			
Variação de caixa e equivalentes de caixa			
Caixa e equivalentes de caixa no início do período			
Caixa e equivalentes de caixa no fim do período			

Demonstração de fluxos de caixa

Método indirecto

	Notas	Período n	Período n-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais			
Resultado líquido do período			
Ajustamentos ao resultado relativos a:			
Amortizações			
Imparidades			
Justo valor			
Provisões			
Ajustamentos			
Juros e similares (líquid			
Mais ou menos valias na venda de activos tangíveis			
Aumento/redução de activos biológicos			
Aumento/redução de inventários			
Aumento/redução de clientes e outras contas a receber			
Aumento/redução de outros activos correntes			
Aumento/redução de fornecedores			
Aumento/redução de outros credores e contas a pagar			
Aumento/redução de outros passivos correntes			
<i>Caixa líquida gerada pelas actividades operacionais</i>			
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Aquisição de activos tangíveis			
Aquisição de outros investimentos			
Recebimentos respeitantes a:			
Venda de activos tangíveis			
Venda de outros investimentos			
Subsídios ao investimento			
Juros e rendimentos similares			
Dividendos			
Outros recebimentos			
<i>Caixa líquida usada nas actividades de investimento</i>			
Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos respeitantes a:			
Empréstimos e outros financiamentos obtidos			
Realização de aumentos de capital social e de quotas dos sócios			
Cobertura de prejuízos pelos detentores de capital			
Doações			
Outras operações de financiamento			
Pagamentos respeitantes a:			
Reembolso de empréstimos e outros financiamentos obtidos			
Juros e gastos similares			
Dividendos			
Reembolso de capital social e de outras contribuições dos sócios			
Outras operações de financiamento			
<i>Caixa líquida usada nas actividades de financiamento</i>			
Variação de caixa e equivalentes de caixa			
Caixa e equivalentes de caixa no início do período			
Caixa e equivalentes de caixa no fim do período			

Demonstração das variações no capital próprio

NATUREZA DOS MOVIMENTOS	Capital próprio atribuível aos detentores do capital da casa mãe			
	Capital soci-	Reservas legais	Excedentes revalorizaçã	Outras reser- Resultados transitados
Saldo no início do período N				
Alterações no período:				
Alterações de políticas contabilísticas				
Correcções de erros				
Diferenças de conversão de demonstrações				
Impostos diferidos				
Movimentos em reservas:				
Constituição/reforço				
Utilização/anulação				
Transferência				
Outras alterações				
Efeitos da primeira adopção do PGC - NIRF				
Resultado líquido do período				
Resultado absoluto do período				
Operações com detentores de capital:				
Aumentos de capital social				
Outras contribuições de capital				
Dividendos				
Outras operações				
Saldo no fim do período N				

Esta demonstração deverá ser igualmente preparada período-de N

Notas às demonstrações financeiras

O presente documento apresenta um conjunto de exemplos de divulgações exigidas pelas Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro que integram o PGC - NIRF, não devendo ser visto como uma lista exaustiva ou formulário definitivo relativo às notas a apresentar por uma entidade nem prejudicando a consulta e cumprimento das divulgações exigidas em cada Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro.

É da responsabilidade de cada entidade a preparação das notas explicativas com a sua própria sequência numérica. Contudo, uma entidade deve manter a numeração das notas 1 a 4 relativamente aos temas aí apresentados, desenvolvendo sistematicamente, a partir da nota 5, inclusive, as divulgações a ela aplicáveis, tendo por base a sequência da informação financeira apresentada nas demonstrações financeiras exigidas no PGC - NIRF. As notas devem apresentar uma referência cruzada para os itens do balanço, da demonstração dos resultados e da demonstração dos fluxos de caixa a que se referem.

NOTAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Identificação

- i. Designação da entidade;
- ii. Sede;
- iii. Natureza da actividade;
- iv. Designação da empresa-mãe;
- v. Sede da empresa-mãe;
- vi. Data e órgão que autorizou as demonstrações financeiras;

1. Bases de preparação

1.1. Identificação das bases de preparação das demonstrações financeiras bem como a moeda e unidade de apresentação. Deverá também ser efectuada uma declaração de conformidade com o PGC - NIRF.

1.2. Indicação e justificação das derrogações às disposições ao PGC - NIRF, bem como os respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do desempenho da entidade.

1.3. Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os de exercícios anteriores.

2. Principais políticas contabilísticas

Indicação das principais políticas contabilísticas adoptadas na preparação das demonstrações financeiras nos termos previstos nas Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro.

3. Principais julgamentos, estimativas e pressupostos contabilísticos

3.1. Indicação dos principais julgamentos que o órgão de gestão realizou no processo de aplicação das políticas contabilísticas e que tenham maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.

3.2. Indicação das estimativas e pressupostos chave na data de balanço que tenham um risco significativo de causar ajustamentos materiais nas quantias registadas dos activos e passivos no período seguinte.

4. Alterações de políticas contabilísticas, de estimativas e erros

4.1. Indicação das alterações voluntárias de políticas contabilísticas com efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior ou com possíveis efeitos em períodos futuros, nomeadamente:

- a) natureza da alteração da política contabilística;

b) motivos pelos quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação mais relevante e fiável; e

c) quantia do ajustamento relativo ao período corrente bem como aos períodos anteriores apresentados.

4.2. Indicação das alterações em estimativas contabilísticas com efeito no período corrente ou que se espera que tenham efeito em períodos futuros, nomeadamente:

a) natureza e valor da alteração da estimativa; e

b) situações em que é impraticável estimar o efeito de períodos futuros.

4.3. Indicação dos erros de períodos anteriores corrigidos, nomeadamente:

a) natureza do erro;

b) quantia da correcção para cada período anterior apresentado; e

c) se aplicável, motivos que estiveram na base da impraticabilidade de reexpressão retrospectiva.

5. Efeito da primeira aplicação do PGC - NIRF

No ano de transição para o PGC - NIRF:

a) indicação do período em que o PGC - NIRF foi adoptado pela primeira vez, respectiva data de transição, bem como o referencial contabilístico anterior;

b) indicação e breve explicação da forma como a transição para o PGC - NIRF afectou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa;

c) indicação das excepções à aplicação retrospectiva das Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro previstas no Capítulo 1.3 – Regras para a primeira aplicação do PGC - NIRF;

d) reconciliação do capital próprio (relatado segundo o normativo contabilístico anterior (PGC) com o seu capital próprio segundo o PGC - NIRF) entre a data de transição para o PGC - NIRF e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo o normativo contabilístico anterior; e

e) Reconciliação do resultado relatado segundo o normativo contabilístico anterior, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo o PGC - NIRF relativo ao mesmo período.

Esta nota não é apresentada nos exercícios seguintes à primeira aplicação do PGC - NIRF.

6. Concentração de actividades empresariais

6.1. Para cada concentração de actividades empresariais significativa realizada durante o período, indicação das características da concentração que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a sua natureza e efeito financeiro.

6.2. Nas situações em que a contabilização de uma concentração de actividades empresariais não se encontra finalizada, e as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras foram determinadas provisoriamente, indicação dos respectivos motivos, natureza e montante dos ajustamentos reconhecidos e itens para os quais a contabilização não se encontra finalizada.

6.3. Indicação da quantia e explicação sobre qualquer ganho ou perda reconhecido durante o período nos termos da Norma aplicável.

6.4. Reconciliação da quantia registada do *goodwill* no início e no fim do período.

7. Interesses em empreendimentos conjuntos

7.1. Indicação da quantia agregada dos passivos contingentes e compromissos associados a empreendimentos conjuntos separadamente dos outros passivos contingentes e outros compromissos.

7.2. Indicação e descrição dos interesses em empreendimentos conjuntos significativos e a percentagem de interesse em entidades conjuntamente controladas.

8. Investimentos em associadas

8.1. Indicação dos justos valores dos investimentos em associadas para os quais sejam publicadas cotações de preços.

8.2. Informação financeira sintética das associadas.

8.3. Indicação dos motivos pelos quais foi ilidida a presunção de influência significativa.

8.4. Indicação da data de referência das demonstrações financeiras da associada quando esta difere da data de referência do investidor.

8.5. Indicação da natureza de eventuais restrições significativas à transferência de fundos da associada.

8.6. Indicação das associadas que não foram contabilizadas pelo método da equivalência patrimonial.

8.7. Indicação do montante das perdas da associada não reconhecido nas demonstrações financeiras.

9. Relato por segmentos

9.1. Indicação dos critérios usados para identificar segmentos operacionais e respectivos tipos de produtos e serviços dos quais são gerados réditos.

9.2. Indicação dos montantes do resultado e activo total dos segmentos operacionais.

9.3. Reconciliação do total dos réditos, resultados, activos e passivos com as respectivas rubricas apresentadas nas demonstrações financeiras.

10. Activos tangíveis

10.1. Indicação da quantia registada bruta e amortização acumulada no início e no fim do período e reconciliação da respectiva quantia registada (através dos movimentos do período).

10.2. Indicação das quantias de restrições de titularidade de activos tangíveis entregues como garantia de passivos.

10.3. Explicação das revalorizações efectuadas (quando aplicável).

10.4. Indicação de situações de imparidade reconhecidas ou revertidas durante o período nos termos da Norma aplicável.

10.5. Indicação da quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizados durante o período.

11. Activos tangíveis de investimento

11.1. Indicação dos movimentos ocorridos na quantia registada durante o período, reconciliando as quantias registadas no início e no fim do período.

11.2. Indicação das quantias de rendimentos de rendas, gastos operacionais (directos e indirectos) resultantes de propriedades de investimento que tenham gerado, ou não, rendimentos de rendas.

11.3. Indicação das restrições sobre a capacidade de realização de activos tangíveis de investimento ou sobre a remessa de rendimentos e proveitos de alienação, e respectivas quantias.

11.4. Indicação de situações de imparidade reconhecidas ou revertidas durante o período nos termos da Norma aplicável.

11.5. Indicação da quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizados durante o período.

12. Activos intangíveis

12.1. Indicação da quantia registada bruta e amortização acumulada no início e no fim do período e reconciliação da respectiva quantia registada (através dos movimentos do período).

12.2. Indicação e descrição de activos intangíveis com vida útil indeterminada.

12.3. Explicação das revalorizações efectuadas (quando aplicável).

12.4. Indicação das restrições de titularidade de activos intangíveis entregues como garantia de passivos, e respectivas quantias.

12.5. Indicação da quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como gasto durante o período.

12.6. Indicação de situações de imparidade reconhecidas ou revertidas durante o período nos termos da Norma respectiva.

12.7. Indicação da quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizados durante o período.

13. Activos biológicos

13.1. Indicação do movimento e das variações ocorridas na quantia registada dos activos biológicos desde o início até ao final do período contabilístico.

13.2. Indicação da quantia registada de activos biológicos cuja titularidade se encontra restrita ou de activos biológicos dados como garantia de responsabilidades.

13.3. Indicação das estratégias de gestão de risco financeiro relacionadas com a actividade agrícola.

13.4. Indicação da natureza e quantia dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras, bem como as condições não cumpridas ou reduções significativas esperadas no nível dos subsídios.

14. Outros activos e passivos financeiros

14.1. Indicação da natureza e categoria dos outros activos e passivos financeiros, definidas como instrumentos financeiros nos termos da respectiva Norma.

14.2. Indicação dos movimentos de imparidade ocorridos durante o período.

15. Activos não correntes detidos para venda

Indicação da informação que permita avaliar os efeitos financeiros das unidades operacionais descontinuadas e das alienações de activos não correntes, nos termos da Norma aplicável.

16. Inventários

16.1. Indicação da quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como gasto ou reversão no período, bem como das circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão.

16.2. Indicação da quantia registada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

17. Clientes e outras contas a receber

17.1. Indicação dos movimentos de imparidade ocorridos durante o período.

18. Caixa e bancos

18.1. Indicação das componentes de caixa e seus equivalentes assim como a reconciliação das quantias incluídas na demonstração de fluxos de caixa com os itens equivalentes apresentados no balanço.

18.2. Indicação da quantia de saldos significativos de caixa e seus equivalentes detidos que não estejam disponíveis para uso.

19. Capital próprio

19.1. Indicação das quantias de capital realizado e não realizado.

19.2. Reconciliação do número de acções no início e no fim do período.

19.3. Indicação da natureza e objectivo de cada reserva.

20. Provisões

20.1. Reconciliação entre a quantia registada no início e no fim do período.

20.2. Indicação da natureza da obrigação, data em que se espera que ocorra a respectiva saída de recursos e as incertezas que envolvem a quantia e momento das saídas.

21. Impostos sobre o rendimento

21.1. Indicação das maiores componentes de gasto (ou rendimento) do imposto.

21.2. Reconciliação entre gasto (ou rendimento) de imposto e o resultado contabilístico.

21.3. Indicação das diferenças temporárias dedutíveis, dos prejuízos fiscais e dos créditos fiscais não utilizados para as quais não foram reconhecidos impostos diferidos no balanço.

22. Resultado por acção

22.1. Indicação das quantias usadas como numerador no cálculo dos resultados por acção.

22.2. Indicação do número médio ponderado de acções ordinárias usadas como denominador no cálculo dos resultados por acção.

23. Subsídios do governo

Indicação da natureza e quantia dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras.

24. Benefícios pós-emprego

24.1. Indicação do tipo de plano de benefícios pós-emprego.

24.2. Indicação das informações que permitam aos

utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza dos planos e os efeitos financeiros decorrentes das alterações nos planos durante o período contabilístico, nos termos da Norma aplicável.

25. Partes relacionadas

25.1. Indicação da natureza da relação existente com partes relacionadas.

25.2. Indicação das transacções e saldos em aberto com partes relacionadas, por categorias, incluindo ajustamentos para créditos de cobrança duvidosa relativas aos respectivos saldos.

25.3. Indicação do total dos benefícios do pessoal chave da gestão.

26. Compromissos e contingências

Indicação dos compromissos assumidos e contingências existentes, nomeadamente os decorrentes de locações, de investimentos de capital, processos judiciais e garantias. Deve ainda ser divulgada a natureza de eventuais activos contingentes existentes.

27. Gestão de risco, objectivos e políticas

27.1. Indicação do significado dos instrumentos financeiros para a posição financeira e o desempenho.

27.2. Indicação da natureza e a extensão dos riscos associados a instrumentos financeiros bem como a forma como a gestão desses riscos é efectuada.

27.3. Indicação das garantias colaterais entregues e recebidas, nos termos da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

27.4. Indicação das situações de incumprimento referentes a empréstimos a pagar, nos termos da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

27.5. Indicação dos tipos de cobertura, descrevendo os instrumentos de cobertura, o item coberto e a natureza do risco coberto, nos termos da *NCRF 25 – Instrumentos financeiros*.

28. Divulgações exigidas por diplomas legais

Indicação das informações exigidas por outros diplomas legais em vigor com impacto na actividade da entidade.

29. Outras informações

Indicação das informações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e do desempenho da entidade.

30. Acontecimentos após a data de balanço

30.1. Indicação das informações recebidas após a data de balanço acerca de condições que existiam à data do balanço.

30.2. Indicação da natureza e efeito financeiro de acontecimentos após a data de balanço que não originaram ajustamentos às demonstrações financeiras.

CAPÍTULO 1.7 – GLOSSÁRIO DE TERMOS E EXPRESSÕES

Termo / Expressão	Conceito
Acção ordinária	Instrumento de capital próprio que está subordinado a todas as outras classes de instrumentos de capital próprio. As acções ordinárias apenas participam nos lucros do período após outros tipos de acções (tais como acções preferenciais) terem participado.
Acontecimento que cria obrigações	Acontecimento que dá origem a uma obrigação legal ou construtiva de tal forma que uma entidade não tem qualquer alternativa realista senão liquidá-la.
Actividade agrícola	É a gestão, feita por uma entidade, da transformação biológica de activos biológicos para venda em produtos agrícolas ou em activos biológicos adicionais.
Actividade empresarial (ou negócio)	Conjunto integrado de actividades e activos capazes de serem conduzidos e geridos com o propósito de gerarem um retorno na forma de dividendos, ou proporcionarem reduções de custos ou outros benefícios económicos directamente aos detentores do capital (investidores) ou a outros membros ou participantes.
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 biológico	É um animal ou planta vivos.
Activo contingente	Possível activo que tem origem em acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos que a entidade não controla totalmente.
Activo corrente	É um activo que a entidade: (a) espera realizar, ou tem intenção de vender ou consumir, durante o seu ciclo normal operacional. (b) detém essencialmente com o propósito de o negociar; (c) espera realizar dentro do prazo de um ano após a data do balanço; ou (d) é caixa, ou um equivalente de caixa, a menos que o activo tenha restrições para ser trocado ou utilizado para liquidar um passivo durante pelo menos um ano após a data do balanço.
Activo elegível	Activo que necessariamente demora um período significativo de tempo para ficar pronto para o uso pretendido ou para venda.

Termo / Expressão	Conceito
Activo financeiro	<p>Qualquer activo que representa:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) dinheiro; (b) um instrumento de capital próprio de outra entidade; (c) um direito contratual: <ul style="list-style-type: none"> (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 potencialmente favoráveis para a entidade; ou (d) um contrato que pode ser (ou será) liquidado nos instrumentos de capital próprio da própria entidade e que é: <ul style="list-style-type: none"> (i) um não derivado em relação ao qual a entidade está ou pode estar obrigada a receber um número variável dos seus instrumentos de capital próprio; ou (ii) um derivado que pode ser (ou será) liquidado por uma forma diferente que não seja pela troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da entidade. <p>Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da entidade.</p>
Activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos resultados	<p>É um activo financeiro ou um passivo financeiro que satisfaz qualquer uma das seguintes condições:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) está classificado como detido para negociação. Um activo financeiro ou um passivo financeiro está classificado como detido para negociação quando: <ul style="list-style-type: none"> (i) é adquirido ou assumido principalmente com o objectivo de o vender ou recomprar num prazo curto; (ii) faz parte de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que são geridos em conjunto e relativamente aos quais existe evidência de um modelo real recente de obtenção de lucros no curto prazo; ou (iii) é um derivado (excepto um derivado que é um contrato de garantia financeira ou um instrumento de cobertura de facto e como tal designado). (b) no momento do reconhecimento inicial é designado pela entidade pelo justo valor por via dos resultados. Uma entidade só poderá usar esta designação quando for permitido, ou quando tal designação resultar em informação mais relevante, porque ou <ul style="list-style-type: none"> (i) elimina ou reduz significativamente uma inconsistência na mensuração ou no reconhecimento, que de outra forma resultaria na mensuração de activos ou passivos, ou no reconhecimento de ganhos e perdas sobre os mesmos em diferentes bases; ou (ii) um grupo de activos financeiros, passivos financeiros ou ambos é gerido, e o seu desempenho avaliado, com base no justo valor, de acordo com uma estratégia de investimento ou de risco de gestão documentados, e a informação sobre o grupo é proporcionada internamente ao pessoal chave da gestão.
Activo identificável	<p>Activo que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) é capaz de ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, quer individualmente quer em conjunto com um contrato, um activo ou passivo identificável, independentemente de a entidade ter a intenção de o fazer; ou (b) resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Termo / Expressão	Conceito
Activo intangível	Activo não monetário identificável mas sem substância física.
Activo não corrente	É um activo que não satisfaz a definição de um activo corrente.
Activo tangível de investimento	Activo (um terreno, um edifício ou parte de um edifício, ou ambos) detido pelo proprietário, ou pelo locatário numa locação financeira, para obter rendas ou para o valorizar, ou para ambos, e que não seja: <ul style="list-style-type: none"> (a) para usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou (b) para vender no decurso normal da actividade.
Activos "corporate"	São activos, excepto <i>goodwill</i> , que contribuem para os fluxos de caixa futuros quer da unidade geradora de caixa em análise quer de outras unidades geradoras de caixa.
Activos de exploração e avaliação	Dispêndios de exploração e avaliação reconhecidos como activos de acordo com as políticas contabilísticas da entidade.
Activos de um plano de pensões	São: <ul style="list-style-type: none"> (a) os activos detidos por um fundo de benefícios definidos de longo prazo; e (b) as apólices de seguros elegíveis.
Activos detidos por um fundo de benefícios definidos de longo prazo	São activos (que não sejam instrumentos financeiros não transferíveis emitidos pela entidade que relata) que: <ul style="list-style-type: none"> (a) são detidos por uma entidade (um fundo) que é legalmente independente da entidade que relata e existe apenas para pagar ou financiar benefícios dos empregados; e (b) estão disponíveis para serem utilizados apenas para pagar ou financiar benefícios dos empregados, não estão disponíveis para serem utilizados para liquidar responsabilidades de credores da entidade que relata (mesmo no caso de falência), e não podem ser devolvidos à entidade que relata excepto nas circunstâncias seguintes: <ul style="list-style-type: none"> (i) os activos remanescentes do fundo são suficientes para satisfazer todas as obrigações de benefícios dos empregados quer do plano, quer da entidade que relata; ou (ii) os activos são devolvidos à entidade que relata para ser reembolsada dos benefícios dos empregados que já pagou.
Activos financeiros disponíveis para venda	Activos financeiros não derivados que são designados como disponíveis para venda ou que não são classificados como: <ul style="list-style-type: none"> (a) empréstimos concedidos ou contas a receber; (b) investimentos detidos até à maturidade; ou (c) activos financeiros pelo justo valor por via dos resultados.
Activos monetários	Unidades monetárias detidas, bem como activos a receber num número fixado ou determinável de unidades monetárias.

Termo / Expressão	Conceito
Activos por impostos diferidos	Quantias de impostos sobre o rendimento a recuperar em períodos contábilísticos futuros respeitantes a: <ul style="list-style-type: none"> (a) diferenças temporárias dedutíveis; (b) prejuízos fiscais transitados não utilizados; e (c) créditos fiscais não utilizados.
Adquirente	O mesmo que "entidade adquirente".
Adquirida	O mesmo que "entidade adquirida".
Ajustamento de experiência	Efeitos de diferenças entre pressupostos actuariais anteriores e o que realmente aconteceu.
Amortização	Imputação sistemática da quantia amortizável de um activo (tangível ou intangível) durante a sua vida útil.
Apoio do governo	Acção do governo concebida para proporcionar um benefício económico específico a uma entidade ou conjunto de entidades elegíveis, de acordo com determinados critérios.
Apólice de seguro elegível	Apólice de seguro emitida por uma companhia de seguros que não seja uma entidade relacionada (ver definição na NCRF 24) com a entidade que relata se os rendimentos da apólice: <ul style="list-style-type: none"> (a) puderem ser usados apenas para pagar ou financiar os benefícios dos empregados no âmbito de um plano de benefício definido; e (b) não estão disponíveis para serem utilizados para liquidar responsabilidades de credores da entidade que relata (mesmo no caso de falência) e não podem ser pagos à entidade que relata excepto nas circunstâncias seguintes: <ul style="list-style-type: none"> (i) os rendimentos representam activos excedentários que não são necessários para satisfazer, nos termos da apólice, as correspondentes obrigações de benefícios dos empregados; ou (ii) os rendimentos são devolvidos à entidade que relata para ser reembolsada dos benefícios dos empregados que já pagou.
Associada	Entidade, incluindo as que não são constituídas sob forma societária, como as parcerias, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem uma subsidiária nem um empreendimento conjunto.
Base fiscal (de um activo ou passivo)	Quantia atribuída a esse activo ou passivo para efeitos fiscais.
Benefício económico futuro	Potencial para contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Este potencial pode ser um potencial produtivo que faz parte das actividades operacionais da entidade mas pode também tomar a forma de algo que é convertível em caixa ou equivalentes de caixa. Pode ainda ser a capacidade de reduzir fluxos de saídas de caixa como, por exemplo, no caso de uma redução dos custos de produção por utilização de processos alternativos de fabrico.

Termo / Expressão	Conceito
Benefícios de curto prazo dos empregados	Benefícios (que não sejam pela cessação de emprego) que se vencem integralmente no prazo de um ano após o final do período durante o qual os empregados prestaram o serviço.
Benefícios dos empregados	São todas as formas de remuneração paga, a pagar ou proporcionada pela entidade, ou em nome da entidade, em troca de serviços prestados à entidade. Também inclui as remunerações pagas em nome de uma entidade empresa-mãe com respeito à entidade. A remuneração inclui: <ul style="list-style-type: none"> (a) benefícios de empregados de curto prazo, tais como ordenados, salários e contribuições para a segurança social, férias anuais pagas e baixas médicas pagas, gratificações, bónus e participação nos lucros quando pagas num prazo de um ano após o final do período contabilístico e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados ao serviço; (b) benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego; (c) outros benefícios dos empregados de longo prazo, incluindo licenças sem vencimento, licença sabática, por jubilação ou por antiguidade, benefícios por incapacidade de longo prazo e gratificações, bónus e participação nos lucros quando não forem pagas num prazo de um ano após o final do período contabilístico; (d) benefícios de cessação de emprego.
Benefícios garantidos	Benefícios de empregados que não estão condicionados por futuro emprego.
Benefícios pela cessação de emprego	Benefícios que são pagos em resultado: <ul style="list-style-type: none"> (a) da decisão de uma entidade em terminar com o emprego do empregado (contrato de trabalho) antes da idade da reforma; ou (b) da decisão do empregado em aceitar a cessação do emprego (do contrato de trabalho) em troca desses benefícios.
Benefícios pós-emprego	Benefícios dos empregados (que não sejam pela cessação de emprego) que são pagos após o termo do emprego.
Capitalização	Reconhecimento de um custo como parte do custo de um activo.
Classe de activos	É um grupo de activos de natureza similar e uso nas operações de uma entidade.
Colheita	Separação de produtos de um activo biológico ou o fim do ciclo de vida de um activo biológico.

Termo / Expressão	Conceito
Componentes de uma entidade	São unidades operacionais e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, quer para efeitos operacionais quer para efeitos de relato financeiro, do resto da entidade.
Compromisso firme	Acordo vinculativo para a troca de uma quantidade especificada de recursos a um preço especificado numa data ou datas futuras especificadas.
Compromisso firme de compra	Acordo com um terceiro não relacionado, vinculando ambas as partes e geralmente com força legal, que: (a) especifica todos os termos significativos, incluindo o preço e o momento das transacções; e (b) inclui uma penalização pelo seu incumprimento que é suficientemente grande para que a concretização do acordo se torne altamente provável.
Concentração de actividades empresariais	Transacção ou outro acontecimento com base no qual uma entidade (entidade adquirente) obtém o controlo de um ou mais negócios de outra entidade (entidade adquirida).
Contrato	Acordo entre duas ou mais partes que tem inequívocas consequências económicas relativamente às quais as partes têm pouca ou nenhuma possibilidade de evitar, porque geralmente o acordo é protegido por lei. Os contratos podem ter várias formas não necessitando de ser formalizados por escrito.
Contrato <i>cost plus</i>	Contrato de construção em que a entidade contratante é reembolsada pelos custos efectuados permitidos, acrescidos de uma percentagem destes custos ou de uma remuneração fixa.
Contrato de construção	Contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou para a construção de um conjunto de activos directamente relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu objectivo ou utilização final.
Contrato de garantia financeira	Contrato que requer que o emitente efectue pagamentos especificados para reembolsar o detentor por uma perda que este regista pelo facto de um devedor especificado não efectuar o pagamento na data prevista, de acordo com as condições iniciais ou alteradas de um instrumento de dívida.
Contrato de preço fixado	Contrato de construção no qual os contratantes acordam um preço fixo, ou uma taxa fixa por unidade produzida, o qual nalguns casos está sujeito a cláusulas de custos por escalões.
Contrato oneroso	Contrato no qual os custos inevitáveis de satisfazer as correspondentes obrigações excedem os benefícios económicos que se espera receber ao abrigo do mesmo.
Controlo	É o poder de determinar políticas operacionais e financeiras de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.
Controlo conjunto	É a partilha, contratualmente acordada, do controlo de uma actividade económica.

Termo / Expressão	Conceito
Custo	Quantia de caixa (ou equivalentes de caixa) 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 no momento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras Normas.
Custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro	Quantia pela qual o activo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento no momento inicial menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização acumulada usando o método do juro efectivo de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução (através do uso de uma conta de redução do activo) quanto à imparidade ou incobrabilidade.
Custo considerado	Custo utilizado como substituto do custo ou do custo amortizado numa determinada data.
Custo de juros (de uma obrigação de benefício definido)	É o aumento do valor presente de uma obrigação de benefício definido, durante o período, que resulta do facto de os benefícios estarem um período mais próximo da liquidação.
Custo de serviços correntes (de uma obrigação de benefício definido)	É o aumento do valor presente de uma obrigação de benefício definido resultante dos serviços prestados pelos empregados no período corrente.
Custo de serviços passados	É o aumento do valor presente de uma obrigação de benefício definido resultante dos serviços prestados pelos empregados em períodos anteriores, que resulta, no período corrente, da introdução de, ou das alterações a, benefícios pós-emprego ou outros benefícios de longo prazo dos empregados. O custo de serviços passados pode ser positivo (quando são introduzidos ou melhorados benefícios) ou negativo (quando os benefícios existentes são reduzidos).
Custos de alienação	Custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo ou unidade geradora de caixa, excluindo custos financeiros e impostos sobre o rendimento.
Custos de empréstimos obtidos	São os juros e outros custos relativos a esses empréstimos suportados por uma entidade.
Custos de transacção	Custos adicionais que são directamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de um activo financeiro ou de um passivo financeiro. Um custo adicional é aquele que não teria sido suportado se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.
Custos de vender	São os custos adicionais directamente atribuíveis à alienação de um activo (ou grupo de activos para alienação), excluindo gastos de financiamento e impostos sobre o rendimento.
Custos directos iniciais (de uma locação)	São custos incrementais que são directamente atribuíveis à negociação e contratação de uma locação, excepto os custos suportados pelos locadores fabricantes ou intermediários.
Data de aquisição de uma adquirida por uma adquirente	É a data em que a entidade adquirente obtém o controlo sobre a entidade adquirida.

Termo / Expressão	Conceito
Data de transição para as Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro em conformidade com o PGC - NIRF	É o primeiro dia do período contabilístico mais antigo que uma entidade apresenta para efeitos contabilísticos quando prepara as primeiras demonstrações financeiras em conformidade com o PGC - NIRF.
Demonstração da posição financeira	O mesmo que balanço.
Demonstrações financeiras com finalidades gerais	Demonstrações financeiras que são preparadas com a finalidade de satisfazerem as necessidades dos utilizadores que não estão em posição de exigir que uma entidade prepare demonstrações financeiras específicas para as suas necessidades de informação.
Demonstrações financeiras consolidadas	Demonstrações financeiras de um grupo apresentadas da mesma forma que uma entidade singular.
Derivado	Instrumento financeiro ou outro contrato que tem as três características seguintes: <ul style="list-style-type: none"> (a) o seu valor altera -se como resposta à alteração numa taxa de juro, preço de instrumento financeiro, preço de produto, 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 das partes do contrato. (b) não requer qualquer investimento líquido inicial, ou requer um investimento líquido inicial que é inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que tivessem expectavelmente uma resposta semelhante às alterações nos factores de mercado; e (c) é liquidado numa data futura.
Derivado embutido	Componente de um instrumento híbrido (combinado) que também inclui um contrato de base não derivado com o efeito de que alguns dos fluxos de caixa do instrumento combinado variam de forma semelhante a um derivado autónomo. Um derivado embutido dá origem a que alguns ou todos os fluxos de caixa que de outra forma seriam exigidos pelo contrato sejam modificados de acordo com uma taxa de juro especificada, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de cambio, 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.
Desenvolvimento	É a aplicação de descobertas resultantes de 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.
Detentores de capital	São os sócios, accionistas e outros detentores de partes de capital numa entidade.
Detido para negociação	Activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo por via dos resultados.
Diferença de câmbio	Diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda pela aplicação de diferentes taxas de câmbio.

Termo / Expressão	Conceito
Diferenças temporárias	Diferenças entre a quantia de um activo ou passivo registada no balanço e a sua base fiscal. As diferenças temporárias tanto podem ser diferenças temporárias tributáveis como diferenças temporárias dedutíveis.
Diferenças temporárias dedutíveis	Diferenças temporárias de que resultam quantias dedutíveis na determinação do resultado tributável de períodos futuros nos quais o activo ou passivo é recuperado ou liquidado.
Diferenças temporárias tributáveis	Diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do resultado tributável de períodos futuros nos quais o activo ou passivo é recuperado ou liquidado.
Dispêndios de exploração e avaliação	Dispêndios efectuados por uma entidade para a exploração e avaliação de recursos minerais antes de ser demonstrada a exequibilidade técnica e viabilidade económica da extracção de um recurso mineral.
Eficácia de cobertura	É o nível segundo o qual as alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do item coberto que sejam atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa do instrumento de cobertura.
Empresa-mãe	Entidade que controla uma ou mais subsidiárias.
Empréstimos concedidos e contas a receber	Activos financeiros não derivados com pagamentos fixados (ou determináveis) que não estão cotados num mercado activo e que não são: <ul style="list-style-type: none"> (a) os que a entidade tem intenção de vender imediatamente ou num prazo curto, os quais são classificados como detidos para negociação, e os que a entidade após reconhecimento inicial designa pelo justo valor por via dos resultados; (b) os que a entidade após o reconhecimento inicial designa como disponíveis para venda; ou (c) aqueles em relação aos quais o detentor pode não recuperar substancialmente o seu investimento inicial, que não seja devido à deterioração do crédito, os quais devem ser classificados como disponíveis para venda.
Entidade adquirente	É a entidade que obtém controlo da entidade adquirida.
Entidade adquirida	É a entidade cujo negócio ou negócios a entidade adquirente obtém controlo numa concentração de actividades empresariais.
Equivalentes de caixa	Investimentos de muito curto prazo que são prontamente convertíveis em quantias de dinheiro e que não estão sujeitos a riscos significativos.
Exploração e avaliação de recursos minerais	Compreendem a pesquisa de recursos minerais, incluindo minérios, petróleo, gás natural e recursos similares, bem como a determinação da exequibilidade técnica e a viabilidade económica de extrair o recurso mineral, após a entidade ter obtido os direitos de explorar uma área específica (geralmente através de uma concessão).

Termo / Expressão	Conceito
Fluxos de caixa	São fluxos de entradas e fluxos de saídas de caixa e equivalentes de caixa.
Ganhos e perdas actuariais	São: (a) os efeitos das diferenças entre os pressupostos actuariais previamente considerados e o que de facto ocorreu (ajustamentos de experiência); e (b) os efeitos de alterações nos pressupostos actuariais.
Gasto (Rendimento) de impostos	Quantia total de impostos correntes e impostos diferidos incluída na determinação do lucro ou prejuízo do período. O gasto (rendimento) de impostos compreende o gasto (rendimento) de impostos correntes e o gasto (rendimento) de impostos diferidos.
Goodwill	Activo que representa benefícios económicos futuros resultantes de outros activos adquiridos numa concentração de actividades empresariais que não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos.
Goodwill negativo (também designado "aquisição por preço vantajoso")	Excesso do justo valor dos activos adquiridos e dos passivos assumidos numa concentração de actividades empresariais sobre a retribuição paga por esses activos e passivos.
Governo	Refere-se ao Governo propriamente dito, aos organismos e agências do governo e outras entidades de natureza similar sejam elas locais, provinciais, nacionais ou internacionais.
Grupo (ou grupo económico)	Conjunto de entidades constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.
Grupo de activos biológicos	Conjunto de animais e plantas vivos semelhantes
Grupo de activos para alienação	Grupo de activos a dispensar pelo seu conjunto numa só transacção, através de venda ou qualquer outra forma, e dos passivos directamente associados a esses activos que serão transferidos na transacção.
Imposto corrente	Quantia de impostos sobre o rendimento a pagar ou a recuperar com respeito ao resultado tributável de um período.
Influência significativa	É o poder de participar nas decisões de políticas operacionais e financeiras mas não é o controlo sobre essas políticas. A influência significativa pode ser exercida através de participação no capital, de cláusulas estatutária ou de acordo.
Início da locação	É a data mais antiga entre a data do contrato de locação e a data de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais cláusulas da locação. Nesta data: (a) uma locação é classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional; e (b) no caso de uma locação financeira, são determinadas as quantias a reconhecer no início da locação.

Termo / Expressão	Conceito
Início do prazo da locação	É a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o direito do uso do activo locado. É a data do reconhecimento inicial da locação, isto é, do reconhecimento dos activos, passivos, rendimentos ou gastos resultantes da locação, conforme apropriado.
Instrumento de capital próprio	Qualquer contrato que evidencia um interesse residual nos activos de uma entidade após deduzir todos os seus passivos.
Instrumento de cobertura	É um derivado designado ou, no caso de uma cobertura do risco de alterações nas taxas de câmbio de moeda estrangeira, um activo financeiro (ou um passivo financeiro) não derivado designado 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	Qualquer contrato que dá origem a um activo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade.
Instrumento financeiro composto	Instrumento financeiro que, na perspectiva do emitente, contém quer uma componente de passivo quer uma componente de capital próprio.
Instrumentos financeiros primários	Instrumentos financeiros tais como contas a receber e contas a pagar que não são instrumentos financeiros derivados.
Interesses de capital	Interesses de propriedade dos investidores numa entidade e interesses de propriedade, de associação ou de participação em entidades mútuas.
Interesses minoritários	É a parte do capital próprio de uma entidade não atribuída, directa ou indirectamente, a uma empresa-mãe.
Inventários	São activos: <i>(a)</i> detidos para venda no curso normal dos negócios; <i>(b)</i> em processo de produção para aquela venda; ou <i>(c)</i> na forma de materiais ou fornecimentos para serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.
Investimento bruto na locação	É a soma: <i>(a)</i> dos pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador numa locação financeira; e <i>(b)</i> qualquer valor residual não garantido atribuído ao locador. É o investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.
Investimento líquido numa unidade operacional no estrangeiro	Quantia relativa aos interesses da entidade que relata nos activos líquidos dessa unidade operacional.

Termo / Expressão	Conceito
Investimentos detidos até à maturidade	<p>Activos financeiros não derivados com pagamentos fixados (ou determináveis) e maturidade fixada que uma entidade tem a intenção firme e a capacidade de deter até à maturidade e que não são:</p> <p>(a) os que a entidade designa no reconhecimento no momento inicial pelo justo valor por via dos resultados;</p> <p>(b) os que a entidade designa como disponíveis para venda; e</p> <p>(c) os que satisfazem a definição de empréstimos concedidos e contas a receber.</p>
Item coberto	<p>É um activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista altamente provável ou investimento líquido numa unidade operacional no estrangeiro que:</p> <p>(a) expõe a entidade ao risco de alterações no justo valor ou nos fluxos de caixa futuros; e</p> <p>(b) é designado como estando coberto.</p>
Itens monetários	<p>Unidades monetárias detidas, bem como activos a receber e passivos a pagar num número fixado ou determinável de unidades monetárias.</p>
Justo valor	<p>É a quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas numa transacção de boa fé.</p>
Justo valor menos os custos de vender	<p>É a quantia a obter pela venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção de boa fé entre partes conhecedoras e interessadas menos os custos com a venda.</p>
Locação	<p>Contrato segundo o qual o locador concede ao locatário o direito de uso de um activo, por um período de tempo acordado, contra o pagamento de uma renda ou uma série de rendas.</p>
Locação financeira	<p>Locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo. A propriedade pode ou não ser eventualmente transferida.</p>
Locação não cancelável	<p>Locação que é apenas cancelável:</p> <p>(a) após a ocorrência de alguma contingência de probabilidade remota;</p> <p>(b) com a permissão do locador;</p> <p>(c) se o locatário contratar uma nova locação para o mesmo activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador; ou</p> <p>(d) se o locatário pagar uma quantia adicional tal que, no início da locação, a continuação da locação é razoavelmente certa.</p>
Locação operacional	<p>É qualquer locação que não seja uma locação financeira.</p>
Mercado activo	<p>É um mercado onde todas as condições seguintes existem:</p> <p>(a) os itens negociados no mercado são homogéneos;</p> <p>(b) podem ser encontrados a todo o tempo compradores e vendedores interessados; e</p> <p>(c) os preços estão disponíveis ao público.</p>

Termo / Expressão	Conceito
Método do juro efectivo	Método de calcular o custo amortizado de um activo (ou passivo) financeiro ou grupo de activos (ou de passivos) financeiros e de imputar o rendimento (ou o gasto) dos juros durante o período relevante.
Moeda de apresentação	Moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas.
Moeda estrangeira	Moeda que não é a moeda funcional da entidade.
Moeda funcional	Moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera.
Normativo contabilístico anterior	Refere-se ao Plano Geral de Contabilidade aprovado pelo Decreto n.º 36/2006, de 25 de Julho.
Notas às demonstrações financeiras	Conjunto de explicações, justificações e detalhes adicionais às quantias registadas no balanço, demonstração dos resultados, demonstração de fluxos de caixa e demonstração das variações no capital próprio, bem como informações sobre itens não reconhecidos nas demonstrações financeiras. Para efeitos do PGC - NIRF as expressões "notas" e "anexo" são entendidas como tendo o mesmo significado de "notas às demonstrações financeiras".
Obrigação construtiva	Obrigação que decorre das acções de uma entidade onde: <i>(a)</i> através de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração actual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a terceiros que aceitará determinadas responsabilidades; e <i>(b)</i> por isso, a entidade tenha criado uma expectativa válida nesses terceiros de que cumprirá com essas responsabilidades.
Obrigação legal	Obrigação que tem origem: <i>(a)</i> num contrato (através de termos explícitos ou implícitos); <i>(b)</i> em legislação; ou <i>(c)</i> em qualquer outra disposição com força de lei.
Órgão de gestão	Administração ou gerência de uma entidade.
Outros benefícios de longo prazo	Benefícios (que não sejam benefícios pós-emprego e benefícios pela cessação de emprego) que não se vencem integralmente no prazo de um ano após o final do período durante o qual os empregados prestaram os correspondentes serviços.

Termo / Expressão	Conceito
Pagamentos mínimos da locação	<p>São os pagamentos durante o período da locação que o locatário é obrigado, ou pode ser obrigado, a efectuar, com excepção das rendas contingentes, custos dos serviços e impostos a serem pagos pelo locatário, e reembolsados ao locador, juntamente com:</p> <p>(a) no caso de um locatário, quaisquer quantias garantidas pelo locatário ou por um terceiro relacionado com o locatário; ou</p> <p>(b) no caso de um locador, qualquer valor residual garantido ao locador:</p> <p style="margin-left: 20px;">(i) pelo locatário;</p> <p style="margin-left: 20px;">(ii) por um terceiro relacionado com o locatário; ou</p> <p style="margin-left: 20px;">(iii) por um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.</p> <p>Contudo, se o locatário tem a opção de adquirir o activo por um preço que se espera ser 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 a opção 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 exercer essa opção.</p>
Parente próximo da família de um indivíduo	<p>É qualquer membro da família que possa influenciar, ou ser influenciado por , esse indivíduo nos negócios da entidade. Neste conceito podem estar incluídos:</p> <p>(a) o cônjuge e os filhos do casal;</p> <p>(b) os filhos de qualquer um dos cônjuges fora do casal; e</p> <p>(c) outros dependentes do indivíduo ou do cônjuge.</p>
Parte relacionada	<p>Uma parte (ou um terceiro) está relacionada com uma entidade quando:</p> <p>(a) directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários:</p> <p style="margin-left: 20px;">(i) controla a entidade, é controlada pela entidade, ou está sob controlo comum com a entidade (incluindo empresa-mãe e subsidiárias);</p> <p style="margin-left: 20px;">(ii) tem um interesse na entidade que lhe proporciona influência significativa; ou</p> <p style="margin-left: 20px;">(iii) tem controlo conjunto sobre a entidade;</p> <p>(b) a parte é uma associada da entidade;</p> <p>(c) a parte é um empreendimento conjunto no qual a entidade é empreendedor;</p> <p>(d) a parte é um membro do pessoal chave da gestão da entidade ou da empresa-mãe;</p> <p>(e) a parte é um parente próximo da família de qualquer indivíduo referido em a) ou d);</p> <p>(f) a parte é uma entidade que é, directa ou indirectamente, controlada, conjuntamente controlada ou significativamente influenciada (ou exerce significativamente direitos de voto) por qualquer dos indivíduos referidos em d) ou e); ou</p> <p>(g) a parte é um plano de reforma de benefícios definidos para os trabalhadores da entidade ou de uma outra entidade que seja uma parte relacionada daquela entidade.</p>
Passivo	<p>É uma obrigação presente com origem em acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte para a entidade num fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios económicos.</p>

Termo / Expressão	Conceito
Passivo contingente	<p>É:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) uma obrigação possível que tem origem em acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que a entidade não controla totalmente; ou (b) uma obrigação presente que tem origem em acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque: <ul style="list-style-type: none"> (i) não é provável que será exigido um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou (ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.
Passivo financeiro	<p>Qualquer passivo que representa:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) uma obrigação contratual: <ul style="list-style-type: none"> (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 potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou (b) um contrato que pode ser (ou será) liquidado nos instrumentos de capital próprio da própria entidade e que é: <ul style="list-style-type: none"> (i) um não derivado em relação ao qual a entidade está ou pode estar obrigada a entregar um número variável dos seus instrumentos de capital próprio; ou (ii) um derivado que pode ser (ou será) liquidado por uma forma diferente que não seja pela troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da entidade. <p>Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da entidade.</p>
Passivos por impostos diferidos	Quantias de impostos sobre o rendimento a pagar em períodos contabilísticos futuros respeitantes a diferenças temporárias tributáveis.
Perda por imparidade	É a parte da quantia registada de um activo que excede a sua quantia recuperável.
Período de relato (ou somente período)	O mesmo que período contabilístico.
Período contabilístico	Espaço de tempo abrangido pelas demonstrações financeiras.
Período intercalar	É um período de relato contabilístico mais curto do que um período contabilístico anual.
Pesquisa	É a investigação original e planeada desenvolvida com a perspectiva de obter novos conhecimentos e entendimentos científicos ou técnicos.
Pessoal chave da gestão	São todas as pessoas com a autoridade e a responsabilidade, directa ou indirecta, pelo planeamento, direcção e controlo das actividades de uma entidade, incluindo qualquer administrador (executivo ou não) dessa entidade.

Termo / Expressão	Conceito
Planos de benefício definido	Planos de benefício pós-emprego que não sejam planos de contribuição definida.
Planos de benefício pós-emprego	Acordos formais ou informais de acordo com os quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego para um ou mais empregados.
Planos de contribuição definida	Planos de benefício pós-emprego de acordo com os quais uma entidade paga contribuições fixas a uma entidade independente (um fundo) e não tem qualquer obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver activos suficientes para pagar todos os benefícios relativos aos serviços prestados pelos empregados no período corrente e em períodos anteriores.
Planos multi-empregador	Planos de contribuição definida ou planos de benefício definido (que não sejam, qualquer deles, planos do Estado) que: <ul style="list-style-type: none"> (a) agreguem os activos contribuídos por várias entidades que não estejam sob controlo comum; e (b) utilizem esses activos para proporcionar benefícios dos empregados de mais do que uma entidade tendo por base que os níveis de contribuições e de benefícios são determinados sem atender à entidade que especificamente emprega os empregados em questão.
Políticas contabilísticas	São os princípios, bases, convenções, regras e práticas aplicados por uma entidade na preparação de demonstrações financeiras.
Potencial acção ordinária	Instrumento financeiro ou outro contrato que pode dar ao seu detentor o direito a acções ordinárias. São exemplos: <ul style="list-style-type: none"> (a) passivos financeiros ou instrumentos de capital próprio, incluindo acções preferenciais, que sejam convertíveis em acções ordinárias; (b) opções e <i>warrants</i>; (c) acções que seriam emitidas após o cumprimento de condições resultantes de acordos contratuais, tais como a compra de uma empresa ou de outros activos.
Prazo (ou período) da locação	É o período não cancelável pelo qual o locatário contratou locar o activo, mais quaisquer períodos 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.
Pressupostos actuariais	Estimativas independentes e mutuamente compatíveis das variáveis demográficas e financeiras que determinam o custo final dos benefícios pós-emprego.
Produto agrícola	Produto colhido de (ou gerado por) um activo biológico de uma entidade.
Propriedade de investimento	O mesmo que activo tangível de investimento.
Propriedade ocupada	Propriedade detida pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira para usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos.
Provisão	É um passivo de momento ou quantia incertos.

Termo / Expressão	Conceito
Quantia amortizável (de um activo tangível ou intangível)	Custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
Quantia recuperável	Valor mais elevado entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.
Quantia registada	Quantia pela qual um activo é reconhecido após deduzir quaisquer amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas ou um passivo reconhecido.
Rédito	É o fluxo bruto de entradas de benefícios económicos durante o período proveniente do curso normal dos negócios de uma entidade quando esses fluxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relativos a contribuições dos detentores de capital.
Reestruturação	Programa que é planeado e controlado pelo órgão de gestão e altera significativamente: (a) ou o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou (b) a forma como esse negócio é conduzido.
Relato financeiro intercalar	Significa um relato financeiro contendo ou um conjunto completo de demonstrações financeiras, ou um conjunto de demonstrações financeiras condensadas para um período intercalar.
Renda contingente (de uma locação)	Parte dos pagamentos da locação que não é de quantia fixa mas é baseada na quantia futura de um factor que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentagem de vendas futuras, utilização futura, índices de preços futuros, taxas de juro do mercado futuras).
Rendimento financeiro não obtido (de uma locação)	Diferença entre o investimento bruto na locação e o investimento líquido na locação.
Retorno dos activos de um plano de pensões	São os juros, os dividendos e outros rendimentos derivados dos activos do plano, acrescidos dos ganhos e perdas (realizados e não realizados) dos activos do plano, e deduzidos de quaisquer custos de gestão do plano e de quaisquer impostos a pagar pelo próprio plano.
Retribuição contingente	É, geralmente, uma obrigação do adquirente para transferir activos ou interesses de capital para os anteriores detentores do capital de uma adquirida como parte da obtenção do seu controlo se forem satisfeitas determinadas condições ou ocorrerem acontecimentos futuros específicos. Contudo, uma retribuição contingente pode também proporcionar ao adquirente o direito de restituição de retribuições anteriormente feitas se forem satisfeitas determinadas condições.
Revalorização	Reexpressão de activos e passivos.
Risco cambial (ou risco de moeda)	Risco de alterações do justo valor ou de fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro derivados de flutuações em taxas de câmbio.
Risco de crédito	Risco de uma perda financeira que uma das partes num instrumento financeiro pode causar a outras por não cumprimento da obrigação.

Termo / Expressão	Conceito
Risco de liquidez	Risco de uma entidade encontrar dificuldades em cumprir as obrigações associadas a passivos financeiros.
Risco de mercado	Risco de alterações do justo valor ou de fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro derivados de flutuações em preços de mercado.
Risco de taxa de juro	Risco de alterações do justo valor ou de fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro derivados de flutuações em taxas de juro.
Segmento operacional	É uma componente de uma entidade: (a) que representa uma actividade empresarial (ou um negócio) que gera rendimentos e suporta gastos, incluindo rendimentos e gastos relativos a transacções com outras componentes da mesma entidade; (b) cujos resultados operacionais são regularmente analisados pela gestão para tomar decisões sobre a alocação de recursos ao segmento e avaliar o seu desempenho; e (c) em relação à qual existe informação financeira separada.
Solvência	Disponibilidade de caixa durante longo prazo para satisfazer compromissos financeiros na data em que se vencem.
Sublocação	É a locação de um activo locado.
Subsidiária	Entidade, incluindo as que não são constituídas sob forma societária, como as parcerias, que é controlada por outra entidade geralmente denominada empresa-mãe.
Subsídio do governo	Assistência dada pelo governo na forma de transferência de recursos para uma entidade como contrapartida do cumprimento, passado ou futuro, de algumas condições relativas às actividades operacionais da entidade.
Subsídios do governo relativos à activos (ou subsídios ao investimento)	Subsídios do governo cuja primeira condição é a de que a entidade que o recebe deve adquirir ou construir activos de longo prazo. Podem existir condições limitando o tipo ou localização do activo ou o período durante o qual esse activo pode ser adquirido ou detido.
Subsídios do governo relativos à rendimentos (ou subsídios à actividade operacional)	Subsídios do governo que não são subsídios relativos ao activo.
Subsídios não reembolsáveis	Subsídios em que o prestamista decide prescindir do seu reembolso, desde que cumpridas determinadas condições pré-estabelecidas.
Taxa de câmbio	É a relação de troca entre duas moedas.

Termo / Expressão	Conceito
Taxa de câmbio à vista	Taxa de câmbio para troca imediata.
Taxa de juro efectiva	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. Ao calcular a taxa de juro efectiva, uma entidade deve estimar os fluxos de caixa considerando todos os termos contratuais do instrumento financeiro, mas não deve considerar perdas de crédito futuras. O cálculo inclui todas as comissões e outros adicionais pagos ou recebidos entre as partes do contrato que são parte integrante da taxa de juro efectiva, custos de transacção, e todos os outros prémios ou descontos. Existe a presunção de que os fluxos de caixa e a vida esperada de um grupo de instrumentos financeiros semelhantes possam ser estimados com fiabilidade. Contudo, nos casos raros em que não é possível estimar com fiabilidade os fluxos de caixa ou a vida esperada de um instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros), a entidade deve usar os fluxos de caixa contratuais previstos para todo o prazo contratual do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros).
Taxa de juro implícita na locação	Taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado dos pagamentos mínimos da locação e do valor residual não garantido, seja igual à soma do justo valor do activo locado com quaisquer custos directos iniciais do locador.
Taxa de juro incremental de financiamento do locatário	Taxa de juro que o locatário teria de pagar numa locação semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa que, no início da locação, o locatário teria que suportar se obtivesse um empréstimo, por um prazo e com uma segurança semelhantes, para financiar a compra do activo.
Transacção de boa fé	Transacção efectuada entre partes independentes e não relacionadas entre si.
Transacção de venda seguida de locação	Venda de um activo e subsequente locação desse mesmo activo à entidade que o vendeu.
Transacção em moeda estrangeira	Transacção que é denominada ou cuja liquidação é exigida numa moeda estrangeira.
Transacção entre partes relacionadas	É uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de existir o débito de um preço.
Transacção prevista	Transacção futura não comprometida mas antecipada.
Transformação biológica	Compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que provoca alterações qualitativas ou quantitativas num activo biológico.
Unidade geradora de caixa	É o mais pequeno grupo identificável de activos que gera fluxos de entradas de caixa os quais são, em larga medida, independentes de fluxos de entradas de caixa gerados por outros activos ou grupos de activos. Uma unidade geradora de caixa pode ser, por exemplo, uma linha de produção, uma fábrica, uma unidade operacional, uma área geográfica ou um segmento operacional.

Termo / Expressão	Conceito
Unidade operacional descontinuada	<p>É uma componente de uma entidade que ou foi alienada ou está classificada como detida para venda e:</p> <p>(a) representa uma área de negócios ou área geográfica de actividade importante e separável;</p> <p>(b) é parte integrante de um plano único coordenado para alienar uma área de negócios ou área geográfica de actividade importante e separável; ou</p> <p>(c) é uma subsidiária adquirida exclusivamente para ser revendida.</p>
Unidade operacional no estrangeiro	Entidade que é uma subsidiária, uma associada, um empreendimento conjunto ou uma sucursal da entidade que relata, cujas actividades estão baseadas ou são conduzidas num país ou numa moeda que não são o país ou a moeda da entidade que relata.
Valor de uso	É o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera que provenham de um activo ou unidade geradora de caixa.
Valor específico para a entidade	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 vida útil ou que espera incorrer ao liquidar um passivo.
Valor presente	Estimativa actual do valor presente descontado dos fluxos de caixa futuros líquidos no curso normal dos negócios.
Valor presente de uma obrigação de benefício definido	Valor presente, sem deduzir quaisquer activos do plano, dos pagamentos que se espera venham a ser exigidos no futuro para liquidar a obrigação resultante dos serviços prestados pelos empregados no período corrente e em períodos anteriores.
Valor realizável	Quantia de caixa (ou equivalentes de caixa) que pode ser obtido actualmente pela venda de um activo numa alienação.
Valor realizável líquido	É o preço estimado de venda no decurso normal dos negócios menos os custos estimados de completamento e os custos estimados necessários para realizar a venda.
Valor residual de um activo (tangível ou intangível)	Quantia estimada que uma entidade presentemente obteria pela alienação de um activo, após dedução dos custos estimados de alienação, caso o activo já estivesse com o tempo de vida e nas condições esperadas para o final da sua vida útil.
Valor residual garantido (de uma locação)	<p>É:</p> <p>(a) no caso de um locatário, a parte do valor residual que é garantida pelo locatário ou por um terceiro relacionado com o locatário, sendo o valor da garantia a quantia máxima que pode, em qualquer caso, tornar-se exigível; e</p> <p>(b) no caso de um locador, a parte do valor residual que é garantida pelo locatário ou por um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.</p>

Termo / Expressão	Conceito
Valor residual não garantido (de uma locação)	É a parte do valor residual do activo locado, cuja realização pelo locador não está assegurada ou está apenas garantida por um terceiro relacionado com o locador.
Vida económica	É: (a) o período durante o qual se espera que um activo seja economicamente utilizável por um ou mais utilizadores; ou (b) o número de unidades de produção (ou unidades similares) que se espera ser obtido a partir do activo por um ou mais utilizadores.
Vida útil de um activo	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 unidades semelhantes que uma entidade espera obter do activo.
Vida útil de uma locação	Período remanescente estimado, a partir do início do prazo da locação (mas não limitado pelo prazo da locação), durante o qual se espera que os benefícios económicos incorporados no activo sejam utilizados pela entidade.

CAPÍTULO 1.8 – TABELA DE CORRESPONDÊNCIA COM AS NIRF

8.1. A presente tabela faz a relação entre as Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro previstas no PGC - NIRF e as correspondentes Normas de base emitidas pelo IASB.

8.2. Para efeitos do PGC - NIRF não foram consideradas a IAS 26 – *Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans* e a IFRS 4 – *Insurance Contracts*, por não serem aplicáveis às empresas a quem este Plano se destina. Adicionalmente, não foram consideradas a IAS 29 – *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies* e a IFRS 2 – *Share-based Payment*, por não terem relevância na actual conjuntura do País.

8.3. Para além disso, sempre que se mostrou mais adequado por se referirem a matérias inter relacionadas, os conteúdos de várias Normas do IASB foram considerados numa única Norma do PGC - NIRF como são os casos:

- (a) da NCRF 20 – Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos que contempla os conteúdos da IAS 27 – *Consolidated and Separate Financial Statements*, da IAS 28 – *Investments in Associates* e da IAS 31 – *Interests in Joint Ventures*; e
- (b) da NCRF 25 – Instrumentos financeiros que contempla os conteúdos da IAS 32 – *Financial Instruments: Presentation*, da IAS 39 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement* e da IFRS 7 – *Financial Instruments: Disclosures*.

8.4. A tabela anexa não é, nem deve ser, interpretada como uma tabela de equivalência integral das Normas indicadas mas tão somente um guia de referência para eventual consulta das NIC's e NIRF's que serviram de suporte à construção do PGC - NIRF.

PGC - NIRF		IASB	
Norma	Título	Norma	Título
NCRF 1	Apresentação de demonstrações financeiras	IAS 1	Presentation of Financial Statements
NCRF 2	Demonstrações de fluxos de caixa	IAS 7	Statement of Cash Flows
NCRF 3	Resultados por acção	IAS 33	Earnings per Share
NCRF 4	Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
NCRF 5	Acontecimentos após a data do balanço	IAS 10	Events after the Reporting Period
NCRF 6	Divulgações de partes relacionadas	IAS 24	Related Party Disclosures
NCRF 7	Relato por segmentos	IFRS 8	Operating Segments
NCRF 8	Relato financeiro intercalar	IAS 34	Interim Financial Reporting
NCRF 9	Inventários	IAS 2	Inventories
NCRF 10	Contratos de construção	IAS 11	Construction Contracts
NCRF 11	Agricultura e activos biológicos	IAS 41	Agriculture
NCRF 12	Impostos sobre o rendimento correntes e diferidos	IAS 12	Income Taxes
NCRF 13	Activos tangíveis	IAS 16	Property, Plant and Equipment
NCRF 14	Activos intangíveis	IAS 38	Intangible Assets
NCRF 15	Recursos minerais	IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
NCRF 16	Activos tangíveis de investimento	IAS 40	Investment Property
NCRF 17	Loações	IAS 17	Leases
NCRF 18	Imparidade de activos	IAS 36	Impairment of Assets

PGC - NIRF		IASB	
Norma	Título	Norma	Título
NCRF 19	Benefícios dos empregados	IAS 19	Employee Benefits
NCRF 20	Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements
		IAS 28	Investments in Associates
		IAS 31	Interests in Joint Ventures
NCRF 21	Concentrações de actividades empresariais	IFRS 3	Business Combinations
NCRF 22	Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
NCRF 23	Efeitos de alterações em taxas de câmbio	IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
NCRF 24	Provisões, passivos contingentes e activos contingentes	IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
NCRF 25	Instrumentos financeiros	IAS 32	Financial Instruments: Presentation
		IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
		IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures
NCRF 26	Contabilização de subsídios do governo e divulgação de apoios do governo	IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
NCRF 27	Custos de empréstimos obtidos	IAS 23	Borrowing Costs
NCRF 28	Rédito	IAS 18	Revenue

CAPÍTULO 2.1 – INTRODUÇÃO AO PGC-PE

1. O novo Plano Geral de Contabilidade (doravante abreviadamente designado por PGC - PE), substituiu integralmente o Plano Geral de Contabilidade aprovado pelo Decreto n.º 36/2006, de 25 de Junho.

2. Para efeitos de consistência técnica, o PGC - PE é um normativo cuja estrutura se baseia nos conceitos contabilísticos previstos no PGC - NIRF. Contudo, estabelece um conjunto de regras de reconhecimento, de mensuração e de apresentação de muito mais fácil aplicação e de simples entendimento.

3. Os capítulos que se seguem tratam das seguintes matérias:

— **Capítulo 2.2 – Bases, conceitos e princípios contabilísticos**

Trata do objectivo e da utilidade das demonstrações financeiras, e das bases, conceitos e princípios que devem presidir à sua preparação.

— **Capítulo 2.3 – Critérios de reconhecimento e de mensuração**

Trata das regras de reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras bem como da sua apresentação e divulgação.

— **Capítulo 2.4 – Quadro e códigos de contas**

Inclui um quadro de contas e sub contas que são de aplicação generalizada.

— **Capítulo 2.5 – Modelos de demonstrações financeiras**

Inclui os modelos do balanço, da demonstração dos resultados e das notas anexas que são de aplicação generalizada.

— **Capítulo 2.6 – Conteúdo e movimentação de algumas contas**

Inclui explicações sobre o conteúdo e movimentação de algumas contas previstas no quadro de contas apresentado no Capítulo 2.4.

4. Havendo necessidade ou interesse em aprofundar as bases, conceitos e princípios contabilísticos previstos no PGC - PE, quanto à sua natureza e extensão, devem ser utilizados complementarmente o Quadro Conceptual e o Glossário que integram o PGC - NIRF.

CAPÍTULO 2.2 – BASES, CONCEITOS E PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS

ÍNDICE

Parágrafos

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	1-9
Objectivo e utilidade.....	1-2
Conjunto de demonstrações financeiras para efeitos do PGC - PE	3-6
PRESSUPOSTOS SUBJACENTES	20-21
Base do acréscimo	20
Continuidade das operações	21
CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS	
DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	22-44
Compreensibilidade	23
Relevância	24-28
Fiabilidade	29-36
Comparabilidade	37-40
OS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	45-79
Posição financeira	47-49
Desempenho	67-71

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Objectivo e utilidade

1. As demonstrações financeiras são parte do processo de relato financeiro e o seu objectivo é o de proporcionar informações sobre a posição financeira e o desempenho de uma entidade e que seja útil a um conjunto alargado de utilizadores para tomarem decisões económicas.

2. A informação acerca da posição financeira é dada principalmente no balanço. A informação acerca do desempenho é dada principalmente na demonstração dos resultados.

3. Fazem parte dos utilizadores das demonstrações financeiras, para satisfação de diferentes necessidades de informação, os actuais e potenciais investidores, empregados, financiadores, fornecedores, clientes, governos e seus departamentos e o público em geral.

Conjunto de demonstrações financeiras para efeitos do PGC - PE

4. Um conjunto de demonstrações financeiras para efeitos do PGC - PE inclui um balanço, uma demonstração dos resultados e as notas descritivas, informações adicionais e mapas suplementares (em conjunto “notas explicativas”) que são parte das demonstrações financeiras. Porém, as demonstrações financeiras não incluem relatórios sobre a gestão dos negócios e actividade de uma entidade, elaborados pelos seus gestores ou gerentes.

Frequência do relato

5. Uma entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações financeiras (incluindo informação comparativa) pelo menos uma vez por ano. Quando uma entidade altera o fim do seu período contabilístico e apresenta demonstrações financeiras para um período mais longo ou mais curto do que um ano deve divulgar a razão para esse facto nas notas explicativas.

Informação comparativa

6. Uma entidade deve apresentar, para todas as quantias relatadas no período contabilístico corrente, informação comparativa do período contabilístico anterior. Isto significa que uma entidade deve apresentar dois balanços e duas demonstrações dos resultados (período corrente e período imediatamente precedente) bem como informação comparativa nas respectivas notas explicativas.

Consistência de apresentação

7. Uma entidade deve manter a apresentação e classificação dos itens nas demonstrações financeiras de um período contabilístico para o período seguinte.

Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras

8. A estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras devem estar conforme os modelos que são apresentados no capítulo 2.5 do PGC - PE. Estes modelos estão preparados para acomodar a maior parte da informação necessária à compreensão das transacções e outros acontecimentos da entidade. Porém, devem ser omitidas as linhas das demonstrações financeiras cuja informação não exista e acrescentadas linhas sempre que a dimensão, natureza ou função de um item for tal que a sua apresentação separada é relevante para a compreensão das demonstrações financeiras.

9. As demonstrações financeiras devem ser apresentadas em Meticais.

Balanço – Distinção entre activos e passivos correntes e não correntes

10. Uma entidade deve apresentar no balanço os activos e os passivos distinguidos entre correntes e não correntes conforme estabelecem os parágrafos seguintes.

Activos correntes

11. Uma entidade deve classificar um activo como corrente quando:

- (a) espera que seja realizado, ou pretende que seja vendido ou consumido, no prazo de um ano após a data do balanço;
- (b) detém o activo com o objectivo principal de o negociar; ou
- (c) o activo é caixa.

Todos os restantes activos devem ser classificados como não correntes.

Passivos correntes

12. Uma entidade deverá classificar um passivo como corrente quando:

- (a) espera que seja liquidado no prazo de um ano após a data do balanço;
- (b) detém o passivo com o objectivo principal de o negociar; ou
- (c) a liquidação do passivo se vence dentro de um ano após a data de relato.

Todos os restantes passivos devem ser classificados como não correntes.

Demonstração dos resultados

13. Uma entidade deve apresentar todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos no período contabilístico através da demonstração dos resultados por naturezas.

14. Uma entidade pode apresentar uma demonstração dos resultados por funções se for do interesse da entidade proporcionar informação suplementar sobre a sua actividade e essa actividade for de natureza industrial.

15. Uma entidade não deve incluir na demonstração dos resultados, nem nas notas explicativas, quaisquer itens de rendimentos e de gastos considerados itens extraordinários.

PRESSUPOSTOS SUBJACENTES

Base do acréscimo

16. A fim de atingirem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas na base contabilística do acréscimo. De acordo com esta base, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrem e não quando são recebidos ou pagos, e são registados na contabilidade e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos a que dizem respeito.

Continuidade das operações

17. As demonstrações financeiras são geralmente preparadas no pressuposto de que a entidade tem operado continuamente e que continuará a operar no futuro previsível. Assim, assume-se que a entidade não tem intenção, nem necessidade, de cessar as suas operações ou de reduzir significativamente o seu volume. Se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, a base usada deve ser divulgada.

CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

18. As características qualitativas são os atributos que fazem com que a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras seja útil para os utilizadores. As quatro características qualitativas principais são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

Compreensibilidade

19. Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é de que ela seja rapidamente compreendida pelos utilizadores. Para este objectivo, assume-se que os utilizadores têm um conhecimento razoável de negócios e actividades económicas, bem como de contabilidade, e uma vontade para analisarem a informação com razoável diligência. Contudo, a informação sobre assuntos complexos que deva ser incluída nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para o processo de decisão económica dos utilizadores, não deve ser excluída apenas com a justificação de que é demasiado difícil para alguns utilizadores a entenderem.

Relevância

20. Para ser útil, a informação deve ser relevante para as necessidades de tomadas de decisão dos utilizadores. A informação tem a qualidade de relevância quando influencia as decisões económicas dos utilizadores ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros, ou confirmando ou corrigindo avaliações suas feitas no passado.

Materialidade

21. A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. Nalguns casos, a natureza da informação por si só é suficiente para determinar a sua relevância. Noutros casos, tanto a natureza como a materialidade são importantes como, por exemplo, os valores dos inventários por cada uma das categorias principais que são apropriados ao negócio.

22. A informação é material se a sua omissão ou incorrecção puder influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras.

Fiabilidade

23. Para ser útil, a informação tem que ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando está isenta de erro material ou imprecisão e os utilizadores dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela pretende representar ou que possa razoavelmente esperar-se que represente.

Representação fidedigna

24. Para ser fiável, a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que pretende representar ou que possa razoavelmente esperar-se que represente. Assim, por exemplo, um balanço deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que resultam em activos, passivos e capital próprio da entidade na data do relato que satisfaçam os critérios de reconhecimento.

Substância sobre a forma

25. Se a informação existe para representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que pretende representar, é necessário que essas transacções e outros acontecimentos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente a sua forma legal. A substância das transacções ou outros acontecimentos não é sempre consistente com a que é evidente da sua forma legal.

Neutralidade

26. Para ser fiável, a informação contida nas demonstrações financeiras deve ser neutral, isto é, isenta de quaisquer influências. As demonstrações financeiras não são neutras se, através da selecção e apresentação de informação, elas influenciarem uma tomada de decisão ou um julgamento com o objectivo de atingir um resultado ou uma conclusão pré-fixados.

Prudência

27. Aqueles que preparam demonstrações financeiras têm que lidar com as incertezas que inevitavelmente afectam muitos acontecimentos e circunstâncias tais como, a dúvida sobre a cobrança de valores a receber, a vida útil estimada de instalações e equipamentos e o número de garantias que possam vir a ser reclamadas. Estas incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e quantia e através do exercício de prudência na preparação das demonstrações financeiras. A prudência é a inclusão de um grau de cautela no exercício dos julgamentos necessários para a elaboração das estimativas em condições de incerteza de tal forma que os activos e os rendimentos não sejam sobrevalorizados e os passivos e os gastos não sejam subvalorizados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a constituição de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subvalorização intencional de activos e rendimentos ou a sobrevalorização intencional de passivos e gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, conseqüentemente, não teriam a qualidade da fiabilidade.

Plenitude

28. Para que seja fiável, a informação constante das demonstrações financeiras deve ser completa dentro dos limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode originar que a informação seja falsa ou incorrecta e, assim, não fiável e deficiente em termos da sua relevância.

Comparabilidade

29. Os utilizadores devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade no decurso do tempo a fim de identificarem tendências na posição financeira e no desempenho dessa entidade. Os utilizadores devem igualmente ser capazes de comparar a informação financeira de diferentes entidades a fim de avaliar a sua posição relativa quanto à posição financeira, desempenho e variações na posição financeira. Por conseguinte, a mensuração e a apresentação dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos iguais devem ser efectuadas de forma consistente na entidade, no decurso do tempo nessa entidade, e de forma consistente para diferentes entidades.

30. Dado que os utilizadores querem comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade ao longo do tempo, é importante que as demonstrações financeiras mostrem a informação correspondente de períodos anteriores.

OS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

31. As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e outros acontecimentos agrupando-os em grandes classes conforme as suas características económicas. Estas grandes classes são chamados os elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e o capital próprio. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos.

Posição financeira

32. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira são os activos, os passivos e o capital próprio e são definidos como segue:

- (a) Um activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
- (b) Um passivo é uma obrigação presente da entidade resultante de acontecimentos passados, de cuja liquidação se espera que resultem para a entidade saídas de recursos incorporando benefícios económicos; e
- (c) O capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzidos todos os passivos.

Desempenho

33. O lucro é frequentemente usado para medir o desempenho ou como base para medir outros indicadores tais como o retorno de um investimento ou o resultado por acção. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são os rendimentos e os gastos.

34. Os elementos dos rendimentos e dos gastos são definidos como segue:

- (a) Rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico sob a forma de entradas ou aumentos de activos ou de diminuições de passivos que resultam em aumentos do capital próprio para além das contribuições dos detentores de capital;
- (b) Gastos são reduções nos benefícios económicos durante o período contabilístico sob a forma de saídas ou diminuições de activos ou de aumentos de passivos que resultam em reduções do capital próprio para além das distribuições aos detentores de capital.

35. A definição de rendimento engloba quer os réditos quer os ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades normais de uma entidade e são referidos por vários nomes incluindo, por exemplo, vendas, honorários, dividendos, royalties e rendas. Os ganhos representam outros itens que satisfazem a definição de rendimento e podem ou não resultar da actividade normal da entidade.

36. A definição de gasto engloba as perdas bem como os custos que provêm do decurso das actividades normais da entidade e que incluem, por exemplo, o custo das vendas, as remunerações ao pessoal e as amortizações. Geralmente têm a forma de saídas ou reduções de activos como caixa, inventários, instalações e equipamentos. As perdas representam outros itens que satisfazem a definição de gastos e podem ou não resultar do decurso das actividades normais da entidade.

CAPÍTULO 2.3 –MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

ÍNDICE

Parágrafos

MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	1-43
Princípio geral	1-3
Princípios específicos	4-43

MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Princípio geral

1. A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidas e mostradas no balanço e na demonstração dos resultados. Este processo envolve a selecção de bases específicas de mensuração.

2. Várias bases de mensuração são aplicadas nas demonstrações financeiras em diferentes níveis e combinações incluindo as seguintes:

- (a) Custo histórico – Os activos são registados pela quantia paga para os adquirir na data da sua aquisição ou pela quantia necessária para os produzir. Os passivos são registados pela quantia relativa ao que se recebeu por troca da obrigação e, em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre os lucros), pelas quantias que se espera pagar para satisfazer a obrigação no decurso normal dos negócios;
- (b) Custo corrente – Os activos são mostrados pela quantia que teria que ser paga se o mesmo activo ou um activo equivalente fosse adquirido actualmente. Os passivos são mostrados pelo valor que seria necessário para liquidar a obrigação actualmente; e
- (c) Valor realizável (ou de liquidação) – Os activos são mostrados pela quantia que poderia ser obtida actualmente através da venda do activo. Os passivos são mostrados pelos seus valores de liquidação, isto é, as quantias que se esperam pagar para satisfazer a obrigação no decurso normal dos negócios.

3. Para efeitos do PGC - PE a base de mensuração a adoptar, como princípio geral, é a do custo histórico. Porém, em circunstâncias particulares, podem ser usadas outras bases de mensuração como, por exemplo, o custo corrente para os activos tangíveis (revalorização) e o valor realizável líquido para os inventários.

Princípios específicos

Inventários

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

Custo de compra ou de transformação

5. O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos necessários para colocar os inventários no seu local e condições actuais.

6. Os custos de compra incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos não dedutíveis, custos de transporte, custos de manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, de materiais e de serviços. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de compra.

7. Os custos de transformação dos inventários incluem custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como a mão-de-obra directa. Os custos de transformação incluem ainda a imputação sistemática de gastos industriais fixos e variáveis que são suportados no processo de transformação de matérias-primas em produtos acabados. Os gastos industriais fixos incluem gastos como amortizações e gastos de manutenção e administração das instalações fabris. Os gastos industriais variáveis incluem gastos como materiais indirectos e mão-de-obra indirecta.

8. A imputação dos gastos industriais fixos aos custos de transformação é baseada na capacidade normal dos meios de produção, a qual traduz a produção média que se espera atingir durante uma série de períodos em circunstâncias normais, tendo em consideração a redução de capacidade resultante de manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se este se aproximar da capacidade normal. Os gastos industriais fixos não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que são suportados.

9. Os custos dos inventários apenas incluem outros custos se esses custos forem suportados para colocar os inventários no seu local e condição actual.

Custeio das saídas e mensuração dos inventários

10. O custo de saída dos inventários deve ser determinado, por princípio, pelo uso da fórmula do custo médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários com uma natureza e uso semelhantes para a entidade.

11. A mensuração dos inventários faz-se pelo custo de aquisição ou de produção excepto quanto às seguintes situações:

- (a) nas explorações agrícolas, silvícolas e pecuárias bem como na indústria piscatória e na indústria extractiva, em que os inventários poderão ser valorizados pelo valor realizável líquido, deduzido da margem normal de lucro;
- (b) os subprodutos, desperdícios, resíduos ou refugos são mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido entendendo-se como tal o que resulta da diferença entre o preço de venda e os custos necessários previsíveis de acabamentos e venda; e
- (c) nas actividades de venda a retalho em que sejam transaccionadas muitas variedades de bens, poderão os inventários ser valorizados pelo preço de venda na data do balanço, deduzido da margem normal de lucro.

Contratos de construção

12. O rédito e os custos dos contratos de construção devem ser reconhecidos como rendimento e gasto respectivamente, com referência à fase de acabamento da actividade do contrato na data do balanço. Alternativamente, os contratos de construção podem ser mensurados mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento.

13. Quando for esperada uma perda (ou prejuízo) no contrato de construção, tal perda deve ser imediatamente reconhecida como um gasto.

Fase de acabamento

14. O reconhecimento do rédito e dos gastos com referência à fase de acabamento do contrato é geralmente referido como o método da percentagem de acabamento. De acordo com este método, o rédito do contrato é balanceado com os custos do contrato suportados ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, de gastos e de um lucro que podem ser atribuídos à proporção do trabalho concluído.

15. Uma entidade contratada pode ter suportado custos do contrato que se relacionam com a actividade futura do contrato. Estes custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que são recuperados e representem uma quantia devida pelo cliente que é muitas vezes classificada como trabalhos em curso.

16. A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada por vários métodos e a entidade usa o método que mesure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:

- (a) a proporção dos custos do contrato suportados com o trabalho executado até à data nos custos totais estimados do contrato;
- (b) levantamentos do trabalho executado; ou
- (c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Os pagamentos faseados e os adiantamentos recebidos dos clientes geralmente não reflectem o trabalho executado.

Custos de empréstimos obtidos

17. Excepto nas circunstâncias referidas no parágrafo seguinte, os custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que são suportados. Os custos de empréstimos obtidos incluem os juros de descobertos bancários e juros de empréstimos obtidos, os custos associados à obtenção destes empréstimos, os encargos financeiros relativos a locações financeiras e as diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira na medida em que tais diferenças de câmbio sejam consideradas como um ajustamento do custo dos juros.

18. Os custos de empréstimos obtidos que são directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo devem ser capitalizados como parte do custo desse activo. Para este efeito, os activos aos quais podem ser imputados custos de empréstimos obtidos como parte do seu custo são os inventários (apenas quando a sua produção demorar mais do que um exercício), e os activos tangíveis e intangíveis que, quando adquiridos, não estão prontos para o seu uso pretendido ou para venda (ou seja, que estão em curso).

19. A capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve começar quando uma entidade efectua dispêndios com o activo, suporta custos de empréstimos obtidos e desenvolve actividades que são necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para venda. Essa capitalização deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para venda estão concluídas. Um activo está geralmente pronto para o seu uso pretendido ou para venda quando a construção física do activo estiver concluída.

Subsídios do governo

20. Os subsídios do governo só devem ser reconhecidos após existir segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a eles associadas e de que os subsídios serão recebidos.

21. Os subsídios do governo devem ser reconhecidos como rendimentos numa base sistemática durante os períodos necessários para compensar os gastos com eles relacionados.

22. Os subsídios do governo relativos a activos, incluindo os subsídios não-monetários, devem ser apresentados no balanço como rendimento diferido o qual é reconhecido como rendimento numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo.

23. Os subsídios do governo relativos à exploração são reconhecidos como rendimentos na demonstração dos resultados de acordo com as condições apresentadas no parágrafo 20.

Provisões

24. Uma provisão apenas deve ser reconhecida quando a entidade tem uma obrigação presente em resultado de um

acontecimento passado e é provável que haja uma saída de caixa para liquidar a obrigação e pode ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. Se estas condições não forem satisfeitas cumulativamente, não deve ser reconhecida qualquer provisão.

25. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação à data do balanço.

26. As provisões devem ser revistas no final de cada período contabilístico e ajustadas para reflectir a melhor estimativa. Se deixar de ser provável que uma saída de caixa é necessária para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Diferenças de câmbio

27. Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada aplicando à quantia em moeda estrangeira a taxa de câmbio à vista entre a moeda nacional e a moeda estrangeira na data da transacção.

28. As diferenças de câmbio resultantes do recebimento ou da liquidação dos valores a receber e a pagar a taxas diferentes daquelas a que foram transpostos no momento da transacção, devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorrem.

29. À data de cada balanço os valores a receber e a pagar expressos em moeda estrangeira devem ser transpostos aplicando a taxa de câmbio da data do balanço. As diferenças de câmbio resultantes desta transposição devem ser reconhecidas nos resultados do período. No que se refere às quantias a pagar e a receber não correntes, as correspondentes diferenças de câmbio deverão ser reconhecidas em contas de diferimentos, quando existam expectativas razoáveis de que o ganho ou a perda são reversíveis. Posteriormente, e à medida que os pagamentos ou recebimentos forem sendo realizados, far-se-á a sua transferência para rendimentos ou gastos, consoante exista ganho ou perda efectivos.

Investimentos financeiros

30. Os investimentos financeiros devem ser reconhecidos pelo custo de aquisição.

31. Quando os investimentos financeiros tiverem, à data do balanço, uma quantia registada superior ao seu valor de mercado, a diferença encontrada deve ser deduzida da quantia registada através do correspondente ajustamento. Este ajustamento é reconhecido nos resultados do período. Quando deixarem de existir os motivos que levaram à sua constituição, o ajustamento deve ser reduzido ou revertido.

Loações

Loações financeiras

32. Quando um activo é adquirido através de financiamento com base num contrato de locação financeira, os locatários devem, no início do prazo da locação, reconhecer tais locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços pelas quantias constantes do correspondente contrato. Quaisquer custos directos iniciais do locatário são acrescidos à quantia reconhecida como activo.

33. Uma locação financeira dá origem, em cada período contabilístico, a um gasto de amortização relativo a activos amortizáveis, bem como a um gasto financeiro. A política de amortização para activos locados amortizáveis deve ser consistente com a dos activos amortizáveis de propriedade da entidade. Se não houver certeza razoável de que o locatário obterá a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente amortizado durante o prazo da locação ou durante o período da vida útil do activo, dos dois o mais curto.

Loações operacionais

34. Os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base igual e constante durante o prazo da locação.

Activos tangíveis e intangíveis

Custo

35. Os activos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente mensurados pelo seu custo.

36. O custo de um bem do activo tangível ou intangível compreende o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos, e quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida.

37. O custo de um activo construído para a própria entidade determina-se aplicando os mesmos princípios relativos a um activo adquirido. Se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso normal das operações, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de produzir um activo para venda.

Amortização

38. Qualquer bem do activo tangível ou intangível deve ser amortizado separadamente. Porém, quando uma ou mais partes significativas de um bem têm a mesma vida útil e o mesmo método de amortização, podem ser agrupados para efeitos de cálculo do gasto de amortização.

39. O gasto de amortização de cada período contabilístico deve ser reconhecido nos resultados a não ser que seja incluído na quantia registada de um outro activo (por exemplo, quando a amortização de instalações e equipamentos fabris é incluída no custo de transformação de inventários).

40. A quantia amortizável de um activo tangível ou intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil a partir do momento em que o activo está disponível para uso.

41. Para efeitos do PGC - PE, os activos tangíveis e intangíveis devem ser amortizados usando o método das quotas constantes o qual consiste num encargo constante durante a vida útil do activo.

42. Os activos intangíveis serão amortizados num prazo máximo de cinco anos salvo se se justificar a utilização de um prazo mais dilatado.

Ajustamentos de contas do activo

43. Quando se considerar que os activos a seguir identificados estão registados por uma quantia superior ao valor que se espera recuperar, tais activos devem ser reduzidos através dos correspondentes ajustamentos:

- (a) Créditos de cobrança duvidosa – quando houver expectativas de que os créditos não serão recebidos, deve ser reconhecido um ajustamento correspondente ao respectivo risco de incobrabilidade;
- (b) Obsolescência ou desvalorização de inventários – quando se verifique a desvalorização de inventários ou estes possam ser considerados obsoletos ou, tiverem sofrido deterioração física, a diferença entre o preço de venda e a quantia registada deve ser reconhecida como um ajustamento para o valor realizável líquido; e
- (c) Investimentos financeiros – quando se verifique que a quantia registada relativamente a cada investimento têm um valor inferior ao respectivo valor de mercado, a diferença deverá ser compensada através do correspondente ajustamento.

Os ajustamentos acima referidos devem ser reduzidos ou anulados à medida que deixarem de existir os motivos que estiveram na base da sua constituição.

CAPÍTULO 2.4 – QUADRO E CÓDIGOS DE CONTAS

Quadro síntese

<p>Classe-1 Meios financeiros</p> <p>1.1 Caixa</p> <p>1.2 Bancos</p>	<p>Classe-2 Inventários biológicos</p> <p>2.1 Compras</p> <p>2.2 Mercadorias</p> <p>2.3 Produtos acabados e intermédios</p> <p>2.4 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugo</p> <p>2.5 Produtos ou serviços em curso</p> <p>2.6 Matérias primas, auxiliares e materiais</p> <p>2.7 Activos biológicos</p> <p>2.8 Regularização de inventários</p> <p>2.9 Ajustamentos para o valor realizável líquido</p>
<p>Classe-3 Investimentos de capital</p> <p>3.1 Investimentos financeiros</p> <p>3.2 Activos tangíveis</p> <p>3.3 Activos intangíveis</p> <p>3.4 Investimentos em curso</p> <p>3.6 Activos tangíveis em estimo</p> <p>3.8 Amortizações acumuladas</p> <p>3.9 Ajustamentos de investimentos financeiros</p>	<p>Classe-4 Contas a receber, contas a pagar, acréscimos e diferimentos</p> <p>4.1 Clientes</p> <p>4.2 Fornecedores</p> <p>4.3 Empréstimos obtidos</p> <p>4.4 Estado</p> <p>4.5 Outros devedores</p> <p>4.6 Outros credores</p> <p>4.7 Ajustamentos de contas a receber</p> <p>4.8 Provisões</p> <p>4.9 Acréscimos e diferimentos</p>
<p>Classe-5 Capital próprio</p> <p>5.1 Capital</p> <p>5.2 Acções ou quotas próprias</p> <p>5.3 Prestações suplementares</p> <p>5.4 Prémios de emissão de acções ou quotas</p> <p>5.5 Reservas</p> <p>5.6 Excedentes de revalorização de activos tangíveis e intangíveis</p> <p>5.8 Outras variações no capital próprio</p> <p>5.9 Resultados transferidos</p>	<p>Classe-6 Gastos e perdas</p> <p>6.1 Custo dos inventários</p> <p>6.2 Gastos com o pessoal</p> <p>6.3 Fornecimentos e serviços de terceiros</p> <p>6.4 Ajustamentos do período</p> <p>6.5 Amortizações do período</p> <p>6.6 Provisões do período</p> <p>6.8 Outros gastos e perdas operacionais</p> <p>6.9 Gastos e perdas financeiros</p>
<p>Classe-7 Rendimentos e ganhos</p> <p>7.1 Vendas</p> <p>7.2 Prestação de serviços</p> <p>7.3 Investimentos realizados pela própria empresa</p> <p>7.4 Reversões do período</p> <p>7.5 Rendimentos suplementares</p> <p>7.6 Outros rendimentos e ganhos operacionais</p> <p>7.8 Rendimentos e ganhos financeiros</p>	<p>Classe-8 Resultados</p> <p>8.1 Resultados operacionais</p> <p>8.2 Resultados financeiros</p> <p>8.3 Resultados correntes</p> <p>8.5 Imposto sobre o rendimento</p> <p>8.8 Resultado líquido do período</p> <p>8.9 Dividendos antecipados</p>

Quadro detalhado		2.8.6	Matérias primas, auxiliares e materiais
Classe 1 - Meios Financeiros		2.8.7	Activos biológicos
1.1	Caixa	2.9	Ajustamentos para o valor realizável líquido
1.2	Bancos	2.9.2	Mercadorias
1.2.1	Depósitos à ordem	2.9.3	Produtos acabados e intermédios
1.2.2	Depósitos com pré-aviso	2.9.4	Subprodutos, desperdícios, resíduos ou refugos
1.2.3	Depósitos à prazo	2.9.5	Produtos ou serviços em curso
Classe 2 - Inventários e activos biológicos		2.9.6	Matérias primas, auxiliares e materiais
2.1	Compras	2.9.7	Activos biológicos
2.1.1	Mercadorias	Classe 3 - Investimentos de capital	
2.1.2	Matérias primas, auxiliares e materiais	3.1	Investimentos financeiros
2.1.2.1	Matérias primas	3.1.1	Investimentos em subsidiárias
2.1.2.2	Matérias auxiliares	3.1.2	Investimentos em associadas
2.1.2.3	Materiais	3.1.3	Outros investimentos financeiros
2.1.2.3.1	Combustíveis e lubrificantes	3.2	Activos tangíveis
2.1.2.3.2	Embalagens comerciais	3.2.1	Construções
2.1.2.3.3	Peças e sobressalentes	3.2.1.1	Edifícios industriais
2.1.2.3.9	Materiais diversos	3.2.1.2	Edifícios administrativos e comerciais
2.1.7	Devoluções de compras	3.2.1.3	Edifícios para habitação e outros fins sociais
2.1.8	Descontos e abatimentos em compras	3.2.1.6	Vias de comunicação e construções afins
2.2	Mercadorias	3.2.2	Equipamento básico
2.2.1	Mercadorias em trânsito	3.2.3	Mobiliário e equipamento administrativo social
2.2.2	Mercadorias em poder de terceiros	3.2.4	Equipamento de transporte
2.3	Produtos acabados e intermédios	3.2.5	Taras e vasilhame
2.3.1	Produtos acabados em poder de terceiros	3.2.6	Ferramentas e utensílios
2.4	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	3.2.9	Outros activos tangíveis
2.4.1	Subprodutos	3.3	Activos intangíveis
2.4.2	Desperdícios, resíduos e refugos	3.3.1	Despesas de desenvolvimento
2.5	Produtos ou serviços em curso	3.3.2	Propriedade industrial e outros direitos
2.6	Matérias primas, auxiliares e materiais	3.3.3	Trespasse
2.6.1	Matérias primas	3.3.4	Encargos de constituição ou de expansão
2.6.2	Matérias auxiliares	3.4	Investimentos em curso
2.6.3	Materiais	3.4.2	Activos tangíveis
2.6.3.1	Combustíveis e lubrificantes	3.4.3	Activos intangíveis
2.6.3.2	Embalagens comerciais	3.6	Activos tangíveis de investimento
2.6.3.3	Peças e sobressalentes	3.8	Amortizações acumuladas
2.6.3.9	Materiais diversos	3.8.2	Activos tangíveis
2.6.4	Matérias primas, auxiliares e materiais em trânsito	3.8.3	Activos intangíveis
2.7	Activos biológicos	3.8.6	Activos tangíveis de investimento
2.7.1	De produção	3.9	Ajustamento de investimentos financeiros
2.7.1.1	Animais	3.9.1	Investimentos financeiros
2.7.1.2	Plantas	Classe 4 - Contas a receber, contas a pagar, acréscimos e diferimentos	
2.7.2	Consumíveis	4.1	Clientes
2.7.2.1	Animais	4.1.1	Clientes c/c
2.7.2.2	Plantas	4.1.2	Clientes – Títulos a receber
2.8	Regularização de inventários	4.1.8	Clientes de cobrança duvidosa
2.8.2	Mercadorias	4.1.9	Adiantamentos de clientes
2.8.3	Produtos acabados e intermédios		
2.8.4	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos		
2.8.5	Produtos ou serviços em curso		

4.2	Fornecedores	4.5.4.2	Adiantamento por conta de lucros
4.2.1	Fornecedores c/c	4.5.4.3	Resultados atribuídos
4.2.2	Fornecedores - Títulos a pagar	4.5.4.4	Lucros disponíveis
4.2.9	Adiantamentos a fornecedores	4.5.4.9	Outras operações
4.3	Empréstimos obtidos	4.5.5	Subsídios a receber
4.3.1	Empréstimos bancários	4.5.5.1	Estado e outros organismos públicos
4.3.1.1	de curto prazo	4.5.5.2	Entidades privadas
4.3.1.2	de médio e longo prazos	4.5.9	Devedores diversos
4.4	Estado	4.6	Outros Credores
4.4.1	Imposto sobre o rendimento	4.6.1	Fornecedores de investimentos de capital
4.4.1.1	Estimativa de imposto	4.6.1.1	Fornecedores de investimentos de capital c/c
4.4.1.2	Pagamentos por conta	4.6.1.2	Fornecedores de investimentos de capital – Títulos a pagar
4.4.1.3	Pagamento especial por conta	4.6.1.3	Fornecedores de investimentos de capital– Adiantamentos
4.4.2	Impostos retidos na fonte	4.6.1.4	Fornecedores de investimentos de capital – Locação Financeira
4.4.2.1	Rendimentos de trabalho dependente	4.6.1.9	Outras operações
4.4.2.2	Rendimentos profissionais	4.6.2	Pessoal
4.4.2.3	Rendimentos de capitais	4.6.2.1	Remunerações a pagar aos órgãos sociais
4.4.2.4	Rendimentos prediais	4.6.2.2	Remunerações a pagar aos trabalhadores
4.4.2.5	Outros rendimentos	4.6.2.8	Outras operações com os órgãos sociais
4.4.3	Imposto sobre o valor acrescentado	4.6.2.9	Outras operações com os trabalhadores
4.4.3.1	IVA suportado	4.6.3	Sindicatos
4.4.3.1.1	Inventários	4.6.6	Consultores, assessores e intermediários
4.4.3.1.2	Activos tangíveis e intangíveis	4.6.7	Credores – sócios, accionistas ou proprietários
4.4.3.1.3	Outros bens e serviços	4.6.7.1	Empréstimos obtidos
4.4.3.2	IVA dedutível	4.6.7.3	Resultados atribuídos
4.4.3.2.1	Inventários	4.6.7.4	Lucros disponíveis
4.4.3.2.2	Activos tangíveis e intangíveis	4.6.9	Credores diversos
4.4.3.2.3	Outros bens e serviços	4.7	Ajustamentos de contas a receber
4.4.3.3	IVA liquidado	4.7.1	Clientes
4.4.3.3.1	Operações gerais	4.7.2	Outros devedores
4.4.3.3.2	Autoconsumos e operações gratuitas	4.8	Provisões
4.4.3.3.3	Operações especiais	4.8.1	Processos judiciais em curso
4.4.3.4	IVA regularizações	4.8.2	Acidentes no trabalho e doenças profissionais
4.4.3.4.1	Mensais a favor do sujeito passivo	4.8.3	Impostos
4.4.3.4.2	Mensais a favor do Estado	4.8.4	Reestruturação de negócios
4.4.3.4.3	Anuais por cálculo do <i>pro rata</i> definitivo	4.8.5	Contratos onerosos
4.4.3.5	IVA apuramento	4.8.6	Garantias a clientes
4.4.3.6	IVA liquidações officiosas	4.8.7	Perdas em contratos de construção
4.4.3.7	IVA a pagar	4.8.9	Outras provisões
4.4.3.8	IVA a recuperar	4.9	Acréscimos e diferimentos
4.4.3.9	IVA reembolsos pedidos	4.9.1	Acréscimos de gastos
4.4.4	Restantes impostos	4.9.1.1	Juros a pagar
4.4.4.1	Imposto de selo	4.9.1.2	Remunerações a pagar
4.4.4.2	Impostos autárquicos	4.9.1.9	Outros acréscimos de gastos
4.4.5	Rectificações de impostos, contribuições e outros tributos	4.9.2	Rendimentos diferidos
4.4.9	Contribuições para o INSS	4.9.2.3	Réditos de contratos de construção
4.5	Outros devedores	4.9.2.4	Subsídios para investimentos
4.5.1	Pessoal	4.9.2.9	Outros rendimentos diferidos
4.5.1.1	Adiantamentos aos órgãos sociais	4.9.3	Acréscimos de rendimentos
4.5.1.2	Adiantamentos aos trabalhadores	4.9.3.1	Juros a receber
4.5.1.8	Outras operações com órgãos sociais	4.9.3.3	Réditos de contratos de construção
4.5.1.9	Outras operações com trabalhadores	4.9.3.9	Outros acréscimos de rendimentos
4.5.2	Subscritores de capital	4.9.4	Gastos diferidos
4.5.2.1	Estado e outros organismos públicos		
4.5.2.2	Entidades privadas		
4.5.2.9	Outras entidades		
4.5.4	Devedores - sócios, accionistas ou proprietários		
4.5.4.1	Empréstimos concedidos		

Classe 5 - Capital Próprio**5.1 Capital****5.2 Acções ou quotas próprias**

- 5.2.1 Valor nominal
- 5.2.2 Descontos e prémios

5.3 Prestações suplementares**5.4 Prémios de emissão de acções ou quotas****5.5 Reservas**

- 5.5.1 Reservas legais
- 5.5.2 Reservas estatutárias
- 5.5.3 Reservas livres

5.6 Excedentes de revalorização de activos tangíveis e intangíveis

- 5.6.1 Revalorizações legais
- 5.6.2 Outros excedentes

5.8 Outras variações no capital próprio**5.9 Resultados transitados****Classe 6 - Gastos e perdas****6.1 Custo dos inventários**

- 6.1.1 Custo dos inventários vendidos ou consumidos
 - 6.1.1.2 De mercadorias
 - 6.1.1.6 De matérias primas, auxiliares e materiais
 - 6.1.1.6.1 Matérias primas
 - 6.1.1.6.2 Matérias auxiliares
 - 6.1.1.6.3 Materiais
 - 6.1.1.7 Activos biológicos
 - 6.1.2 Variação da produção
 - 6.1.2.1 Produtos acabados e intermédios
 - 6.1.2.2 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
 - 6.1.2.3 Produtos e serviços em curso

6.2 Gastos com o pessoal

- 6.2.1 Remunerações dos órgãos sociais
- 6.2.2 Remunerações dos trabalhadores
- 6.2.3 Encargos sobre remunerações
- 6.2.5 Ajudas de custo
 - 6.2.5.1 Ajudas de custo tributáveis
 - 6.2.5.2 Ajudas de custo não tributáveis
- 6.2.6 Indemnizações
 - 6.2.6.1 Indemnizações – Risco segurável
 - 6.2.6.2 Indemnizações – Outras
- 6.2.7 Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais
- 6.2.8 Gastos de acção social
- 6.2.9 Outros gastos com pessoal

6.3 Fornecimentos e serviços de terceiros

- 6.3.1 Subcontratos
- 6.3.2 Fornecimentos e serviços
 - 6.3.2.1.1 Água
 - 6.3.2.1.2 Electricidade
 - 6.3.2.1.3 Combustíveis

- 6.3.2.1.3.1 Gasóleo
- 6.3.2.1.3.1.1 Gasóleo – Viaturas ligeiras de passageiros
- 6.3.2.1.3.1.2 Gasóleo – Outros
- 6.3.2.1.3.2 Restantes combustíveis
- 6.3.2.1.3.2.1 Restantes combustíveis — Viaturas ligeiras de passageiros
- 6.3.2.1.3.2.2 Restantes combustíveis – Outros
- 6.3.2.1.3.3 Lubrificantes
 - 6.3.2.1.3.3.1 Lubrificantes – Viaturas ligeiras de passageiros
 - 6.3.2.1.3.3.2 Lubrificantes – Outros
- 6.3.2.1.4 Ferramentas e utensílios de desgaste rápido
- 6.3.2.1.5 Material de manutenção e reparação
 - 6.3.2.1.5.1 Material de manutenção e reparação – Viaturas ligeiras de passageiros
 - 6.3.2.1.5.2 Material de manutenção e reparação – Outros
- 6.3.2.1.6 Material de escritório
- 6.3.2.1.7 Livros e documentação técnica
- 6.3.2.1.8 Artigos para oferta
- 6.3.2.2.1 Manutenção e reparação
- 6.3.2.2.2 Transportes de carga
- 6.3.2.2.3 Transportes de pessoal
- 6.3.2.2.4 Comunicações
- 6.3.2.2.5 Honorários
- 6.3.2.2.6 Comissões a intermediários
- 6.3.2.2.7 Publicidade e propaganda
 - 6.3.2.2.7.1 Publicidade e propaganda – Campanhas publicitárias
 - 6.3.2.2.7.2 Publicidade e propaganda – Outros
- 6.3.2.2.8 Deslocações e estadias
 - 6.3.2.2.8.1 Deslocações e estadias – Em serviço
 - 6.3.2.2.8.2 Deslocações e estadias – Outras deslocações
- 6.3.2.2.9 Despesas de representação
 - 6.3.2.3.1 Contencioso e notariado
 - 6.3.2.3.2 Rendas e alugueres
 - 6.3.2.3.2.1 Rendas e alugueres – Locação financeira
 - 6.3.2.3.3 Seguros
 - 6.3.2.3.3.1 Seguro de vida, acidentes pessoais e doença
 - 6.3.2.3.4 *Royalties*
 - 6.3.2.3.5 Limpeza, higiene e conforto
 - 6.3.2.3.6 Vigilância e segurança
 - 6.3.2.3.7 Trabalhos especializados
 - 6.3.2.9.9 Outros fornecimentos e serviços

6.4 Ajustamentos do período

- 6.4.1 Ajustamentos de inventários para o valor realizável líquido
- 6.4.2 Investimentos financeiros
- 6.4.3 Activos tangíveis de investimento
- 6.4.4 Contas a receber
 - 6.4.4.1 Contas a receber – ajustamentos dentro dos limites fiscais
 - 6.4.4.2 Contas a receber – ajustamentos para além dos limites fiscais

6.5 Amortizações do período

- 6.5.1 Activos tangíveis
- 6.5.2 Activos intangíveis
- 6.5.3 Activos tangíveis de investimento

6.6 Provisões do período

- 6.6.1 Processos judiciais em curso
- 6.6.2 Acidentes no trabalho e doenças profissionais

6.6.3	Impostos	7.1.6	Devolução de vendas
6.6.4	Reestruturação de negócios	7.1.7	Descontos e abatimentos
6.6.5	Contratos onerosos		
6.6.6	Garantias a clientes	7.2	Prestação de serviços
6.6.7	Perdas em contratos de construção	7.2.1	IVA da prestação de serviços com imposto incluído
6.6.9	Outras provisões	7.2.6	Descontos e abatimentos
6.8	Outros gastos e perdas operacionais	7.3	Investimentos realizados pela própria empresa
6.8.1	Despesas de investigação e pesquisa	7.3.1	Investimentos financeiros
6.8.2	Impostos e taxas	7.3.2	Activos tangíveis
6.8.2.1	Direitos aduaneiros	7.3.3	Activos intangíveis
6.8.2.2	Imposto sobre o Valor Acrescentado	7.3.4	Investimentos em curso
6.8.2.3	Imposto de selo		
6.8.2.4	Impostos sobre veículos	7.4	Reversões do período
6.8.2.5	Impostos autárquicos	7.4.1	De ajustamentos
6.8.3	Perdas em Investimentos de capital	7.4.1.1	Ajustamentos de inventários para o valor realizável líquido
6.8.3.1	Alienação	7.4.1.2	Investimentos financeiros
6.8.3.2	Abates	7.4.1.3	Activos tangíveis de investimento
6.8.3.3	Sinistros	7.4.1.4	Contas a receber
6.8.4	Perdas em inventários e activos biológicos	7.4.2	De amortizações
6.8.4.1	Sinistros	7.4.2.1	Activos tangíveis
6.8.4.2	Quebras	7.4.2.2	Activos intangíveis
6.8.4.9	Outras	7.4.2.3	Activos tangíveis de investimento
6.8.9	Outros gastos operacionais	7.4.3	De provisões
6.8.9.1	Quotizações	7.4.3.1	Processos judiciais em curso
6.8.9.2	Despesas confidenciais	7.4.3.2	Acidentes no trabalho e doenças profissionais
6.8.9.3	Ofertas e amostras de inventários	7.4.3.3	Impostos
6.8.9.4	Programas de responsabilidade social	7.4.3.4	Reestruturação de negócios
6.8.9.5	Donativos	7.4.3.5	Contratos onerosos
6.8.9.5.1	Donativos ao Estado	7.4.3.6	Garantias a clientes
6.8.9.5.2	Outros donativos no âmbito do Mecenato	7.4.3.7	Perdas em contratos de construção
6.8.9.6	Multas e penalidades	7.4.3.9	Outras provisões
6.8.9.9	Outros		
6.9	Gastos e perdas financeiros	7.5	Rendimentos suplementares
6.9.1	Juros suportados	7.6	Outros rendimentos e ganhos operacionais
6.9.1.1	Empréstimos bancários	7.6.1	Subsídios para investimentos
6.9.1.3	Empréstimos de sócios, accionistas ou proprietários	7.6.1.1	Do Estado e outros organismos públicos
6.9.1.4	Outros empréstimos	7.6.1.9	De outras entidades
6.9.1.5	Desconto de títulos	7.6.2	Subsídios à exploração
6.9.1.6	Juros de mora e compensatórios	7.6.2.1	Do Estado e outras entidades públicas
6.9.1.6.1	Juros de mora	7.6.2.9	De outras entidades
6.9.1.6.2	Juros compensatórios	7.6.3	Ganhos em investimentos de capital
6.9.1.9	Outros juros	7.6.3.1	Alienação
6.9.4	Diferenças de câmbio desfavoráveis	7.6.3.2	Sinistros
6.9.4.1	Realizadas	7.6.4	Ganhos em inventários e activos biológicos
6.9.4.2	Não realizadas	7.6.4.1	Sinistros
6.9.5	Descontos de pronto pagamento concedidos	7.6.4.2	Sobras
6.9.8	Outros gastos e perdas financeiros	7.6.4.9	Outros
6.9.8.1	Serviços bancários	7.6.9	Outros rendimentos alheios ao valor acrescentado
6.9.8.9	Diversos não especificados	7.6.9.1	Restituição de impostos
		7.6.9.2	Benefícios de penalidades contratuais
		7.6.9.3	Excesso de estimativa para impostos
		7.6.9.9	Outros
Classe 7 - Rendimentos e ganhos		7.8	Rendimentos e ganhos financeiros
7.1	Vendas	7.8.1	Juros obtidos
7.1.1	Mercadorias	7.8.1.1	Depósitos bancários
7.1.2	Produtos acabados e intermédios	7.8.1.2	Empréstimos
7.1.3	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	7.8.1.4	Outras aplicações de tesouraria
7.1.4	Activos biológicos	7.8.1.9	Outros juros
7.1.5	IVA das vendas com imposto incluído		

7.8.2	Rendimentos de activos tangíveis de investimento	Classe 8 - Resultados	
7.8.3	Rendimentos de investimentos financeiros	8.1	Resultados operacionais
7.8.4	Diferenças de câmbio favoráveis	8.2	Resultados financeiros
7.8.4.1	Realizadas	8.3	Resultados correntes
7.8.4.2	Não realizadas	8.5	Imposto sobre o rendimento
7.8.5	Descontos de pronto pagamento obtidos	8.8	Resultado líquido do período
7.8.9	Outros rendimentos e ganhos financeiros	8.9	Dividendos antecipados

CAPÍTULO 2.5 – MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Balanço

	ACTIVOS	Notas	Período n	Período n-1
Activos não correntes				
Activos tangíveis				
Activos tangíveis de investi mentos				
Activos intangíveis				
Activos biológicos				
Investimentos financeiros				
Outros activos de investi mentos correntes				
Activos correntes				
Inventários				
Activos biológicos				
Clientes				
Outros activos correntes				
Caixa e bancos				
Total dos activos				
	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVOS			
Capital próprio				
Capital social				
Reservas				
Resultados transitados				
Resultado líquido do período				
Total do capital próprio				
Passivos não correntes				
Provisões				
Empréstimos obtidos				
Outros passivos não correntes				
Passivos correntes				
Provisões				
Fornecedores				
Empréstimos obtidos				
Impostos a pagar				
Outros passivos correntes				
Total dos passivos				
Total do capital próprio e dos passivos				

Demonstração dos resultados

Por naturezas

	Notas	Período n	Período n-1
Vendas de bens e de serviços			
Variação da produção e de trabalhos em curso			
Investimentos realizados pela própria empresa			
Custo dos inventários vendidos ou consumidos			
Custos com o pessoal			
Fornecimentos e serviços de terceiros			
Amortizações			
Provisões			
Ajustamentos de inventários			
Ajustamentos de contas a receber			
Outros ganhos e despesas operacionais			
Rendimentos financeiros			
Gastos financeiros			
Ganhos/perdas imputados de associadas			
Resultados antes de impostos			
Imposto sobre o rendimento			
Resultados líquidos do período			

Demonstração dos resultados

Por funções (facultativa)

	Notas	Período n	Período n-1
Vendas de bens e de serviços			
Custo das vendas de bens e serviços			
Resultado bruto			
Outros rendimentos			
Gastos de distribuição			
Gastos administrativos			
Rendimentos/gastos financeiros			
Outros ganhos/perdas operacionais			
Ganhos/perdas imputados de associadas			
Resultados antes de impostos			
Imposto sobre o rendimento			
Resultados líquidos do período			

Notas às demonstrações financeiras

É da responsabilidade de cada entidade a preparação das notas explicativas com a sua própria sequência numérica. Contudo, uma entidade deve manter a numeração das notas 1 a 4 relativamente aos temas aí apresentados, desenvolvendo sistematicamente, a partir da nota 5, inclusive, as divulgações a ela aplicáveis, tendo por base a sequência da informação financeira apresentada no balanço e na demonstração dos resultados, devendo apresentar uma referência cruzada para os itens a que se referem.

NOTAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**Identificação**

- i. Designação da entidade:
- ii. Sede:
- iii. Natureza da actividade:
- iv. Data e órgão que autorizou as demonstrações financeiras:

1. Bases de preparação

1.1. Identificação das bases de preparação das demonstrações financeiras bem como a moeda e unidade de apresentação.

1.2. Indicação e justificação das derrogações às disposições ao PGC – PE, bem como os respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, passivo e resultados.

1.3. Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os dos exercícios anteriores.

2. Principais políticas contabilísticas

Indicação das principais políticas contabilísticas adoptadas na preparação das demonstrações financeiras nos termos previstos no PGC - PE.

3. Principais julgamentos, estimativas e pressupostos contabilísticos

3.1. Indicação dos principais julgamentos que o órgão de gestão realizou no processo de aplicação das políticas contabilísticas e que tenham maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.

3.2. Indicação das estimativas e pressupostos chave na data de balanço que tenham um risco significativo de causar ajustamentos materiais nas quantias registadas dos activos e passivos no período seguinte.

4. Alterações de políticas contabilísticas, estimativas e erros

4.1. Indicação das alterações voluntárias de políticas contabilísticas com efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior ou com possíveis efeitos em períodos futuros, nomeadamente quanto à natureza, motivos e quantia dos ajustamentos apresentados.

4.2. Indicação das alterações em estimativas contabilísticas com efeito no período corrente ou que se espera que tenham efeito em períodos futuros, nomeadamente quanto à natureza e valor da alteração da estimativa.

4.3. Indicação dos erros de períodos anteriores corrigidos, nomeadamente quanto à sua natureza e quantia da correcção efectuada.

5. Activos tangíveis

5.1. Indicação da quantia registada bruta e amortização acumulada no início e no fim do período e reconciliação da respectiva quantia registada (através dos movimentos do período) como segue:

Rubricas	Saldo inicial	Reavaliação	Aumentos	Alienação	Transferências/abates	Saldo Final
Valor Bruto						
<i>A discriminar por sub-rubrica de activos tangíveis</i>						

Rubricas	Saldo inicial	Reavaliação	Reforço	Alienação	Regularizações	Saldo Final
Amortizações						
<i>A discriminar por sub-rubrica de activos tangíveis</i>						

Quantia registada _____

5.2. Indicação das quantias de restrições de titularidade de activos tangíveis entregues como garantia de passivos.

5.3. Explicação das revalorizações efectuadas (quando aplicável).

5.4. Indicação dos activos tangíveis e a respectiva quantia registada relativamente às seguintes situações:

- a) activos adquiridos em regime de locação financeira;
- b) activos em poder de terceiros;
- c) activos localizados no estrangeiro; e
- d) activos reversíveis (concessões).

5.5. Indicação de amortizações extraordinárias reconhecidas ou revertidas durante o período.

5.6. Indicação da quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizados durante o período.

6. Activos intangíveis

6.1. Indicação da quantia registada bruta e amortização acumulada no início e no fim do período e reconciliação da respectiva quantia registada (através dos movimentos do período) como segue:

Rubricas	Saldo inicial	Aumentos	Alienação	Transferências/abates	Saldo Final
Valor Bruto					
<i>A discriminar por sub-rubrica de activos intangíveis</i>					

Rubricas	Saldo inicial	Reforço	Alienação	Regularizações	Saldo Final
Amortizações					
<i>A discriminar por sub-rubrica de activos intangíveis</i>					

Quantia registada _____

6.2. Indicação das quantias de restrições de titularidade de activos intangíveis entregues como garantia de passivos.

6.3. Indicação de amortizações extraordinárias reconhecidas ou revertidas durante o período.

7. Inventários

7.1. Indicação da quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como gasto, ou reversão, no período bem como das circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão.

Indicação dos movimentos de ajustamentos de inventários ocorridos durante o período como segue:

Movimentos	Mercadorias	Produtos acabados e intermédios	Matérias primas	Activos biológicos	Outros
Quantia registada bruta					
Ajustamentos					
Saldo Inicial					
Reforço					
Redução					
Saldo Final					
Quantia Registada Líquida					

7.2. Indicação dos inventários e a respectiva quantia registada relativamente às seguintes situações:

- a) inventários em poder de terceiros;
- b) inventários à consignação; e
- c) inventários em trânsito.

7.3. Indicação da quantia registada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

7.4. Demonstração do custo dos inventários vendidos ou consumidos de acordo com o quadro seguinte:

Movimentos	Mercadorias	Matérias primas, auxiliares e materia	Activos biológico
Existências iniciais			
Compras			
Regularização de inventários			
Existências finais			
Custo do período			

Demonstração da variação da produção de acordo com o quadro seguinte

Movimentos	Produtos acabados intermédios	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	Produtos e serviços em curso
Existências finais			
Regularização de inventários			
Existências iniciais			
Aumento/redução no período			

8. Clientes e outras contas a receber

8.1.1. Indicação dos movimentos de ajustamentos de contas a receber ocorridos durante o período

Movimentos	Clientes	Outros devedores	Outras contas a receber
Quantia registada bruta			
Ajustamentos			
Saldo Inicial			
Reforço			
Redução			
Saldo Final			
Quantia Registada Líquida			

9. Capital

9.1. Indicação das quantias de capital realizado e não realizado.

9.2. Mapa com o movimento ocorrido em cada rubrica durante o período.

9.3. Indicação da natureza e objectivo de cada reserva.

10. Provisões

10.1 Reconciliação entre quantia registada no início e no fim do período como segue:

Rubricas	Saldo inicial	Reforço	Redução	Saldo Final
<i>A discriminar por-rubrica de provisões</i>				

11. Subsídios do governo

Indicação da natureza e extensão dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras.

12. Compromissos e contingências

Indicação dos compromissos assumidos e contingências existentes, nomeadamente os decorrentes de locações operacionais, de investimentos de capital, processos judiciais e garantias. Deve ainda ser divulgada a natureza de eventuais activos contingentes existentes.

13. Divulgações exigidas por diplomas legais

Indicação das informações exigidas por outros diplomas legais em vigor com impacto na actividade da entidade.

14. Outras informações

Indicação das informações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e dos resultados.

15. Acontecimentos após a data de balanço

15.1. Indicação das informações recebidas após a data de balanço acerca de condições que existiam à data do balanço.

15.2. Indicação da natureza e efeito financeiro de acontecimentos após a data de balanço que não originaram ajustamentos às demonstrações financeiras.

CAPÍTULO 2.6 – CONTEÚDO E MOVIMENTAÇÃO DE ALGUMAS CONTAS

CLASSE 1 – MEIOS FINANCEIROS

1.1 Caixa

Contabilizam-se nesta conta os valores em numerário ou em cheque.

1.2 Bancos

Compreende os meios de pagamento de que a empresa pode dispor através da movimentação de contas bancárias e, também, aplicações de tesouraria de curto prazo e de disponibilidade imediata.

CLASSE 2 – INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS

2.1 Compras

Regista o custo das aquisições de inventários e activos biológicos destinados a consumo ou venda. Inclui os encargos adicionais suportados nas compras até ao local de armazenagem. Debita-se por contrapartida das contas 1.1 – Caixa ou 1.2 - Bancos e da conta 4.2 - Fornecedores, consoante as aquisições sejam efectuadas a pronto ou a prazo. Esta conta saldará sempre por débito das contas 2.2 – Mercadorias ou 2.6 – Matérias primas, auxiliares ou materiais, consoante se trate de bens adquiridos para venda ou para transformação.

2.2 Mercadorias

Bens destinados a venda sem qualquer transformação industrial. Se for utilizado o inventário intermitente, esta conta debita-se, no início do exercício, pelo valor das existências iniciais e no fim do exercício, pelo valor líquido das compras

efectuadas durante o ano e ainda por contrapartida da conta 2.8.2 – Regularização de inventários, se for devedor o saldo desta conta. Credita-se, no fim do ano, por contrapartida da conta 6.1.1.2 – Custo dos inventários vendidos ou consumidos e da conta 2.8.2 – Regularização de inventários, se for credor o saldo desta conta. O saldo existente revela o valor das existências finais. Se for utilizado o inventário permanente, esta conta debita-se, ao longo do ano, por contrapartida da conta 2.1.1 – Compras e credita-se, também no decurso do ano de acordo com o critério de periodicidade aconselhável, por contrapartida da conta 6.1.1.2 – Custo dos inventários vendidos e consumidos, em conformidade com o critério de mensuração utilizado. O saldo existente revela o valor das existências finais.

2.3 Produtos acabados e intermédios

Inclui os principais bens produzidos pela empresa normalmente transaccionáveis e os que sendo habitualmente utilizados na fabricação podem ser objecto de venda.

2.4 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

2.4.1 - Subprodutos

Bens secundários produzidos conjuntamente com os principais.

2.4.2 - Desperdícios, resíduos e refugos

Bens residuais decorrentes do processo produtivo e que não são considerados subprodutos.

2.5 Produtos ou serviços em curso

Inclui bens cuja fase de fabricação não viabiliza a sua venda nem o seu armazenamento, e serviços que não tenham ainda sido ultimados. Se for utilizado o inventário intermitente, as contas 2.3 e 2.5, creditam-se, no fim do ano, por contrapartida da conta 6.1.2 – Variação da produção, relativamente ao valor das existências do ano anterior. Debitam-se, também no fim do ano, por contrapartida da conta 6.1.2 – Variação da produção, relativamente ao valor com base na inventariação dos bens desse exercício. Se for utilizado o inventário permanente, far-se-á, durante o ano, a articulação entre as contas 2.3 e 2.5 e o modelo de contabilidade analítica adoptado para determinar o custo de produção, e bem assim a correspondência entre as contagens e os registos contabilísticos efectuados. No encerramento de contas a movimentação é efectuada de modo análogo ao anteriormente descrito.

2.6 Matérias primas, auxiliares e materiais

2.6.1 - Matérias primas

Bens principais que se incorporam nos produtos obtidos.

2.6.2 - Matérias auxiliares

Bens utilizados no processo de fabrico que se incorporam subsidiariamente nos produtos obtidos.

2.6.3 – Materiais

Bens adquiridos ou produzidos pela empresa e que concorrem, com o seu consumo, para o desenvolvimento da respectiva actividade.

2.6.3.2 – Embalagens comerciais

Bens indispensáveis ao acondicionamento e transacção das mercadorias ou produtos transaccionados, que pela sua natureza

não se destinam à utilização continuada. Se for utilizado o inventário intermitente, esta conta debita-se, no início do exercício, pelo valor das existências iniciais e no fim do exercício, pelo valor líquido das compras efectuadas durante o ano e ainda por contrapartida da conta 2.8.6 – Regularização de inventários, se for devedor o saldo desta conta. Credita-se, no fim do ano, por contrapartida da conta 6.1.1.6 – Custo dos inventários vendidos ou consumidos e da conta 2.8.6 – Regularização de inventários, se for credor o saldo desta conta. O saldo existente revela o valor das existências finais. Se for utilizado o inventário permanente, esta conta debita-se, ao longo do ano, por contrapartida da conta 2.1.2 – Compras e credita-se, também no decurso do ano, de acordo com o critério de periodicidade aconselhável, por contrapartida da conta 6.1.1.6 – Custo dos inventários vendidos e consumidos, em conformidade com o critério de mensuração utilizado. O saldo existente revela o valor das existências finais.

2.8 Regularização de inventários

Esta conta serve para registar as variações nos inventários que não estejam relacionadas com compras, vendas ou consumos, nomeadamente as decorrentes do registo de quebras ou sobras anormais e saídas ou entradas de ofertas. No caso de oferta de inventários próprios será creditada por contrapartida de 6.8.9.3 – Outros custos e perdas operacionais. Será ainda creditada, por contrapartida de 6.8.4.2 – Perdas em inventários. Será debitada por contrapartida de 7.6.4.2 – Ganhos em inventários no caso de sobras anormais, ou de 7.6.4.9 – Ganhos em inventários. No fim do exercício, os saldos são transferidos para as contas 2.2 – Mercadorias e 2.6 – Matérias primas, auxiliares e materiais.

2.9 Ajustamentos para o valor realizável líquido

Destina-se a registar as diferenças relativas ao custo de aquisição ou de produção, decorrentes da aplicação dos critérios de mensuração dos inventários. Credita-se, por contrapartida da conta 6.4.1 – Ajustamentos do período e debita-se, pela sua anulação ou reposição, por contrapartida da conta 7.4.1.1 – Reversões do período, quando tenha decorrido mais do que um exercício desde a data da sua constituição.

CLASSE 3 – INVESTIMENTOS DE CAPITAL

As contas 3.2.1 a 3.2.9 debitam-se por contrapartida das contas 1.1 – Caixa ou 1.2 – Bancos, se a aquisição for a pronto pagamento ou 4.6.1 – Fornecedores de investimentos de capital se a aquisição for a prazo. Debitam-se, ainda, pela transferência da conta 3.4 – Investimentos. Creditam-se pela sua venda ou pela indemnização recebida por sinistros, nas contas 7.6.3.1 – Ganhos em investimentos de capital no caso de alienações ou 7.6.3.2 – Ganhos em investimentos de capital no caso de sinistros, se o resultado for positivo, ou na conta 6.8.3.1 – Perdas em investimentos de capital no caso de alienações ou 6.8.3.3 – Perdas em investimentos de capital no caso de sinistros, se o resultado for negativo. No caso de abate, creditam-se por contrapartida da conta 3.8.2 – Amortizações e se as contas não ficarem saldadas, será o mesmo transferido para 6.8.3.2 – Perdas em investimentos de capital.

3.1 Investimentos financeiros

Compreende as aplicações financeiras de carácter permanente, e os investimentos em imóveis urbanos ou rústicos que não estejam afectos à actividade operacional da empresa.

3.2 Activos tangíveis

Integra os activos da empresa destinados à sua actividade operacional, que não se destinam a ser vendidos ou transformados,

e cuja permanência seja superior a um ano. Inclui, ainda, as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de crescer ao custo daqueles activos.

3.2.1 – Construções

Compreende os edifícios e as instalações fixas que lhes são próprias (água, energia, etc.) Inclui ainda outras construções, designadamente estradas, pontes, barragens, regadios, pistas de aviação, cais, vias férreas, túneis, poços, muros, silos, parques, canais, cais e docas. Os edifícios e as instalações de domínio público, explorados sob o regime de concessão deverão ser reflectidos em subconta própria.

3.2.2 – Equipamento básico

Compreende o conjunto de instrumentos, máquinas, instalações e outros bens, que não sejam ferramentas e utensílios considerados na conta 3.2.6 – Ferramentas e utensílios, com as quais ou através dos quais se extraem, transformam ou elaboram os produtos ou se prestam os serviços. O equipamento básico, explorado sobre o regime de concessão e do regime de locação financeira deve ser reflectido em subcontas próprias. Compreende ainda os encargos suportados com a sua adaptação ou instalação. Se a actividade exercida for de transporte ou de serviços administrativos, são aqui considerados os equipamentos dessa natureza afectos a essas actividades.

3.2.5 – Taras e vasilhame

Compreende os objectos destinados a conter ou a acondicionar internamente os bens adquiridos ou produzidos pela empresa, ou para acondicionamento de bens por ela transaccionados quando se trate de embalagens comerciais retornáveis com aptidão para utilização continuada.

3.2.6 – Ferramentas e utensílios

Compreende os instrumentos que não sejam de desgaste rápido, considerando-se como tais os que tenham um período de vida útil superior a um ano, e cuja utilização se destina a complementar os equipamentos instalados ou a apoiar os diferentes serviços da empresa.

3.3 Activos intangíveis

3.3.1 – Encargos de desenvolvimento

Compreende os encargos relacionados com o desenvolvimento que resultem da aplicação tecnológica das descobertas, anteriores à fase de produção.

3.3.2 – Propriedade industrial e outros direitos

Compreende patentes, marcas, alvarás, licenças, concessões e direitos de autor, bem como outros direitos e contratos análogos.

3.3.3 – Trespases

Compreende o valor de aquisição do direito à ocupação e exploração de um estabelecimento.

3.3.4 – Encargos de constituição ou expansão

Compreende os encargos com a constituição e organização da empresa, bem como os relacionados com a sua expansão, nomeadamente com aumento de capital, estudos e projectos.

3.4 Investimentos em curso

Inclui as adições, melhoramentos ou substituições enquanto os investimentos não estiverem concluídos. Debita-se por

contrapartida das contas 1.1 – Caixa, 1.2 – Bancos, 4.6.1 – Fornecedores de investimentos de capital, ou da conta 7.3 Investimentos realizados pela própria empresa, se forem internamente produzidos. Credita-se por contrapartida da sua transferência para as contas 3.2 – Activos tangíveis ou 3.3 – Activos intangíveis, consoante a sua natureza.

3.8 Amortizações acumuladas

Representam a parte do valor dos activos tangíveis e intangíveis que foi imputada como custo ao longo dos vários períodos contabilísticos, representativa da perda de valor daqueles activos em resultado do seu período ou grau de utilização ou da sua obsolescência tecnológica. Credita-se por contrapartida da conta 6.5 – Amortizações do período. Debita-se pela venda ou indemnização por sinistros, por contrapartida das contas 6.8.3 – Perdas em investimentos de capital ou 7.6.3 – Ganhos em investimentos de capital, consoante o resultado tenha sido negativo ou positivo. No caso de abates, debita-se, ainda, por contrapartida das próprias contas de activos tangíveis e intangíveis.

3.9 Ajustamentos de investimentos financeiros

Destina-se a registar a diferença entre o custo dos investimentos financeiros e o correspondente preço de mercado, quando este for inferior àquele. Credita-se por contrapartida da conta 6.4. 2 – Ajustamentos do período e debita-se por contrapartida da conta 7.4.1.2 – Reversões do período, quando ocorrer a sua redução ou anulação.

CLASSE 4 – CONTAS A RECEBER, CONTAS A PAGAR, ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS

4.1 Clientes

4.1.2 – Clientes – Títulos a receber

Inclui as dívidas de clientes representadas por títulos ainda não vencidos.

4.1.9 – Adiantamentos de clientes

Regista as entregas feitas à empresa por conta de fornecimentos futuros. Pela emissão da factura correspondente aos bens transmitidos ou serviços prestados, as importâncias serão transferidas para a conta 4.1.1 – Clientes c/c.

4.2 Fornecedores

4.2.2 - Fornecedores - Títulos a pagar

Compreende os créditos de fornecedores que se encontrem representados por letras ou outros títulos de crédito.

4.2.9 - Adiantamentos a fornecedores

Regista as entregas feitas pela empresa por conta de fornecimentos futuros. Pela recepção da factura emitida pelo fornecedor correspondente aos bens transmitidos ou serviços prestados, as importâncias serão transferidas para a conta 4.2.1 – Fornecedores c/c.

4.3 Empréstimos obtidos

Compreende os empréstimos contraídos, com excepção dos previstos na conta 4.6.7 – Credores-sócios, accionistas ou proprietários.

4.4 Estado

4.4.1 – Imposto sobre o rendimento

4.4.1.1 – Estimativa de imposto

Credita-se no fim do período, por contrapartida da estimativa do imposto a pagar reflectida na conta 8.5 – Imposto sobre o rendimento e debita-se, por contrapartida da conta 1.1 – Caixa ou 1.2 – Bancos, aquando da entrega do imposto nos cofres do Estado. Tratando-se de empresários em nome individual, o valor do imposto a considerar será apenas o correspondente à actividade empresarial.

4.4.1.2 – Pagamentos por conta e 4.4.1.3 – Pagamento especial por conta

Registam a débito, por contrapartida das contas 1.1 – Caixa ou 1.2 – Bancos, o valor dos pagamentos por conta e pagamento especial por conta que a empresa fez durante o ano e creditam-se aquando da entrega do imposto nos cofres do Estado.

4.4.2 – Impostos retidos na fonte

Regista, a crédito, o valor das retenções na fonte praticadas aquando da atribuição dos rendimentos aos respectivos beneficiários. Regista a débito as retenções na fonte que foram praticadas nas diferentes categorias de rendimentos auferidos pela empresa durante o ano, por contrapartida das contas de proveitos que estiveram na sua origem, nos casos em que tenham natureza de pagamento por conta do imposto devido a final. Debita-se ainda, por contrapartida da conta 1.1 – Caixa ou da conta 1.2 – Bancos, aquando da entrega dos montantes retidos nos cofres do Estado.

4.4.3 – Imposto sobre o valor acrescentado

4.4.3.1 - IVA suportado

Dá a conhecer o IVA suportado em todas as aquisições de inventários, activos tangíveis e intangíveis e outros bens e serviços. Sendo de uso facultativo, aconselha-se a movimentação desta conta nos casos em que o sujeito passivo não tem integral direito à dedução do imposto que lhe foi facturado, ou seja quando pratique operações que conferem direito à dedução a par de outras que lhe vedam esse direito (método *pro rata*). Caso o sujeito passivo utilize a afectação real, o uso desta conta poderá revestir de menor interesse. Debita-se em todas as aquisições efectuadas, discriminadas nas diferentes subcontas de acordo com a sua origem. Credita-se por contrapartida das correspondentes subcontas da conta 4.4.3.2 – IVA dedutível, e o saldo, quando exista, será creditado por contrapartida das contas inerentes às respectivas aquisições, ou da conta 6.8.2.2 – Imposto sobre o Valor Acrescentado, excepto para as compras de activos tangíveis e intangíveis em que o imposto suportado que não pode ser deduzido deverá afectar o valor de aquisição dos bens a que se refere.

4.4.3.2 - IVA dedutível

Revela o valor do IVA, que, dada a natureza das operações subjacentes à actividade exercida, seja susceptível de dedução nos termos previstos no Código do IVA. Debita-se pelos valores do IVA relativo às aquisições, e também por contrapartida da conta 4.4.3.1 – IVA suportado, nos casos em que o sujeito passivo utilize esta conta. Credita-se, pela transferência do saldo relativo ao período de tributação, por débito da conta 4.4.3.5 – IVA apuramento.

4.4.3.3 - IVA liquidado

Evidencia o débito ao Estado decorrente das vendas de bens ou prestações de serviços feitas pelo sujeito passivo aos seus

clientes, ou pelas suas aquisições, se for caso disso, desde que tais operações estejam sujeitas a efectiva tributação. Esta conta é creditada pelo imposto liquidado nas facturas ou documentos equivalentes emitidos pelo sujeito passivo, na generalidade dos casos na conta 4.4.3.3.1 – IVA liquidado. A movimentação das contas 4.4.3.3.2 – IVA liquidado, no caso de autoconsumos, e 4.4.3.3.3 – IVA liquidado, no caso de operações especiais, está reservada para as situações especificamente previstas no Código do IVA. É debitada por contrapartida da conta 4.4.3.5 – IVA apuramento.

4.4.3.4 - IVA regularizações

Regista as correcções de imposto a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado distribuídas pelas subcontas respectivas e susceptíveis de serem efectuadas nas respectivas declarações periódicas. Debita-se a conta 4.4.3.4.1 – Mensais a favor do sujeito passivo, se as regularizações forem motivadas por erro no apuramento do imposto, devoluções de clientes, reduções, rescisões e anulações de contratos por parte de clientes, créditos incobráveis etc., por contrapartida das contas que originaram a rectificação e credita-se por contrapartida da conta 4.4.3.5 – IVA apuramento.

4.4.3.5 – IVA apuramento

Revela a situação devedora ou credora do sujeito passivo perante o Estado. Debita-se por contrapartida das contas 4.4.3.2 – Iva dedutível, 4.4.3.4 – Iva regularizações e 4.4.3.8 – IVA a recuperar. Credita-se, por contrapartida das contas 4.4.3.3 – IVA liquidado e 4.4.3.4 – IVA regularizações. Se o saldo decorrente das operações anteriores for credor, debita-se esta conta por contrapartida da conta 4.4.3.7 – IVA a pagar e, em caso contrário, credita-se esta conta por contrapartida da conta 4.4.3.8 – IVA a recuperar.

4.4.3.6 – IVA liquidações officiosas

Revela o montante do imposto liquidado por iniciativa da Administração Fiscal nos termos do Código do IVA. Debita-se por contrapartida da conta 4.4.3.7 – IVA a pagar. Se a liquidação ficar sem efeito, proceder-se-á à anulação do lançamento anterior. Havendo pagamento esta conta será regularizada de acordo com os comentários referidos a propósito da referida conta 4.4.3.7 – IVA a pagar.

4.4.3.7 – IVA a pagar

Revela o montante do imposto a pagar ao Estado pelo sujeito passivo. Credita-se por contrapartida das contas 4.4.3.5 – IVA apuramento, ou 4.4.3.6 – Iva liquidações officiosas pelos montantes liquidados officiosamente. Debita-se, por contrapartida das contas 1.1 – Caixa ou 1.2 – Bancos, pelo pagamento efectuado, da conta 4.4.3.6 – Iva liquidações officiosas. Se houver pagamento da liquidação officiosa, regularizar-se-á esta conta, após o apuramento contabilístico do imposto a pagar do respectivo período de tributação, mediante anulação do correspondente valor registado na conta 4.4.3.6 – IVA liquidações officiosas.

4.4.3.8 - IVA a recuperar

Evidencia o montante do crédito de imposto sobre o Estado, no final de cada período de tributação. Esta situação ocorre sempre que o montante do imposto a favor do sujeito passivo supere o valor do imposto a favor do Estado. Debita-se por contrapartida da conta 4.4.3.5 – IVA apuramento, para transferência do saldo a

favor do sujeito passivo apurado nesta conta no fim do período de tributação. Credita-se por contrapartida das contas 4.4.3.9 – IVA reembolsos pedidos, se tiver sido pedida a restituição ao Estado, ou 4.4.3.5 – IVA apuramento, se tiver optado pelo reporte para o período de tributação seguinte.

4.4.3.9 - IVA reembolsos pedidos

Revela o montante dos créditos sobre o Estado relativamente aos quais tiver sido apresentado um pedido de reembolso. Debita-se por contrapartida da conta 4.4.3.8 – IVA a recuperar, e credita-se por contrapartida das contas 1.1 – Caixa ou 1.2 – Bancos, aquando do seu recebimento dos cofres públicos.

4.4.4 – Restantes impostos

4.4.4.1 – Imposto de selo

Regista, a crédito, por contrapartida da conta 6.8.2.3 – Impostos e taxas ou da conta relativa à entidade para quem o imposto constitui encargo, o valor do Imposto de Selo liquidado. Debita-se, por contrapartida da conta 1.1 – Caixa ou 1.2 – Bancos, aquando da sua entrega nos cofres do Estado.

4.5 Outros devedores

4.5.2 – Subscritores de capital

Regista a subscrição de capital feita pelos respectivos titulares, cuja realização se vai verificar em data posterior. Esta conta será debitada no momento da subscrição por contrapartida da conta 5.1 – Capital. Posteriormente, aquando da realização do capital pelos respectivos titulares, será creditada por contrapartida das contas em que aquela realização se materializar.

4.5.4 – Devedores-sócios, accionistas ou proprietários

4.5.4.3 – Resultados atribuídos

Regista os lucros das empresas participadas que, embora atribuídos, ainda não tenham sido colocados à disposição, ou a cobertura de prejuízos pelos sócios ou accionistas, na sequência de deliberações tomadas em assembleia geral. Debita-se por contrapartida da conta 7.8.3 – Rendimentos de investimentos financeiros, aquando da atribuição de lucros ainda não distribuídos à empresa, ou da conta 8.8 – Resultado líquido do período quando esta tiver prejuízos e for decidida a sua cobertura pelos sócios ou accionistas. Credita-se por contrapartida da conta 4.5.4.4 – Lucros disponíveis aquando do seu recebimento.

4.5.4.4 – Lucros disponíveis

Movimentam-se nesta conta os lucros colocados à disposição pelas empresas participadas, directamente ou por transferência de resultados atribuídos quando haja desfasamento entre o momento da sua atribuição e da respectiva colocação à disposição. Debita-se no primeiro caso, por contrapartida da conta 7.8.3 – Rendimentos de investimentos financeiros e, no segundo, por contrapartida da conta 4.5.4.3 – Resultados atribuídos. Credita-se por contrapartida das contas 1.1 – Caixa ou 1.2 – Bancos.

4.5.9 – Devedores diversos

Regista, designadamente, as operações decorrentes de alienações de investimentos de capital, empréstimos correntes ou outras dívidas, que não devam ser englobados nas contas 4.5.4 – Devedores sócios, accionistas ou proprietários e 4.5.1 – Pessoal.

4.6 – Outros credores

4.6.1 – Fornecedores de investimentos de capital

Regista as operações efectuadas com os vendedores de bens ou serviços destinados aos activos tangíveis e intangíveis.

4.6.2 – Pessoal

4.6.2.1 – Remunerações a pagar aos órgãos sociais e 4.6.2.2 – Remunerações a pagar aos trabalhadores

Pelo processamento dos ordenados, salários e outras remunerações relativos ao mês a que respeitam: debitam-se as subcontas de 6.2 – Gastos com o pessoal, por contrapartida de 4.6.2.1 ou 4.6.2.2, pelos valores líquidos a pagar, da conta 4.4.2.1 – Impostos retidos na fonte, 4.4.9 – Contribuições para o INSS, da conta 4.6.3 – Sindicatos, e ainda das respectivas subcontas de 4.5.1 – Pessoal, se for caso disso. Pelo processamento dos encargos sobre remunerações, correspondentes à entidade patronal: debita-se a conta 6.2.3 – Gastos com pessoal, por contrapartida de 4.4.9 – Contribuições para o INSS. Pelos pagamentos ao pessoal e às outras entidades: Debitam-se as contas respectivas anteriormente referidas por contrapartida da conta 1.1 – Caixa ou da conta 1.2 – Bancos.

4.6.7 – Credores-sócios, accionistas ou proprietários

Regista as operações efectuadas com os titulares do capital, que não resultem de transacções de inventários ou de investimentos de capital.

4.7 Ajustamentos de contas a receber

Destina-se a registar os riscos que possam vir a ocorrer relativamente aos créditos da empresa sobre terceiros. Credita-se por contrapartida das contas 6.4.4 – Ajustamentos do período e debita-se por contrapartida da conta 7.4.1.4 – Reversões do período, se a reposição ou anulação tiver lugar em exercício diferente do da sua constituição, ou das contas em que tiverem sido consideradas como gastos se a anulação ou reposição ocorrer no mesmo período.

4.8 Provisões

Esta conta serve para registar as responsabilidades decorrentes dos riscos nas situações nela previstas quando exista probabilidade da sua ocorrência.

4.9 Acréscimos e diferimentos

4.9.1 – Acréscimo de gastos e 4.9.2 – Rendimentos diferidos

Estas contas destinam-se a registar os gastos e os rendimentos nos períodos a que respeitam. Integram-se nos acréscimos de gastos, os gastos relativos ao período em curso que apenas serão pagos e contabilizados como tal nos períodos seguintes, e em rendimentos diferidos, os rendimentos contabilizados no período em curso que digam respeito à períodos seguintes.

4.9.3 – Acréscimos de rendimentos e 4.9.4 – Gastos diferidos

Integram-se nos acréscimos de rendimentos os que sejam relativos ao período em curso, mas que apenas irão ser recebidos e contabilizados como tal nos períodos seguintes, e nos gastos diferidos os que tenham sido contabilizados no período em curso, mas que digam respeito a períodos seguintes.

CLASSE 5 – CAPITAL PRÓPRIO

5.1 Capital

Destina-se a registar o valor do capital nominal subscrito das empresas que revistam a forma societária. Nas empresas em nome

individual, esta conta traduz o capital inicial e o adquirido e, ainda, os movimentos de natureza financeira com o proprietário. Serve também para registar o capital das cooperativas.

5.2 Acções ou quotas próprias

A conta 5.2.1 – Valor nominal é debitada pelo valor nominal das acções ou quotas próprias adquiridas, sendo registada na conta 5.2.2 – Descontos e prémios a diferença entre o custo de aquisição e o valor nominal. Posteriormente, se as acções ou quotas próprias forem alienadas, far-se-á o crédito na conta 5.2.1 – Valor nominal, pelo valor nominal, e a conta 5.2.2 – Descontos e prémios pela diferença entre o preço de venda e o valor nominal. Ao mesmo tempo, far-se-ão os ajustamentos necessários nesta conta 5.2.2 por contrapartida de reservas para que nela passem a constar os descontos e prémios relativos às acções ou quotas próprias que permaneçam em carteira.

5.3 – Prestações suplementares

Destina-se a registar as entregas dos sócios que tenham aquela natureza nos termos do Código Comercial.

5.4 – Prémios de emissão de acções ou quotas

Regista a diferença entre o valor de emissão das acções ou quotas subscritas e o respectivo valor nominal. Regista, a crédito, a diferença entre o valor de subscrição e o valor nominal, quando este é inferior ao primeiro, por contrapartida da conta 5.5.2 – Subscritores de capital. Debita-se por contrapartida da conta 5.1 – Capital, quando o seu valor for incorporado no capital da empresa.

5.5 Reservas

5.5.1 – Reservas legais

Destina-se a registar as reservas impostas por lei.

5.6 Excedentes de revalorização de activos tangíveis

Destina-se a registar a contrapartida dos ajustamentos ao valor dos activos tangíveis.

5.9 – Resultados transitados

Serve de contrapartida à deliberação da cobertura de prejuízos ou da aplicação dos resultados líquidos do período anterior. Debita-se por contrapartida da conta 8.8 – Resultado líquido do período anterior, se for negativo, por transferência do saldo da conta 8.9 – Dividendos antecipados e pela aplicação de resultados acumulados positivos de acordo com a deliberação tomada. Credita-se por contrapartida da conta 8.8 – Resultado líquido do período anterior, se for positivo, e pelas deliberações que forem tomadas para cobertura de prejuízos acumulados.

CLASSE 6 – GASTOS E PERDAS

6.1.1 – Custo dos inventários vendidos ou consumidos

Serve de contrapartida à saída dos inventários que sejam vendidos ou incorporados no processo produtivo. Será movimentada pelas saídas ocorridas durante o período nos inventários, se for utilizado o inventário permanente, ou poderá ser movimentada somente no fim do período se for utilizado o inventário intermitente. Debita-se por contrapartida das contas 2.2 – Mercadorias ou 2.6 – Matérias primas, auxiliares e materiais, e credita-se por contrapartida da conta 8.1 – Resultados operacionais.

6.2 Gastos com o pessoal**6.2.3 – Encargos sobre remunerações**

Encargos que recaem sobre as remunerações, obrigatoriamente suportados pela entidade patronal.

6.2.5 – Ajudas de custo

Compreende as verbas pré-estabelecidas atribuídas aos trabalhadores, quando estes se deslocam ao serviço da empresa.

6.2.8 – Gastos de acção social

Realizações de utilidade social, com carácter facultativo, a favor dos trabalhadores ou seus familiares.

6.3 Fornecimentos e serviços de terceiros**6.3.1 - Subcontratos**

Estão abrangidos no âmbito desta conta, os trabalhos relacionados com o processo produtivo da empresa relativamente aos quais se recorreu ao serviço de outras empresas através de contratos formalizados ou não.

6.3.2.1.3.1 - Gasóleo

Regista o valor das aquisições de gasóleo, com inclusão do montante do imposto suportado e não dedutível de acordo com o Código do IVA.

6.3.2.1.3.2 - Restantes combustíveis

Regista o valor das aquisições de combustíveis, com inclusão do imposto suportado, nos casos em que a sua dedutibilidade não é permitida de acordo com o Código do IVA.

6.3.2.1.3.3 - Lubrificantes

Regista o valor das aquisições de lubrificantes, líquido do imposto suportado

6.3.2.1.4 - Ferramentas e utensílios de desgaste rápido

Regista as aquisições de ferramentas e utensílios cuja vida útil, em condições de normal utilização, não ultrapassa o período de um ano.

6.3.2.2.1 - Manutenção e reparação

Engloba os bens e serviços adquiridos destinados à manutenção dos activos tangíveis que, por não aumentarem a duração ou valor daqueles meios, não devam ser considerados grandes reparações.

6.3.2.2.3 - Transporte de pessoal

Regista os encargos com o transporte do pessoal da empresa relacionados com o seu local de trabalho, quando o mesmo tenha carácter de permanência, e seja efectuado por terceiros.

6.3.2.2.5 - Honorários

Regista as verbas atribuídas aos trabalhadores independentes.

6.3.2.2.6 - Comissões a intermediários

Regista as verbas atribuídas às entidades que, por conta própria, agenciaram vendas de bens ou serviços.

6.3.2.2.8 - Deslocações e estadias

Regista os encargos com transporte, alimentação e alojamento fora do local de trabalho, que não sejam suportados através de ajudas de custo.

6.3.2.3.2 - Rendas e alugueres

Regista as verbas pagas pelo arrendamento de imóveis ou pelo aluguer de equipamentos. Não compreende as rendas de bens utilizados em regime de locação financeira, mas são nela registadas as rendas pagas de bens utilizados em regime de locação operacional.

6.3.2.3.3 - Seguros

Regista os prémios de seguros a cargo da empresa, com excepção dos que estejam relacionados com pessoal os quais são incluídos na conta 6.2 – Gastos com o pessoal.

6.3.2.3.7 - Trabalhos especializados

Regista os encargos com a aquisição de serviços técnicos, nomeadamente serviços informáticos, análises laboratoriais, trabalhos tipográficos, estudos e pareceres.

6.6 - Provisões do período

Regista, no fim do período, a estimativa dos riscos nos diferentes tipos de provisões previstas, que tenham características de custos operacionais.

6.8 Outros gastos e perdas operacionais**6.8.3 - Perdas em investimentos de capital**

Regista as perdas suportadas na alienação, sinistros ou abates de investimentos de capital. Debita-se por contrapartida das contas 3.1 – Investimentos financeiros, 3.2 – Activos tangíveis ou 3.3 – Activos intangíveis, pelo custo dos investimentos alienados ou sinistrados. Credita-se, pelo valor da venda ou indemnização recebida, por contrapartida das contas 1.1 – Caixa, 1.2 – Bancos ou 5.5.9 – Devedores diversos, e ainda da conta 3.8 – Amortizações. Regista, ainda a débito, por contrapartida da conta 3.2 – Activos tangíveis, a parte do valor dos bens que não tenha sido objecto de amortização.

6.8.4 - Perdas em inventários e activos biológicos

Regista as perdas suportadas em inventários decorrentes de sinistros, quebras anormais ou situações análogas. Debita-se pelo custo dos inventários, por contrapartida da conta 2.8 – Regularização de inventários. No caso de sinistros, de que resulte uma perda em inventários, o valor da indemnização será creditada por contrapartida das contas 1.1 – Caixa, 1.2 – Bancos ou 4.5.9 – Devedores diversos.

6.8.9.3 - Ofertas e amostras de inventários

Regista, por contrapartida da conta 2.8 – Regularização de inventários, as ofertas e amostras de inventários próprios.

6.8.9.4 - Programas de responsabilidade social

Realizações de utilidade social decorrentes de contractos estabelecidos com o Estado.

6.9 Gastos e perdas financeiros**6.9.4 - Diferenças de câmbio desfavoráveis**

Regista as diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com a actividade normal da empresa e com o financiamento de activos tangíveis e intangíveis.

CLASSE 7 – RENDIMENTOS E GANHOS**7.1 Vendas**

Regista a venda de bens compreendidos na actividade normal da empresa.

7.1.5 – Iva das vendas com imposto incluído

Regista o montante do imposto que deverá ser expurgado do valor das vendas que durante o referido período foram registadas com imposto incluído.

7.2 Prestação de serviços

Regista os trabalhos e serviços prestados relacionados com os objectivos ou finalidades da empresa.

7.2.1 – Iva da prestação de serviços com imposto incluído

Regista o montante do imposto que deverá ser expurgado do valor dos serviços prestados que durante o referido período foram registadas com imposto incluído.

7.3 Investimentos realizados pela própria empresa

Investimentos efectuados pela empresa, sob sua administração directa, mediante aplicação de meios próprios ou adquiridos para o efeito e que se destinam ao seu activo tangível.

7.4 Reversões do período

7.4.1 - Reversões de ajustamentos, 7.4.2 – Reversões de amortizações e 7.4.3 – Reversões de provisões

Registam as reversões de ajustamentos, amortizações e provisões anteriormente efectuadas, e que à data de balanço se consideram desnecessárias. Credita-se por contrapartida das respectivas contas de ajustamentos, amortizações e provisões de balanço.

7.5 Rendimentos suplementares

Regista os rendimentos, inerentes ao valor acrescentado, decorrentes de actividades que não sejam próprias dos objectivos principais da empresa.

7.6 Outros rendimentos e ganhos operacionais

Regista os rendimentos, não inerentes ao valor acrescentado, decorrentes de actividades que não sejam próprias dos objectivos principais da empresa.

7.6.3 – Ganhos em investimentos de capital

Regista o ganho obtido na alienação, ou em sinistros, de investimentos de capital. Debita-se, por contrapartida das contas 3.1 – Investimentos financeiros, 3.2 – Activos tangíveis ou 3.3 – Activos intangíveis, pelo custo dos investimentos de capital alienados ou sinistrados. Credita-se, pelo valor da venda ou indemnização recebida, por contrapartida das contas 1.1 – Caixa, 1.2 – Bancos ou 4.5.9 – Devedores diversos, relativamente ao valor da indemnização, e ainda da conta 3.8 – Amortizações.

7.6.4 - Ganhos em inventários e activos biológicos

Regista os ganhos em inventários decorrentes de sinistros, sobras anormais ou situações análogas. Debita-se no caso de sinistros, pelo custo dos inventários, quando os sinistros em inventários originam um ganho, por contrapartida da conta 2.8 – Regularização de inventários e credita-se por contrapartida das contas 1.1 – Caixa, 1.2 – Bancos ou 4.5.9 – Devedores diversos. Quando ocorram sobras anormais ou outros ganhos, credita-se por contrapartida da conta 2.8 – Regularização de inventários.

7.8 Rendimentos e ganhos financeiros**7.8.4 – Diferenças de câmbio favoráveis**

Regista as diferenças de câmbio favoráveis relacionadas com a actividade normal da empresa e com o financiamento dos activos tangíveis e intangíveis.

CLASSE 8 – RESULTADOS**8.1 – Resultados operacionais**

Destina-se a servir de contrapartida, no fim do ano, aos gastos e rendimentos registados nas contas 6.1 a 6.8 e 7.1 a 7.6.

8.2 – Resultados financeiros

Destina-se a servir de contrapartida aos saldos das contas 6.9 e 7.8.

8.3 – Resultados correntes

Recolhe os saldos das contas 8.1 e 8.2

8.5 – Imposto sobre o rendimento

Reflecte o montante do imposto que se espera venha a incidir sobre os resultados obtidos, por contrapartida da conta 4.4.1.1 – Estimativa de imposto sobre o rendimento.

8.8 – Resultado líquido do período

Recolhe, por transferência, os saldos das contas anteriores.

8.9 - Dividendos antecipados

Regista o valor dos lucros atribuídos durante o ano pelas sociedades, de acordo com os termos legais e estatutários, por conta dos resultados do período em que são atribuídos. Debita-se, por contrapartida da conta 4.5.4.2 – Devedores: sócios, accionistas ou proprietários no momento da sua atribuição. No início do período seguinte, credita-se por contrapartida da conta 5.9 – Resultados transitados.