

REGULAMENTO (CE) N.º 1910/2005 DA COMISSÃO

de 8 de Novembro de 2005

que altera o Regulamento (CE) n.º 1725/2003 que adopta certas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, no que diz respeito às IFRS 1 e 6, às IAS 1, 16, 19, 24, 38 e 39 e às IFRIC 4 e 5

(Texto relevante para efeitos do EEE)

A COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Europeia,

Tendo em conta o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade ⁽¹⁾, nomeadamente o n.º 1 do artigo 3.º,

Considerando o seguinte:

(1) Foram adoptadas pelo Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão ⁽²⁾ certas normas internacionais e interpretações vigentes em 14 de Setembro de 2002, incluindo a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*.

(2) Em 9 de Dezembro de 2004, o *International Accounting Standards Board* (IASB) publicou a norma internacional de relato financeiro (IFRS) 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*, designada seguidamente «IFRS 6», como solução intercalar para que as entidades deste sector possam assegurar a sua conformidade com as IFRS, sem necessidade de introduzirem alterações importantes nas suas práticas contabilísticas. A IFRS 6 dispensa as entidades que suportam despesas de exploração e avaliação de observarem alguns requisitos de outras IFRS. Em circunstâncias específicas, essas entidades podem manter o seu tratamento contabilístico das despesas de exploração e avaliação. A norma inclui orientações adicionais quanto aos indicadores de imparidade aplicáveis aos activos objecto de exploração e avaliação e ao teste de imparidade desses activos.

(3) Em 16 de Dezembro de 2004, o IASB emitiu uma alteração à IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, na qual é introduzida uma nova opção quanto ao reconhecimento dos ganhos e perdas actuariais de planos de pensões de prestações definidas. Assim passou a permitir-se o reconhecimento total de ganhos e perdas actuariais numa demonstração ganhos e perdas reconhecidos (*Statement of Recognised Income and Expense*) distinta da demonstração de resultados, ou seja, os ganhos e perdas actuariais podem ser reconhecidos directamente nos capitais próprios. A alteração específica igualmente o modo como as entidades do grupo devem contabilizar os planos de grupo de prestações definidas nas suas demonstrações financeiras

separadas e requer a prestação de informações adicionais.

(4) Em 2 de Dezembro de 2004, o *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) publicou a Interpretação IFRIC 4 *Determinar se um Acordo contém uma Locação*, designada seguidamente «IFRIC 4». Esta interpretação estabelece os critérios para determinar se um acordo constitui um contrato de locação ou contém um contrato desse tipo, como por exemplo no caso de certos contratos de compra firme (*take-or-pay*). A IFRIC 4 clarifica em que circunstâncias estes acordos, que não assumem a forma jurídica de locações, devem, todavia, ser contabilizados de acordo com a IAS 17 *Locações*.

(5) Em 16 de Dezembro de 2004, o *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) publicou a Interpretação IFRIC 5 *Direitos a Interesses resultantes de Fundos de Descomissionamento, Restauração e Reabilitação Ambiental*, designada seguidamente «IFRIC 5». Esta interpretação estabelece o modo como um participante deve contabilizar a sua participação num fundo, bem como as contribuições adicionais que venha a realizar.

(6) O processo de consultas junto dos peritos técnicos na matéria permite confirmar que a IFRS 6, a IAS 19 e as IFRIC 4 e 5 respeitam os critérios técnicos de adopção estabelecidos no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

(7) A adopção da IFRS 6, da IAS 19 e das IFRIC 4 e 5 têm como consequência a necessidade de introduzir alterações na IFRS 1 *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*, na IAS 38 *Activos Intangíveis* e na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.

(8) O Regulamento (CE) n.º 1725/2003 deve, por conseguinte, ser alterado em conformidade.

(9) As medidas previstas no presente regulamento estão em conformidade com o parecer do Comité de Regulamentação Contabilística,

⁽¹⁾ JO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ JO L 261 de 13.10.2003, p. 1. Regulamento com a última redacção que lhe foi dada pelo Regulamento (CE) n.º 1751/2005 (JO L 282 de 25.10.2005, p. 3).

ADOPTOU O PRESENTE REGULAMENTO:

Artigo 1.º

O anexo ao Regulamento (CE) n.º 1725/2003 é alterado do seguinte modo:

- 1) É inserido o texto da IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*, constante do anexo ao presente regulamento.
- 2) É alterada a IAS 19 *Benefícios dos Empregados* de acordo com a alteração da IAS, constante do anexo ao presente regulamento.
- 3) É inserido o texto da Interpretação IFRIC 4 *Determinar se um Acordo contém uma Locação*, constante do anexo ao presente regulamento.
- 4) É inserido o texto da Interpretação IFRIC 5 *Direitos a Interesses resultantes de Fundos de Descomissionamento, Restauração e Reabilitação Ambiental*, constante do anexo ao presente regulamento.

5) São alteradas a IFRS 1, a IAS 16 e a IAS 38 de acordo com o apêndice B da IFRS 6, constante do anexo ao presente regulamento.

6) São alteradas a IFRS 1, a IAS 1 e a IAS 24 de acordo com o apêndice F da alteração da IAS 19, constante do anexo ao presente regulamento.

7) É alterada a IFRS 1 de acordo com o apêndice da IFRIC 4, constante do anexo ao presente regulamento.

8) É alterada a IAS 39 de acordo com o apêndice da IFRIC 5, constante do anexo ao presente regulamento.

Artigo 2.º

Todas as empresas aplicarão as normas e as interpretações contidas no Anexo a partir da data de início do seu exercício financeiro de 2006, o mais tardar.

Artigo 3.º

O presente regulamento entra em vigor no terceiro dia seguinte ao da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*.

O presente regulamento é obrigatório em todos os seus elementos e directamente aplicável em todos os Estados-Membros.

Feito em Bruxelas, em 8 de Novembro de 2005.

Pela Comissão
Charlie McCREEVY
Membro da Comissão

ANEXO

NORMAS INTERNACIONAIS DE RELATO FINANCEIRO

IFRS 6	Norma internacional de relato financeiro (IFRS) 6 <i>Exploração e Avaliação de Recursos Minerais</i>
IAS 19	Alteração da IAS 19 <i>Benefícios dos Empregados</i>
IFRIC 4	Interpretação IFRIC 4 <i>Determinar se um Acordo contém uma Locação</i>
IFRIC 5	Interpretação IFRIC 5 <i>Direitos a Interesses resultantes de Fundos de Descomissionamento, Restauração e Reabilitação Ambiental</i>

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 6

Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro da *exploração e avaliação de recursos minerais*.
2. Em particular, a IFRS exige:
 - a) Melhorias limitadas a práticas contabilísticas existentes de dispêndios de *exploração e avaliação*;
 - b) Que as entidades que reconheçam activos de *exploração e avaliação* apreciem esses activos quanto a imparidade de acordo com esta IFRS e mensurem qualquer imparidade de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*;
 - c) Divulgações que identifiquem e expliquem as quantias nas demonstrações financeiras da entidade que resultem da *exploração e avaliação de recursos minerais* e ajudem os utentes dessas demonstrações financeiras a compreender a quantia, tempestividade e certeza de fluxos de caixa futuros de quaisquer activos de *exploração e avaliação* reconhecidos.

ÂMBITO

3. Uma entidade deve aplicar a IFRS aos dispêndios de *exploração e avaliação* em que incorra.
4. A IFRS não trata de outros aspectos da contabilização por entidades dedicadas à *exploração e avaliação de recursos minerais*.
5. Uma entidade não deve aplicar esta IFRS a dispêndios incorridos:
 - a) Antes da *exploração e avaliação de recursos minerais*, tais como dispêndios incorridos antes de a entidade ter obtido os direitos legais de explorar uma área específica;
 - b) Depois de serem demonstráveis a exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral.

RECONHECIMENTO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO

Dispensa temporária dos parágrafos 11 e 12 da IAS 8

6. Quando desenvolver as suas políticas contabilísticas, uma entidade ao reconhecer activos de *exploração e avaliação* deve aplicar o parágrafo 10 da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.
7. É exigido que a gerência considere os parágrafos 11 e 12 da IAS 8 que especificam fontes de requisitos e orientação autorizados ao desenvolver uma política contabilística para um item se nenhuma IFRS se aplicar especificamente a esse item. Sujeito aos parágrafos 9 e 10 adiante, esta IFRS dispensa uma entidade de aplicar esses parágrafos às suas políticas contabilísticas para o reconhecimento e mensuração de activos de *exploração e avaliação*.

MENSURAÇÃO DE ACTIVOS DE EXPLORAÇÃO E AVALIAÇÃO

Mensuração no reconhecimento

8. Os activos de *exploração e avaliação* devem ser mensurados pelo custo.

Elementos do custo de activos de exploração e avaliação

9. Uma entidade deve determinar uma política que especifique que dispêndios são reconhecidos como activos de exploração e avaliação e aplicar essa política consistentemente. Ao tomar esta determinação, uma entidade considera até que ponto o dispêndio pode ser associado à descoberta de recursos minerais específicos. O que se segue são exemplos de dispêndios que podem ser incluídos na mensuração inicial de activos de exploração e avaliação (a lista não é exaustiva):
- a) Aquisição de direitos de exploração;
 - b) Estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;
 - c) Perfuração exploratória;
 - d) Valas;
 - e) Amostragem; e
 - f) Actividades relacionadas com a avaliação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral.
10. Os dispêndios relacionados com o desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como activos de exploração e avaliação. A *Estrutura Conceptual* e a IAS 38 *Activos Intangíveis* proporcionam orientação sobre o reconhecimento de activos resultantes de desenvolvimento.
11. De acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, uma entidade reconhece quaisquer obrigações de remoção e restauração que sejam incorridas durante um determinado período como consequência de ter levado a cabo a exploração e avaliação de recursos minerais.

Mensuração após reconhecimento

12. Após o reconhecimento, uma entidade deve aplicar ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização aos activos de exploração e avaliação. Se o modelo de revalorização for aplicado (ou o modelo da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou o modelo da IAS 38), ele deve ser consistente com a classificação dos activos (ver parágrafo 15).

Alterações nas políticas contabilísticas

13. **Uma entidade pode alterar as suas políticas contabilísticas para dispêndios de exploração e avaliação se a alteração tornar as demonstrações financeiras mais relevantes para as necessidades de tomada de decisões económicas dos utentes e não menos fiáveis, ou mais fiáveis e não menos relevantes para essas necessidades. Uma entidade deve ajuizar a relevância e a fiabilidade usando os critérios da IAS 8.**
14. Para justificar a alteração das suas políticas contabilísticas para dispêndios de exploração e avaliação, uma entidade deve demonstrar que a alteração leva as suas demonstrações financeiras a satisfazerem mais aproximadamente os critérios da IAS 8, mas a alteração não precisa de alcançar total conformidade com esses critérios.

APRESENTAÇÃO

Classificação de activos de exploração e avaliação

15. Uma entidade deve classificar os activos de exploração e avaliação como tangíveis ou intangíveis de acordo com a natureza dos activos adquiridos e aplicar a classificação consistentemente.
16. Alguns activos de exploração e avaliação são tratados como intangíveis (por exemplo, direitos de perfuração), enquanto outros são tangíveis (por exemplo, veículos e plataformas de perfuração). Até ao ponto em que um activo tangível seja consumido no desenvolvimento de um activo intangível, a quantia que reflecte esse consumo faz parte do custo do activo intangível. Contudo, o uso de um activo tangível para desenvolver um activo intangível não transforma um activo tangível num activo intangível.

Reclassificação de activos de exploração e avaliação

17. Um activo de exploração e avaliação deve deixar de ser classificado como tal quando a exequibilidade técnica e viabilidade comercial de extracção de um recurso mineral for demonstrável. Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade, e quanto a qualquer perda por imparidade reconhecida, antes da reclassificação.

IMPARIDADE

Reconhecimento e mensuração

18. **Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada de um activo de exploração e avaliação pode exceder a sua quantia recuperável. Quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada excede a quantia recuperável, uma entidade deve mensurar, apresentar e divulgar qualquer perda por imparidade resultante de acordo com a IAS 36, excepto conforme estabelecido pelo parágrafo 21 adiante.**
19. Apenas para as finalidades dos activos de exploração e avaliação, quando for identificado um activo de exploração e avaliação que possa estar com imparidade deve ser aplicado o parágrafo 20 desta IFRS em vez dos parágrafos 8-17 da IAS 36. O parágrafo 20 usa o termo «activos» mas aplica-se igualmente a activos de exploração e avaliação separados ou a uma unidade geradora de caixa.
20. Um ou mais dos seguintes factos e circunstâncias indica que uma entidade deve testar os activos de exploração e avaliação quanto a imparidade (a lista não é exaustiva):
- O período em que a entidade tem o direito de explorar na área específica expirou durante o período ou vai expirar no futuro próximo, e não se espera que seja renovado;
 - Não estão orçamentados nem planeados dispêndios substanciais relativos a posterior exploração e avaliação de recursos minerais na área específica;
 - A exploração e avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à descoberta de quantidades comercialmente viáveis de recursos minerais e a entidade decidiu descontinuar essas actividades na área específica;
 - Existem suficientes dados para indicar que, embora um desenvolvimento na área específica seja provável que resulte, é improvável que a quantia escriturada do activo de exploração e avaliação seja recuperada na totalidade como consequência de um desenvolvimento bem sucedido ou por venda.

Em qualquer caso, ou em casos semelhantes, a entidade deve efectuar um teste de imparidade de acordo com a IAS 36. Qualquer perda por imparidade é reconhecida como um gasto de acordo com a IAS 36.

Especificar o nível em que os activos de exploração e avaliação são avaliados quanto a imparidade

21. **Uma entidade deve determinar uma política contabilística para a imputação de activos de exploração e avaliação a unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa com a finalidade de avaliar esses activos quanto a imparidade. Cada unidade geradora de caixa ou grupo de unidades a que um activo de exploração e avaliação seja imputado não deve ser maior do que um segmento com base ou no formato de relato principal da unidade ou no formato secundário da entidade determinado de acordo com a IAS 14 *Relato por Segmentos*.**
22. O nível identificado pela entidade para a finalidade de testar activos de exploração e avaliação quanto a imparidade pode compreender uma ou mais unidades geradoras de caixa.

DIVULGAÇÃO

23. **Uma entidade deve divulgar informação que identifique e explique as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.**
24. Para cumprir o parágrafo 23, uma entidade deve divulgar:
- a) As suas políticas contabilísticas relativas a dispêndios de exploração e avaliação incluindo o reconhecimento de activos de exploração e avaliação;
 - b) As quantias de activos, passivos, rendimentos e gastos e fluxos de caixa operacionais e de investimento resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.
25. Uma entidade deve tratar os activos de exploração e avaliação como uma classe separada de activos e fazer as divulgações exigidas ou pela IAS 16 ou pela IAS 38 consistentemente com a forma como os activos estão classificados.

DATA DE EFICÁCIA

26. **Uma entidade deve aplicar esta IFRS a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar a IFRS a um período que tenha início antes de 1 Janeiro 2006, ela deve divulgar esse facto.**

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

27. Se for impraticável aplicar um determinado requisito do parágrafo 18 à informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2006, a entidade deve divulgar esse facto. A IAS 8 explica o termo «impraticável».
-

*Apêndice A***Termos definidos**

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

Activos de exploração e avaliação

Dispêndios de exploração e avaliação reconhecidos como activos de acordo com a política contabilística da entidade.

Dispêndios de exploração e avaliação

Dispêndios incorridos por uma entidade em ligação com a **exploração e avaliação de recursos minerais** antes que a exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral seja demonstrável.

Exploração e avaliação de recursos minerais

A pesquisa de recursos minerais, incluindo minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes depois de a entidade ter obtido os direitos legais de explorar numa área específica, bem como a determinação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial de extrair o recurso mineral.

Apêndice B

Emendas a outras IFRS

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar esta IFRS a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

B1. Na IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* é adicionado um título e o parágrafo 36B do seguinte modo:

Dispensa do requisito da IFRS 6 de proporcionar divulgações comparativas

36B Uma entidade que adopte as IFRS antes de 1 de Janeiro de 2006 e opte por adoptar a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais* antes de 1 de Janeiro de 2006 não necessita de apresentar as divulgações exigidas pela IFRS 6 para períodos comparativos nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS.

B2. Na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003 e emendada pela IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*) o parágrafo 3 passa a ter a seguinte redacção:

3) Esta norma não se aplica a:

- a) Activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*;
- b) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41 *Agricultura*);
- c) O reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*); ou
- d) Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

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

B3. Na IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004), o parágrafo 2 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

2) **Esta norma deve ser aplicada na contabilização de activos intangíveis, excepto:**

- a) **Activos intangíveis que estejam no âmbito de outra norma;**
- b) **Activos financeiros, tal como definidos na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*;**
- c) **O reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*); e**
- d) **Dispêndios com o desenvolvimento e extracção de minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares.**

—

Emenda à IAS 19 *Benefícios dos Empregados***Planos Multiempregador**

São adicionados o parágrafo 32A e os exemplos ilustrativos e o parágrafo 35 é deslocado e alterado para 32B, como se segue.

- 32A. Poderá haver um acordo contratual entre o plano multiempregador e os seus participantes que determine de que forma o excedente do plano será distribuído aos participantes (ou o défice financiado). Um participante num plano multiempregador com um tal acordo que contabilize o plano como plano de contribuição definida de acordo com o parágrafo 30 deve reconhecer o activo ou passivo que resulta do acordo contratual e o rendimento ou gasto resultante nos resultados.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 32A

Uma entidade participa num plano de benefícios definidos multiempregador que não prepara valorizações do plano numa base da IAS 19. Contabiliza portanto o plano como se fosse um plano de contribuição definida. Uma valorização do financiamento não baseada na IAS 19 mostra um défice de 100 milhões no plano. O plano acordou por contrato um esquema de contribuições com os empregadores participantes do plano que irá eliminar o défice nos próximos cinco anos. As contribuições totais da entidade de acordo com o contrato são 8 milhões.

A entidade reconhece um passivo pelas contribuições ajustadas quanto ao valor temporal do dinheiro e um gasto igual nos resultados.

- 32B. A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* exige que uma entidade reconheça, ou divulgue informação acerca de, determinados passivos contingentes. No contexto de um plano multiempregador, um passivo contingente pode surgir, por exemplo, de:
- Perdas actuariais relativas a outras entidades participantes porque cada entidade que participe num plano multiempregador partilha dos riscos actuariais de todos as outras entidades participantes; ou
 - Qualquer responsabilidade segundo os termos de um plano para financiar qualquer carência no plano se outras entidades cessarem a sua participação.

35. [Eliminado]

Planos de Benefícios Definidos que Partilham Riscos entre Várias Entidades sob Controlo Comum

O parágrafo 34 é emendado e os parágrafos 34A e 34B são adicionados, como se segue.

34. Os planos de benefícios definidos que partilham riscos entre várias entidades sob controlo comum, por exemplo, uma entidade-mãe e as suas subsidiárias, não são planos multiempregador.
- 34A. Uma entidade que participe num tal plano deve obter informações acerca do plano como um todo mensurado de acordo com a IAS 19 na base de pressupostos que se aplicam ao plano como um todo. Se houver um acordo contratual ou uma política expressa para debitar o custo líquido dos benefícios definidos do plano como um todo mensurado de acordo com a IAS 19 a entidades de grupo individuais, a entidade deve, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, reconhecer o custo líquido dos benefícios definidos assim debitado. Se não houver um tal acordo ou política, o custo líquido dos benefícios definidos deve ser reconhecido nas demonstrações financeiras separadas ou individuais da entidade de grupo que é legalmente o empregador patrocinador do plano. As outras entidades de grupo devem, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, reconhecer um custo igual à sua contribuição a pagar relativa ao período.
- 34B. A participação num tal plano é uma transacção com partes relacionadas para cada entidade de grupo individual. Uma entidade deve portanto, nas suas demonstrações financeiras separadas ou individuais, fazer as seguintes divulgações:
- O acordo contratual ou a política expressa para debitar o custo líquido dos benefícios líquidos ou o facto de não haver uma tal política;
 - A política para determinar a contribuição a ser paga pela entidade;

- c) Se a entidade contabilizar uma imputação do custo líquido dos benefícios definidos de acordo com o parágrafo 34A, toda a informação acerca do plano como um todo de acordo com os parágrafos 120-121;
- d) Se a entidade contabilizar a contribuição a pagar relativa ao período de acordo com o parágrafo 34A, a informação acerca do plano como um todo exigida de acordo com os parágrafos 120A b)-e), j), n), o), q) e 121. As outras divulgações exigidas pelo parágrafo 120A não se aplicam.

Reconhecimento dos Componentes do Custo de Benefícios Definidos nos Resultados

O título acima do parágrafo 61 é emendado e o parágrafo 61 é emendado como se segue.

Resultados

61. *Uma entidade deve reconhecer o total líquido das seguintes quantias nos resultados, excepto na medida em que outra norma exija ou permita a sua inclusão no custo de um activo:*
- a) *Custo do serviço corrente (ver parágrafos 63-91);*
 - b) *Custo de juros (ver parágrafo 82);*
 - c) *O retorno esperado de quaisquer activos do plano (ver parágrafos 105-107) e sobre quaisquer direitos de reembolso (ver parágrafo 104A);*
 - d) *Ganhos e perdas actuariais, tal como exigido de acordo com a política contabilística da entidade (ver parágrafos 92-93D);*
 - e) *Custo do serviço passado (ver parágrafo 96);*
 - f) *O efeito de quaisquer cortes ou liquidações (ver parágrafos 109 e 110); e*
 - g) *O efeito do limite do parágrafo 58 b), a não ser que seja reconhecido fora dos resultados de acordo com o parágrafo 93C.*

Ganhos e Perdas Actuariais

Os parágrafos 92, 93 e 95 são emendados e os parágrafos 93A-93D adicionados, como se segue.

92. *Ao mensurar o seu passivo de benefícios definidos de acordo com o parágrafo 54, uma entidade deve, sujeito ao parágrafo 58A, reconhecer uma porção (como especificado no parágrafo 93) dos seus ganhos e perdas actuariais como rendimento ou gasto se o líquido acumulado dos ganhos e perdas actuariais não reconhecidos no final do período de relato anterior exceder o maior de:*
- a) *10 % do valor presente da obrigação de benefícios definidos nessa data (antes da dedução dos activos do plano); e*
 - b) *10 % do justo valor de quaisquer activos do plano nessa data.*

Estes limites devem ser calculados e aplicados separadamente relativamente a cada plano de benefício definido.

93. *A porção de ganhos e perdas actuariais a ser reconhecida relativamente a cada plano de benefício definido é o excesso determinado de acordo com o parágrafo 92, dividido pelas médias esperadas das restantes vidas de trabalho dos empregados participantes nesse plano. No entanto, uma entidade pode adoptar qualquer método sistemático que resulte num acelerado reconhecimento dos ganhos e perdas actuariais, na condição de que a mesma base seja aplicada tanto a ganhos como a perdas e que a mesma base seja aplicada consistentemente de período para período. Uma entidade pode aplicar tais métodos sistemáticos aos ganhos e perdas actuariais mesmo se eles estiverem dentro dos limites especificados no parágrafo 92.*
- 93A. *Se, tal como permitido pelo parágrafo 93, uma entidade adoptar uma política de reconhecimento de ganhos e perdas actuariais no período em que ocorram, ela pode reconhecê-los fora dos resultados, de acordo com os parágrafos 93B-93D, desde que o faça para:*
- a) Todos os seus planos de benefícios definidos; e*
 - b) Todos os seus ganhos e perdas actuariais.*
- 93B. Os ganhos e perdas actuariais reconhecidos fora dos resultados tal como é permitido pelo parágrafo 93A devem ser apresentados numa demonstração de alterações no capital próprio intitulada «demonstração de rendimentos e gastos reconhecidos» que compreenda apenas os itens especificados no parágrafo 96 da IAS 1 (tal como revista em 2003). A entidade não deve apresentar os ganhos e perdas actuariais numa demonstração de alterações no capital próprio no formato colunar referido no parágrafo 101 da IAS 1 ou em qualquer outro formato que inclua os itens especificados no parágrafo 97 da IAS 1.
- 93C. Uma entidade que reconheça ganhos e perdas actuariais de acordo com o parágrafo 93A deve também reconhecer quaisquer ajustamentos resultantes do limite do parágrafo 58 b) fora dos resultados na demonstração de rendimentos e gastos reconhecidos.
- 93D. Os ganhos e perdas actuariais e os ajustamentos resultantes do limite do parágrafo 58 b) que tenham sido reconhecidos directamente na demonstração de rendimentos e gastos reconhecidos devem ser reconhecidos imediatamente nos resultados retidos. Não deverão ser reconhecidos nos resultados num período posterior.
95. A longo prazo, os ganhos e perdas actuariais podem compensar-se uns com os outros. Por conseguinte, as estimativas das obrigações de benefícios pós-emprego podem ser vistas como um intervalo (ou «corridor») à volta da melhor estimativa. Permite-se, mas não se exige que uma entidade reconheça ganhos e perdas actuariais que caiam dentro desse intervalo. [...]

Divulgação

Um novo parágrafo 120 é inserido, e o parágrafo 120 é alterado para 120A e, com o parágrafo 121, é emendado como se segue.

120. *Uma entidade deve divulgar informações que permitam aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza dos seus planos de benefícios definidos e os efeitos financeiros das alterações nesses planos durante o período.*
- 120A. *Uma entidade deve divulgar a seguinte informação sobre planos de benefícios definidos:*
- a) A política contabilística da entidade para reconhecer ganhos e perdas actuariais;*
 - b) Uma descrição geral do tipo de plano;*
 - c) Uma reconciliação dos saldos de abertura e de fecho do valor presente da obrigação de benefícios definidos mostrando separadamente, se aplicável, os efeitos durante o período atribuíveis a cada um dos seguintes:*
 - i) custo do serviço corrente;*
 - ii) custo de juros;*

- iii) *contribuições de participantes do plano;*
 - iv) *ganhos e perdas actuariais;*
 - v) *alterações cambiais nos planos mensurados numa moeda diferente da moeda de apresentação da entidade;*
 - vi) *benefícios pagos;*
 - vii) *custo do serviço passado;*
 - viii) *concentrações de actividades empresariais;*
 - ix) *cortes; e*
 - x) *liquidações.*
- d) *Uma análise da obrigação de benefícios definidos em quantias resultantes de planos que estão totalmente sem fundo e em quantias resultantes de planos que estão total ou parcialmente com fundo constituído;*
- e) *Uma reconciliação dos saldos de abertura e de fecho do justo valor dos activos do plano e dos saldos de abertura e de fecho de qualquer direito de reembolso reconhecido como activo de acordo com o parágrafo 104A mostrando separadamente, se aplicável, os efeitos durante o período atribuíveis a cada um dos seguintes:*
- i) *retorno esperado dos activos do plano;*
 - ii) *ganhos e perdas actuariais;*
 - iii) *alterações cambiais nos planos mensurados numa moeda diferente da moeda de apresentação da entidade;*
 - iv) *contribuições do empregador;*
 - v) *contribuições de participantes do plano;*
 - vi) *benefícios pagos;*
 - vii) *concentrações de actividades empresariais; e*
 - viii) *liquidações.*
- f) *Uma reconciliação do valor presente da obrigação de benefícios definidos da alínea c) e do justo valor dos activos do plano da alínea e) com os activos e passivos reconhecidos no balanço, mostrando pelo menos:*
- i) *os ganhos ou perdas actuariais líquidos não reconhecidos no balanço (ver parágrafo 92);*
 - ii) *o custo do serviço passado não reconhecido no balanço (ver parágrafo 96);*
 - iii) *qualquer quantia não reconhecida como um activo, por causa do limite do parágrafo 58 b);*
 - iv) *o justo valor à data do balanço de qualquer direito de reembolso reconhecido como um activo de acordo com o parágrafo 104A (com uma breve descrição da ligação entre o direito de reembolso e a respectiva obrigação); e*
 - v) *as outras quantias reconhecidas no balanço.*

- g) O gasto total reconhecido nos resultados para cada um dos elementos seguintes, e a linha de item na qual estão incluídos:
- i) custo do serviço corrente;
 - 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 104A;
 - v) ganhos e perdas actuariais;
 - vi) custo do serviço passado;
 - vii) o efeito de qualquer corte ou liquidação; e
 - viii) o efeito do limite do parágrafo 58 b).
- h) A quantia total reconhecida na demonstração de rendimentos e gastos reconhecidos para cada um dos seguintes:
- i) ganhos e perdas actuariais; e
 - ii) o efeito do limite do parágrafo 58 b).
- i) Para entidades que reconhecem ganhos e perdas actuariais na demonstração de rendimentos e gastos reconhecidos de acordo com o parágrafo 93A, a quantia cumulativa de ganhos e perdas actuariais reconhecidos na demonstração de rendimentos e gastos reconhecidos;
- j) Para cada categoria principal de activos do plano, que devem incluir, entre outros, instrumentos de capital próprio, instrumentos de dívida, propriedade, e todos os outros activos, a percentagem ou quantia de cada categoria principal constituindo o justo valor do total dos activos do plano;
- k) As quantias incluídas no justo valor dos activos do plano para:
- i) cada categoria dos próprios instrumentos financeiros da entidade; e
 - ii) qualquer propriedade ocupada, ou outros activos utilizados, pela entidade.
- l) Uma descrição narrativa da base usada para determinar a taxa esperada global de retorno dos activos, incluindo o efeito das principais categorias de 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 104A;
- n) Os principais pressupostos actuariais usados à data do balanço, incluindo, quando aplicável:
- i) as taxas de desconto;
 - ii) as taxas esperadas do retorno em 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 104A;*
- iv) *as taxas esperadas de aumentos de ordenado (e de alterações num índice ou outra variável especificada nos termos de um plano formal ou construtivo como a base para futuros aumentos de benefícios);*
- v) *taxas de tendência dos custos médicos; e*
- vi) *quaisquer outros pressupostos actuariais usados materialmente 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 de um aumento de um ponto percentual e o efeito de um decréscimo de um ponto percentual nas taxas de tendência dos custos médicos assumidos:*
 - i) *no agregado do custo do serviço corrente e de componentes de custo de juros dos custos médicos pós-emprego periódicos líquidos; e*
 - ii) *na obrigação acumulada de benefícios pós-emprego relativa a custos médicos.*

Para a finalidade desta divulgação, todos os outros pressupostos devem permanecer constantes. Relativamente aos planos que operam num ambiente de elevada inflação, a divulgação deve ser o efeito de um aumento ou decréscimo de percentagem na taxa de tendência dos custos médicos assumidos de uma importância semelhante a um ponto percentual num ambiente de baixa inflação.

- p) *As quantias do período anual corrente e dos quatro períodos anuais anteriores de:*
 - i) *o valor presente da obrigação de benefícios definidos, o justo valor dos activos do plano e o excedente ou défice do plano; e*
 - ii) *os ajustamentos de experiência resultantes do seguinte:*
 - A. *os passivos do plano expressos quer como (1) uma quantia quer como (2) uma percentagem dos passivos do plano à data do balanço e*
 - B. *os activos do plano expressos quer como (1) uma quantia quer como (2) uma percentagem dos activos do plano à data do balanço.*
- q) *A melhor estimativa do empregador, assim que possa ser razoavelmente determinada, das contribuições que se espera que sejam pagas ao plano durante o período anual que começa após a data de balanço.*

121. O parágrafo 120A b) exige uma descrição geral do tipo de plano. Tal descrição distingue, por exemplo, planos de pensões de ordenado nivelado de planos de pensões de ordenado final e de planos médicos pós-emprego. A descrição do plano deve incluir práticas informais que dêem origem a obrigações construtivas incluídas na mensuração da obrigação de benefícios definidos de acordo com o parágrafo 52. Mais detalhe não é necessário.

Data de Eficácia

Os parágrafos 159B e 159C são adicionados e o parágrafo 160 é emendado como se segue.

159B. Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos 32A, 34-34B, 61 e 120-121 a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar estas emendas a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela deve divulgar esse facto.

159C. *A opção dos parágrafos 93A-93D pode ser usada para períodos anuais que terminem em ou após 16 de Dezembro de 2004. Uma entidade que use a opção para períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2006 deve também aplicar as emendas dos parágrafos 32A, 34-34B, 61 e 120-121.*

160. A IAS 8 é aplicada quando uma entidade altera as suas políticas contabilísticas para reflectir as alterações especificadas nos parágrafos 159-159C. Ao aplicar essas alterações retrospectivamente, conforme exigido pela IAS 8, a entidade trata essas alterações como se tivessem sido aplicadas ao mesmo tempo que o resto desta norma, excepto que uma entidade pode divulgar as quantias exigidas pelo parágrafo 120A p) quando as quantias forem determinadas para cada período anual prospectivamente a partir do primeiro período anual apresentado nas demonstrações financeiras nas quais a entidade aplica pela primeira vez as emendas do parágrafo 120A.

Outras Emendas à Norma

Como consequência das emendas indicadas atrás, as seguintes referências cruzadas são emendadas.

No parágrafo 29 b), «parágrafo 120» é emendado para «parágrafo 120A».

No parágrafo 60, «Parágrafo 120 c) vi)» é emendado para «Parágrafo 120A f) iii)».

No exemplo ilustrativo do parágrafo 60, «**parágrafo 120 c) vi)**» é emendado para «**parágrafo 120A f) iii)**».

No parágrafo 104C, «parágrafo 120 c) vii)» é emendado para «parágrafo 120A f) iv)».

No parágrafo 159 b),

«**parágrafos 120 c) vii), 120 f) iv), 120 g) e 120 h) iii)**»

é emendado para

«**parágrafos 120A f) iv), 120A g) iv), 120A m) e 120A n) iii)**».

O apêndice F foi inserido com a seguinte redacção.

«APÊNDICE F

Emendas a outras Normas

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar as emendas à IAS 19 a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2003) é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 96 passa a ter a seguinte redacção:

96. Uma entidade deve apresentar uma demonstração de alterações no capital próprio mostrando na face da demonstração:

a) ...

d) ...

Uma demonstração de alterações no capital próprio que inclua apenas estes itens deve ser intitulada demonstração de rendimentos e gastos reconhecidos.

A2. Na IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* (tal como revista em 2003), o parágrafo 20 passa a ter a seguinte redacção:

20. Seguem-se exemplos de transacções que são divulgadas se forem feitas com uma parte relacionada:

a) ...

i) ...

A participação de uma empresa-mãe ou subsidiária num plano de benefícios definidos que partilha riscos entre entidades de grupo é uma transacção entre partes relacionadas (ver parágrafo 34B da IAS 19).

A3. Na IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, o parágrafo 20A é adicionado como se segue:

20A. Uma entidade pode divulgar as quantias exigidas pelo parágrafo 120A p) visto as quantias serem determinadas para cada período contabilístico prospectivamente a partir da data de transição.».

INTERPRETAÇÃO IFRIC 4

Determinar se um Acordo contém uma Locação

REFERÊNCIAS

IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003)

IAS 17 *Locações* (tal como revista em 2003)

IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004)

ANTECEDENTES

1. Uma entidade pode celebrar um acordo, compreendendo uma transacção ou uma série de transacções relacionadas, que não assuma a forma legal de uma locação mas transmita um direito de usar um activo (por exemplo, um item do activo fixo tangível) em retorno de um pagamento ou de uma série de pagamentos. Exemplos de acordos em que uma entidade (o fornecedor) pode transmitir a outra entidade (o comprador) um tal direito de usar um activo, muitas vezes juntamente com serviços relacionados, incluem:
 - acordos de fornecimentos exteriores (por exemplo, os fornecimentos exteriores das funções de processamento de dados de uma entidade),
 - acordos no sector das telecomunicações, nos quais os fornecedores de capacidade de rede celebram contratos para fornecer aos compradores direitos de capacidade,
 - contratos *take-or-pay* ou semelhantes, em que os compradores têm de fazer pagamentos especificados independentemente de receberem os produtos contratados ou serviços contratados (por exemplo, um contrato *take-or-pay* para adquirir substancialmente toda a produção de um gerador de energia de um fornecedor).
2. Esta Interpretação proporciona orientação para determinar se esses acordos são, ou contêm, locações que devam ser contabilizadas de acordo com a IAS 17. Não proporciona orientação para determinar de que forma essa locação deverá ser classificada de acordo com essa norma.
3. Em alguns acordos, o activo subjacente que é o objecto da locação é uma parte de um activo de maiores dimensões. Esta Interpretação não trata da forma como se determina quando é que uma parte de um activo de maiores dimensões é ela própria o activo subjacente para a finalidade de aplicar a IAS 17. Não obstante, os acordos em que o activo subjacente representaria uma unidade de conta, quer na IAS 16, quer na IAS 38, estão dentro do âmbito desta Interpretação.

ÂMBITO

4. Esta Interpretação não se aplica a acordos que sejam, ou contenham, locações excluídas do âmbito da IAS 17.

QUESTÕES

5. As questões tratadas nesta Interpretação são:
 - a) Como determinar se um acordo é, ou contém, uma locação conforme definido na IAS 17;
 - b) Quando é que a avaliação ou uma reavaliação de se um acordo é, ou contém, uma locação deve ser feita; e
 - c) Se um acordo for, ou contiver, uma locação, como devem ser separados os pagamentos da locação dos pagamentos por quaisquer outros elementos do acordo.

CONSENSO

Determinar se um acordo é, ou contém, uma locação

6. Determinar se um acordo é, ou contém, uma locação deve basear-se na substância do acordo e exige uma avaliação de se:
- a) a realização do acordo está dependente do uso de um activo ou activos específicos (o activo); e
 - b) o acordo transmite um direito de usar o activo.

A realização do acordo está dependente do uso de um activo específico

7. Embora um activo específico possa ser explicitamente identificado num acordo, não é o objecto de uma locação se a realização do acordo não for dependente do uso do activo especificado. Por exemplo, se o fornecedor for obrigado a entregar uma quantidade especificada de bens ou serviços e tiver o direito e a capacidade de fornecer esses bens ou serviços pelo uso de outros activos não especificados no acordo, então a realização do acordo não está dependente do activo especificado e o acordo não contém uma locação. Uma obrigação de garantia que permita ou exija a substituição do mesmo activo ou de activos semelhantes quando o activo especificado não estiver a funcionar correctamente não exclui o tratamento de locação. Além disso, uma disposição contratual (contingente ou outra) que permita ou exija que o fornecedor substitua outros activos por qualquer razão em ou após uma data especificada não exclui o tratamento por locação antes da data de substituição.
8. Um activo foi implicitamente especificado se, por exemplo, o fornecedor detiver ou locar apenas um activo para cumprir a obrigação e isso não for economicamente factível ou praticável para o fornecedor cumprir a sua obrigação através do uso de activos alternativos.

O acordo transmite um direito de usar o activo

9. Um acordo transmite o direito de usar o activo se o acordo transmitir ao comprador (locatário) o direito de controlar o uso do activo subjacente. O direito de controlar o uso do activo subjacente é transmitido se qualquer uma das condições seguintes for satisfeita:
- a) O comprador tem a capacidade ou o direito de operar o activo ou de mandar outros operar o activo da forma que ele determinar enquanto obtém ou controla mais do que uma quantia insignificante da produção ou de outra utilidade do activo;
 - b) O comprador tem a capacidade ou o direito de controlar o acesso físico ao activo subjacente enquanto obtém ou controla mais do que uma quantia insignificante da produção ou de outra utilidade do activo;
 - c) Os factos e as circunstâncias indicam que é uma hipótese remota que uma ou mais partes que não o comprador assumam mais do que um volume insignificante da produção ou de outro serviço público que será produzido ou gerado pelo activo durante o prazo do acordo, e o preço que o comprador irá pagar pela produção não está nem contratualmente fixado por unidade de produção nem é igual ao preço de mercado corrente por unidade de produção no momento da entrega da produção.

Avaliar ou reavaliar se um acordo é, ou contém, uma locação

10. A avaliação de se um acordo contém uma locação deve ser feita no início do acordo, sendo a data mais antiga dos acordos e a data do compromisso das partes em relação aos principais termos do acordo, com base em todos os factos e circunstâncias. A reapreciação de se o acordo contém uma locação após o início do acordo só deve ser feita se qualquer das seguintes condições for satisfeita:
- a) Há uma alteração nos termos contratuais, a não ser que a alteração apenas renove ou estenda o acordo;
 - b) Uma opção de renovação é exercida ou uma extensão do acordo é acordada pelas partes, a não ser que o prazo da renovação ou extensão tenha sido inicialmente incluído no prazo da locação de acordo com o parágrafo 4 da IAS 17. Uma renovação ou extensão do acordo que não inclua a modificação de quaisquer termos do acordo original antes do final do prazo do acordo original deve ser avaliada segundo os parágrafos 6-9 apenas no que respeita ao período de renovação ou de extensão;

- c) Há uma alteração na determinação de se a realização está dependente de um activo especificado;
 - d) Há uma alteração substancial no activo, por exemplo, uma alteração física substancial em activos fixos tangíveis.
11. Uma reapreciação de um acordo deve basear-se nos factos e circunstâncias à data da reavaliação, incluindo o restante prazo do acordo. As alterações na estimativa (por exemplo, a quantia estimada de produção a ser entregue ao comprador ou outros potenciais compradores) não iriam despoletar uma reavaliação. Se um acordo for reavaliado e se for determinado que contém uma locação (ou não contém uma locação), deve aplicar-se (ou deixar de aplicar) a contabilização de locações a partir do seguinte momento:
- a) No caso das alíneas a), c) ou d) do parágrafo 10, quando ocorrer a alteração nas circunstâncias que dá origem à reavaliação;
 - b) No caso da alínea b) do parágrafo 10, no início do período de renovação ou de extensão.

Separar pagamentos da locação de outros pagamentos

12. Se um acordo contiver uma locação, as partes do acordo devem aplicar os requisitos da IAS 17 ao elemento de locação do acordo, a não ser que estejam dispensadas desses requisitos de acordo com o parágrafo 2 da IAS 17. Em conformidade, se um acordo contiver uma locação, essa locação deve ser classificada como locação financeira ou como locação operacional de acordo com os parágrafos 7-19 da IAS 17. Outros elementos do acordo que não estejam no âmbito da IAS 17 devem ser contabilizados de acordo com outras normas.
13. Para a finalidade de aplicar os requisitos da IAS 17, os pagamentos e outras retribuições exigidos pelo acordo devem ser separados no início do acordo ou no momento de uma reavaliação do acordo naqueles que dizem respeito à locação e naqueles que dizem respeito a outros elementos com base nos seus justos valores relativos. Os pagamentos mínimos de locação conforme definido no parágrafo 4 da IAS 17 incluem apenas os pagamentos da locação (isto é, o direito de usar o activo) e excluem os pagamentos de outros elementos do acordo (por exemplo, por serviços e o custo dos *inputs*).
14. Em alguns casos, a separação dos pagamentos da locação dos pagamentos de outros elementos do acordo vai exigir que o comprador use uma técnica de estimativa. Por exemplo, um comprador pode estimar os pagamentos da locação com referência a um acordo de locação relativo a um activo comparável que não contenha outros elementos, ou estimando os pagamentos dos outros elementos do acordo com referência a acordos comparáveis e depois deduzindo esses pagamentos do total de pagamentos segundo o acordo.
15. Se um comprador concluir que é impraticável separar os pagamentos com fiabilidade, ele deve:
- a) No caso de uma locação financeira, reconhecer um activo e um passivo por uma quantia igual ao justo valor do activo subjacente que foi identificado nos parágrafos 7 e 8 como o objecto da locação. Posteriormente, o passivo deve ser reduzido à medida que os pagamentos vão sendo feitos e um débito financeiro imputado sobre o passivo deve ser reconhecido usando a taxa de juro de empréstimo incremental do comprador (*);
 - b) No caso de uma locação operacional, tratar todos os pagamentos segundo o acordo como pagamentos de locação para a finalidade de cumprir os requisitos de divulgação da IAS 17, mas:
 - i) divulgar esses pagamentos separadamente dos pagamentos mínimos de locação de outros acordos que não incluam pagamentos de elementos que não sejam de locação; e
 - ii) declarar que os pagamentos divulgados também incluem pagamentos de elementos do acordo que não são de locação.

(*) Isto é, a taxa de juro de empréstimo incremental do locatário conforme definido no parágrafo 4 da IAS 17.

DATA DE EFICÁCIA

16. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela deve divulgar esse facto.

TRANSIÇÃO

17. A IAS 8 especifica como uma entidade aplica uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Interpretação. A uma entidade não é exigido que se conforme com esses requisitos quando aplicar esta Interpretação pela primeira vez. Se uma entidade usar esta dispensa, ela deve aplicar os parágrafos 6-9 da Interpretação aos acordos existentes no início do primeiro período para o qual seja apresentada informação comparativa segundo as IFRS com base nos factos e circunstâncias existentes no início desse período.
-

Apêndice

Emendas à IFRS 1 Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar esta norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* e os documentos que a acompanham são emendadas como descrito adiante.

No parágrafo 12, a referência aos parágrafos 13-25E é alterada para 13-25F.

No parágrafo 13, as alíneas i) e j) são emendadas, e a alínea k) inserida, passando a ter a seguinte redacção:

i) contratos de seguro (parágrafo 25D);

j) passivos por descomissionamento incluídos no custo do activo fixo tangível (parágrafo 25E); e

k) locações (parágrafo 25F).

Após o parágrafo 25E, são inseridos um novo título e o parágrafo 25F, com a seguinte redacção:

LOCAÇÕES

IFRIC 4 Determinar se um Acordo contém uma Locação

25F Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 4 *Determinar se um Acordo contém uma Locação*. Portanto, um adoptante pela primeira vez pode determinar se um acordo existente à data da transição para as IFRS contém uma locação com base nos factos e circunstâncias existentes nessa data.

INTERPRETAÇÃO IFRIC 5 incorporando uma Emenda à IAS 39

Direitos a Interesses resultantes de Fundos de Descomissionamento, Restauração e Reabilitação Ambiental

REFERÊNCIAS

- IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*
- IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*
- IAS 28 *Investimentos em Associadas*
- IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*
- IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*
- IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003)
- SIC-12 *Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais* (tal como revista em 2004)

ANTECEDENTES

1. A finalidade dos fundos de descomissionamento, restauração e reabilitação ambiental, daqui por diante referidos como «fundos de descomissionamento» ou «fundos», é segregar activos para financiar alguns ou todos os custos de descomissionamento de fábricas (como uma central nuclear) ou de determinado equipamento (como carros), ou de levar a cabo a reabilitação ambiental (como rectificar a poluição da água ou restaurar terreno minado), referidos em conjunto como «descomissionamento».
2. As contribuições para estes fundos podem ser voluntárias ou exigidas por regulamentação ou por lei. Os fundos podem ter uma das seguintes estruturas:
 - a) Fundos que sejam estabelecidos por um único contribuinte para financiar as suas próprias obrigações de descomissionamento, seja para um local em particular, seja para um número de locais geograficamente dispersos;
 - b) Fundos que sejam estabelecidos por vários contribuintes para financiar as suas obrigações individuais ou conjuntas de descomissionamento, quando os contribuintes têm direito a reembolso dos gastos de descomissionamento até ao ponto das suas contribuições mais quaisquer ganhos reais sobre essas contribuições menos a sua parte dos custos de administrar o fundo. Os contribuintes podem ter uma obrigação de fazer contribuições adicionais, por exemplo, no caso de falência de um outro contribuinte;
 - c) Fundos que sejam estabelecidos com vários contribuintes para financiar as suas obrigações individuais ou conjuntas de descomissionamento quando o nível de contribuições exigido se baseia na actividade corrente de um contribuinte – e o benefício obtido pelo contribuinte se baseia na sua actividade passada. Nesses casos, há uma potencial falta de balanceamento entre a quantia de contribuições feita por um contribuinte (com base na actividade corrente) e o valor realizável pelo fundo (com base na actividade passada).
3. Esses fundos têm geralmente as seguintes características:
 - a) O fundo é administrado separadamente por *trustees* independentes;
 - b) As entidades (contribuintes) fazem contribuições para o fundo, que são investidas numa variedade de activos que podem incluir tanto investimentos em dívida como em capital próprio, e estão disponíveis para ajudar a pagar os custos de descomissionamento dos contribuintes. Os *trustees* determinam a forma como as contribuições são investidas, dentro das restrições definidas pelos documentos estatutários do fundo e qualquer legislação ou outros regulamentos aplicáveis;

- c) Os contribuintes ficam com a obrigação de pagar os custos de descomissionamento. Contudo, os contribuintes podem obter do fundo um reembolso dos custos de descomissionamento até ao mais baixo dos custos de descomissionamento incorridos e a parte do contribuinte dos activos do fundo;
- d) Os contribuintes podem ter acesso restrito ou nenhum acesso a qualquer excedente de activos do fundo sobre os usados para satisfazer os custos de descomissionamento elegíveis.

ÂMBITO

- 4. Esta Interpretação aplica-se à contabilização, nas demonstrações financeiras de um contribuinte, para interesses resultantes de fundos de descomissionamento que tenham ambas as seguintes características:
 - a) Os activos são administrados separadamente (quer detidos numa entidade legal separada quer como activos segregados noutra entidade); e
 - b) O direito de um contribuinte de aceder aos activos é restrito.
- 5. Um interesse residual num fundo que se estenda para além do direito a reembolso, tal como um direito contratual a distribuições uma vez que todo o descomissionamento esteja concluído ou no momento de encerramento do fundo, pode ser um instrumento de capital próprio dentro do âmbito da IAS 39 e não está dentro do âmbito desta Interpretação.

QUESTÕES

- 6. As questões tratadas nesta Interpretação são:
 - a) Como deve um contribuinte contabilizar o seu interesse num fundo?
 - b) Quando um contribuinte tem a obrigação de fazer contribuições adicionais, por exemplo, no caso de falência de um outro contribuinte, como deve essa obrigação ser contabilizada?

CONSENSO

Contabilizar um interesse num fundo

- 7. O contribuinte deve reconhecer a sua obrigação de pagar custos de descomissionamento como um passivo e reconhecer o seu interesse no fundo separadamente a não ser que o contribuinte não seja responsável por pagar custos de descomissionamento mesmo que o fundo não pague.
- 8. O contribuinte deve determinar se tem controlo, controlo conjunto ou influência significativa sobre o fundo por referência à IAS 27, IAS 28, IAS 31 e SIC-12. Se tiver, o contribuinte deve contabilizar o seu interesse no fundo de acordo com essas normas.
- 9. Se um contribuinte não tiver controlo, controlo conjunto ou influência significativa sobre o fundo, o contribuinte deve reconhecer o direito de receber reembolso do fundo como um reembolso de acordo com a IAS 37. Este reembolso deve ser mensurado pelo valor mais baixo entre:
 - a) A quantia da obrigação de descomissionamento reconhecida; e
 - b) A parte do contribuinte do justo valor dos activos líquidos do fundo atribuível aos contribuintes.

As alterações na quantia escriturada do direito de receber reembolso que não sejam contribuições para e pagamentos do fundo devem ser reconhecidas nos resultados no período em que essas alterações ocorreram.

Contabilizar obrigações de fazer contribuições adicionais

10. Quando um contribuinte tem uma obrigação de fazer potenciais contribuições adicionais, por exemplo, no caso de falência de outro contribuinte ou se o valor dos activos de investimento detidos pelo fundo diminuir até ao ponto de ser insuficiente para cumprir as obrigações de reembolso do fundo, esta obrigação é um passivo contingente dentro do âmbito da IAS 37. O contribuinte deve reconhecer um passivo apenas se for provável que contribuições adicionais serão feitas.

Divulgação

11. Um contribuinte deve divulgar a natureza do seu interesse num fundo e quaisquer restrições ao acesso aos activos do fundo.
12. Quando um contribuinte tiver uma obrigação de fazer potenciais contribuições adicionais que não seja reconhecida como passivo (ver parágrafo 10), ele deve fazer as divulgações exigidas pelo parágrafo 86 da IAS 37.
13. Quando um contribuinte contabilizar o seu interesse no fundo de acordo com o parágrafo 9, ele deve fazer as divulgações exigidas pelo parágrafo 85 c) da IAS 37.

DATA DE EFICÁCIA

14. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela deve divulgar esse facto.

TRANSIÇÃO

15. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8.

*Apêndice***Emenda à IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração**

A emenda enunciada neste apêndice deverá ser aplicada aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período anterior, esta emenda deverá ser aplicada a esse período anterior.

A1. No parágrafo 2 da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, deve ser adicionada a alínea j) com a seguinte redacção:

2. Esta norma deve ser aplicada por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros excepto:

[...]

j) direitos a pagamentos para reembolsar a entidade pelo dispêndio que tem de fazer para liquidar um passivo que ela reconhece como uma provisão de acordo com a IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, ou relativamente ao qual, num período anterior, ela reconheceu uma provisão de acordo com a IAS 37.
