

I

(Actos cuja publicação é uma condição da sua aplicabilidade)

**REGULAMENTO (CE) N.º 2236/2004 DA COMISSÃO
de 29 de Dezembro de 2004**

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 normas internacionais de relato financeiro (IFRS) 1 e 3 a 5, às normas internacionais de contabilidade (IAS) 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28 e 31 a 41 e às interpretações 9, 22, 28 e 32 do *Standard Interpretation Committee* (SIC)

(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 1 de Setembro de 2002.

(2) Em 31 de Março de 2004, o *International Accounting Standard Board* (IASB) publicou três novas normas, nomeadamente, as normas internacionais de relato financeiro (IFRS) 3 a 5, e duas normas revistas, as IAS 36 e 38, que contêm as alterações daí resultantes. Essas novas normas completam a «plataforma estável», isto é, o conjunto de normas que as empresas cotadas da União Europeia terão de aplicar na elaboração das suas contas consolidadas a partir de 1 de Janeiro de 2005. O objectivo genérico consiste em reforçar a qualidade das normas internacionais de contabilidade (IAS), bem como aumentar o grau de convergência das normas de contabilidade a nível mundial.

(3) O processo de consulta junto dos peritos técnicos na matéria confirmou que as novas IFRS e as IAS revistas respeitavam os critérios técnicos para a sua adopção, previstos no artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, e, em especial, o requisito de corresponderem ao interesse público europeu.

(4) A adopção da IAS 36 implica, como consequência, a alteração da IAS 16, adoptada pelo Regulamento (CE) n.º 1725/2003, com o objectivo de assegurar a coerência entre as normas de contabilidade em causa.

(5) A adopção das IFRS 3, 4 e 5 implica, como consequência, a alteração de outras normas internacionais de contabilidade e interpretações, a fim de assegurar a coerência entre normas internacionais de contabilidade. As alterações daí resultantes têm impacto sobre as normas internacionais de relato financeiro (IFRS) 1, as normas internacionais de contabilidade (IAS) 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 34 e 36 a 41 e as interpretações 9, 22, 28 e 32 emitidas pelo *Standard Interpretation Committee* (SIC). Além disso, a adopção da IFRS 3 torna redundante a IAS 22 e as interpretações 9, 22 e 28 emitidas pelo *Standard Interpretation Committee* (SIC), devendo por conseguinte ser substituídas. Por outro lado, a adopção da IFRS 5 deve conduzir à substituição da IAS 35.

(6) Por conseguinte, o Regulamento (CE) n.º 1725/2003 deve ser alterado em conformidade.

(7) As medidas previstas no presente regulamento são conformes com o parecer do Comité de Regulamentação Contabilística,

ADOPTOU O PRESENTE REGULAMENTO:

Artigo 1.º

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

(1) As normas internacionais de contabilidade (IAS – *International Accounting Standards*) 22 e as interpretações 9, 22 e 28 do *Standard Interpretation Committee* (SIC) são substituídas pela norma internacional de relato financeiro (IFRS – *International Financial Reporting Standard*) 3 [*Concentrações de actividades empresariais*], tal como apresentada no anexo do presente regulamento.

⁽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 2086/2004 (JO L 363 de 9.12.2004, p. 1).

- (2) É inserida a IFRS 4 [*Contratos de seguros*], tal como apresentada no anexo ao presente regulamento.
- (3) A IFRS 35 é substituída pela IFRS 5 [*Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*], tal como apresentada no anexo ao presente regulamento.
- (4) As IAS 36 e 38 são substituídas pelas IAS 36 e 38, tal como apresentadas no anexo ao presente regulamento.
- (5) A adopção da IFRS 3 implica, como consequência, a alteração da IFRS 1, das IAS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37 e 39 e da SIC 32, a fim de assegurar a coerência entre as normas contabilísticas.
- (6) A adopção da IFRS 4 implica, como consequência, a alteração da IFRS 1 e das IAS 18, 19, 32, 37, 39 e 40, a fim de assegurar a coerência entre as normas contabilísticas.
- (7) A adopção da IFRS 5 implica, como consequência, a alteração das IFRS 1 e 3 e das IAS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 e 41, a fim de assegurar a coerência entre as normas contabilísticas.

Artigo 2.º

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

Será aplicável, o mais tardar, a partir de 1 de Janeiro de 2005.

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

Feito em Bruxelas, em 29 de Dezembro de 2004.

Pela Comissão
Charlie MCCREEVY
Membro da Comissão

ANEXO

NORMAS INTERNACIONAIS DE RELATO FINANCEIRO

N.º	Título
IFRS 3	Concentrações de actividades empresariais
IFRS 4	Contratos de seguros
IFRS 5	Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas
IAS 36	Imparidade de activos
IAS 38	Activos intangíveis

IFRS 3

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 3

Concentrações de actividades empresariais

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-13
Identificar uma concentração de actividades empresariais	4-9
Concentrações de actividades empresariais envolvendo entidades sob controlo comum	10-13
Método de contabilização	14-15
Aplicação do método de compra	16-65
Identificar a adquirente	17-23
Custo de uma concentração de actividades empresariais	24-35
Ajustamentos no custo de uma concentração de actividades empresariais dependentes de futuros acontecimentos	32-35
Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos	36-60
Activos e passivos identificáveis da adquirida	41-44
Activos intangíveis da adquirida	45-46
Passivos contingentes da adquirida	47-50
Goodwill	51-55
Excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo	56-57
Concentração de actividades empresariais alcançada por fases	58-60
Contabilização inicial determinada provisoriamente	61-65
Ajustamentos após a conclusão da contabilização inicial	63-64
Reconhecimento de activos por impostos diferidos após a conclusão da contabilização inicial	65
Divulgação	66-77
Disposições transitórias e data de eficácia	78-85
Goodwill anteriormente reconhecido	79-80
Goodwill negativo anteriormente reconhecido	81
Activos intangíveis anteriormente reconhecidos	82
Investimentos contabilizados no capital próprio	83-84
Aplicação retrospectiva limitada	85
Retirada de outras tomadas de posição	86-87

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro por parte de uma entidade quando esta empreende uma *concentração de actividades empresariais*. Em particular, a norma especifica que todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra. Por isso, a adquirente reconhece os activos, passivos e *passivos contingentes* identificáveis da adquirida pelos seus *justos valores* à *data de aquisição*, e reconhece também o *goodwill*, que é posteriormente testado quanto a imparidade em vez de ser amortizado.

ÂMBITO

2. Com a excepção do descrito no parágrafo 3, as entidades devem aplicar esta IFRS quando contabilizam concentrações de actividades empresariais.
3. Esta IFRS não se aplica a:
 - (a) concentrações de actividades empresariais em que entidades ou *actividades empresariais* separadas se reúnem para formar um *empreendimento conjunto*.
 - (b) *concentrações de actividades empresariais que envolvam entidades ou actividades empresariais sob controlo comum*.
 - (c) concentrações de actividades empresariais que envolvam duas ou mais *entidades mútuas*.
 - (d) concentrações de actividades empresariais em que entidades ou actividades empresariais separadas se reúnem para formar uma *entidade que relata* apenas por contrato sem obtenção de um interesse de propriedade (por exemplo, concentrações em que entidades individuais se reúnem apenas por contrato para formar uma sociedade com dupla cotação).

Identificar uma concentração de actividades empresariais

4. Uma concentração de actividades empresariais é a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata. O resultado de quase todas as concentrações de actividades empresariais é que uma entidade, a adquirente, obtém o *controlo* de uma ou mais actividades empresariais diferentes, as adquiridas. Se uma entidade obtiver o controlo de uma ou mais entidades que não sejam actividades empresariais, a junção dessas entidades não é uma concentração de actividades empresariais. Quando uma entidade adquire um grupo de activos ou de activos líquidos que não constitua uma actividade empresarial, ela deve imputar o custo do grupo entre os activos e passivos identificáveis individuais do grupo com base nos seus justos valores relativos à data da aquisição.
5. Uma concentração de actividades empresariais pode ser estruturada numa variedade de formas por razões legais, fiscais ou outras. Pode envolver a compra por parte de uma entidade do capital próprio de outra entidade, a compra de todos os activos líquidos de outra entidade, o assumir dos passivos de outra entidade, ou a compra de alguns dos activos líquidos de outra entidade que em conjunto formem uma ou mais actividades empresariais. Pode tornar-se efectiva pela emissão de instrumentos de capital próprio, pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros activos, ou por uma combinação dos mesmos. A transacção pode ser entre os accionistas das entidades concentradas ou entre uma entidade e os accionistas de outra entidade. Pode envolver o estabelecimento de uma nova entidade para controlar as entidades concentradas ou os activos líquidos transferidos, ou a reestruturação de uma ou mais das entidades concentradas.
6. Uma concentração de actividades empresariais pode resultar numa relação entre empresa-mãe e subsidiária, na qual a adquirente é a *empresa-mãe* e a adquirida a *subsidiária* da adquirente. Nessas circunstâncias, a adquirente aplica esta IFRS nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Ela inclui o seu interesse na adquirida como um investimento numa subsidiária em qualquer demonstração financeira separada que emita (ver IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*).

IFRS 3

7. Uma concentração de actividades empresariais pode envolver a aquisição dos activos líquidos, incluindo qualquer goodwill, de outra entidade em vez da compra do capital próprio da outra entidade. Uma tal concentração não resulta numa relação entre empresa-mãe e subsidiária.
8. Incluídas na definição de uma concentração de actividades empresariais, e portanto no âmbito desta IFRS, estão as concentrações de actividades empresariais em que uma entidade obtém o controlo de outra entidade mas cuja data de obtenção de controlo (i.e. a data de aquisição) não coincide com a data ou datas de aquisição de um interesse de propriedade (i.e. a *data ou datas de troca*). Esta situação pode acontecer, por exemplo, quando uma investida celebra acordos de recompra de acções com alguns dos seus investidores e, como resultado, muda o controlo da investida.
9. Esta IFRS não especifica a contabilização por parte de empreendedores dos interesses em empreendimentos conjuntos (ver IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*).

Concentrações de actividades empresariais envolvendo entidades sob controlo comum

10. Uma concentração de actividades empresariais que envolva entidades ou actividades empresariais sob controlo comum é uma concentração de actividades empresariais em que todas as entidades ou actividades empresariais concentradas são em última análise controladas pela mesma parte ou partes tanto antes como após a concentração de actividades empresariais, sendo que esse controlo não é transitório.
11. Deve considerar-se um grupo de indivíduos como estando a controlar uma entidade quando, como resultado de acordos contratuais, tiver colectivamente o poder de gerir as suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter benefícios das suas actividades. Portanto, uma concentração de actividades empresariais está fora do âmbito desta IFRS quando o mesmo grupo de indivíduos tiver, como resultado de acordos contratuais, o poder colectivo final de gerir as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades concentradas por forma a obter benefícios das suas actividades, e esse poder colectivo final não for transitório.
12. Uma entidade pode ser controlada por um indivíduo, ou por um grupo de indivíduos a agir em conjunto segundo um acordo contratual, e esse indivíduo ou grupo de indivíduos pode não estar sujeito aos requisitos de relato financeiro das IFRSs. Por isso, não é necessário que as entidades concentradas estejam incluídas nas mesmas demonstrações financeiras consolidadas de uma concentração de actividades empresariais para serem vistas como entidades concentradas que envolvem entidades sob controlo comum.
13. A extensão dos *interesses minoritários* em cada uma das entidades concentradas antes e após a concentração de actividades empresariais não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum. De forma semelhante, o facto de uma das entidades concentradas ser uma subsidiária que tenha sido excluída das demonstrações financeiras consolidadas do grupo de acordo com a IAS 27 não é relevante para determinar se a concentração envolve entidades sob controlo comum.

MÉTODO DE CONTABILIZAÇÃO

14. **Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra.**
15. O método de compra vê a concentração de actividades empresariais da perspectiva da entidade concentrada que é identificada como a adquirente. A adquirente compra activos líquidos e reconhece os activos adquiridos e os passivos e passivos contingentes assumidos, incluindo aqueles que não tenham sido anteriormente reconhecidos pela adquirente. A mensuração dos activos e passivos da adquirente não é afectada pela transacção, nem outros activos ou passivos da adquirente são reconhecidos como resultado da transacção, porque não são o objecto da transacção.

APLICAÇÃO DO MÉTODO DE COMPRA

16. A aplicação do método de compra envolve os seguintes passos:
 - (a) identificar uma adquirente;

- (b) mensurar o custo da concentração de actividades empresariais;
- e
- (c) imputar, à data da aquisição, o custo da concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos.

Identificar a adquirente

17. **Deve ser identificada uma adquirente para todas as concentrações de actividades empresariais. A adquirente é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades ou actividades empresariais concentradas.**
18. Dado que o método de compra vê uma concentração de actividades empresariais da perspectiva da adquirente, ele assume que uma das partes da transacção pode ser identificada como a adquirente.
19. Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou actividade empresarial de forma a obter benefícios das suas actividades. Deve presumir-se que uma entidade concentrada obteve o controlo de outra entidade concentrada quando adquire mais de metade dos direitos de voto da outra entidade, a menos que seja possível demonstrar que essa propriedade não constitui controlo. Mesmo que uma das entidades concentradas não adquira mais de metade dos direitos de voto de outra entidade concentrada, ela pode ter obtido o controlo da outra entidade se, como resultado da concentração, ela obtiver:
- (a) poder sobre mais de metade dos direitos de voto da outra entidade em virtude de um acordo com outros investidores;
 - ou
 - (b) poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo;
 - ou
 - (c) poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente da outra entidade;
 - ou
 - (d) poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões do conselho de direcção ou órgão de gestão equivalente da outra entidade.
20. Apesar de por vezes ser difícil identificar uma adquirente, há normalmente indícios da sua existência. Por exemplo:
- (a) se o justo valor de uma das entidades concentradas for significativamente superior ao da outra entidade concentrada, a entidade com o justo valor mais elevado é provavelmente a adquirente;
 - (b) se a concentração de actividades empresariais for efectuada através de trocas de instrumentos de capital próprio com voto ordinário por caixa ou outros activos, a entidade que cede caixa ou outros activos é provavelmente a adquirente;
 - e
 - (c) se a concentração de actividades empresariais resultar na capacidade da gerência de uma das entidades concentradas para dominar a selecção da equipa de direcção da entidade concentrada resultante, a entidade cuja gerência seja capaz desse domínio é provavelmente a adquirente.

IFRS 3

21. Numa concentração de actividades empresariais efectuada através da troca de interesses de capital próprio, a entidade que emite os interesses de capital próprio é normalmente a adquirente. Contudo, todos os factos e circunstâncias pertinentes devem ser considerados para determinar qual das entidades concentradas tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade (ou entidades) de forma a obter benefícios das suas actividades. Em algumas concentrações de actividades empresariais, geralmente referidas como aquisições inversas, a adquirente é a entidade cujos interesses de capital próprio foram adquiridos e a entidade emitente é a adquirida. Pode ser este o caso quando, por exemplo, uma entidade privada consegue ser 'adquirida' por uma entidade pública mais pequena como forma de obter uma cotação na bolsa de valores. Embora legalmente a entidade pública emitente seja vista como a empresa-mãe e a entidade privada seja considerada a subsidiária, a subsidiária legal é a adquirente se tiver o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da empresa-mãe legal por forma a obter benefícios das suas actividades. Normalmente, a adquirente é a entidade de maiores dimensões; contudo, os factos e as circunstâncias que rodeiam uma concentração indicam por vezes que uma entidade mais pequena adquire uma entidade de maiores dimensões. Os parágrafos B1-B15 do Apêndice B proporcionam orientação sobre aquisições inversas.
22. Quando uma nova entidade é constituída para emitir instrumentos de capital próprio para efectuar uma concentração de actividades empresariais, uma das entidades concentradas que existiam antes da concentração deve ser identificada como adquirente com base nas provas disponíveis.
23. De forma semelhante, quando uma concentração de actividades empresariais envolve mais de duas entidades concentradas, uma das entidades concentradas que existiam antes da concentração deve ser identificada como adquirente com base nas provas disponíveis. A determinação da adquirente nestes casos deve considerar, entre outras coisas, qual das entidades concentradas iniciou a concentração e se os activos ou réditos de uma das entidades concentradas excedem significativamente os das outras.

Custo de uma concentração de actividades empresariais

24. **A adquirente deve mensurar o custo de uma concentração de actividades empresariais como o agregado de:**
- (a) **os justos valores, à data da troca, dos activos cedidos, dos passivos incorridos ou assumidos, e dos instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente, em troca do controlo sobre a adquirida;**
- mais**
- (b) **quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração de actividades empresariais.**
25. A data de aquisição é a data na qual a adquirente obtém efectivamente o controlo sobre a adquirida. Quando isto é alcançado através de uma única transacção de troca, a data da troca coincide com a data da aquisição. Contudo, uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando for alcançada por fases através de compras sucessivas de acções. Quanto tal ocorre:
- (a) o custo da concentração é o custo agregado das transacções individuais;
- e
- (b) a data da troca é a data de cada transacção de troca (i.e. a data em que cada investimento individual é reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente), enquanto que a data de aquisição é a data na qual a adquirente obtém o controlo da adquirida.
26. Os activos cedidos e os passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida devem ser mensurados pelos justos valores à data da troca, de acordo com o exigido pelo parágrafo 24. Portanto, quando a liquidação de todo ou qualquer parte do custo de uma concentração de actividades empresariais for diferido, o justo valor desse componente diferido deve ser determinado ao descontar as quantias a pagar do seu valor presente à data da troca, tendo em conta qualquer prémio ou desconto que provavelmente será incorrido na liquidação.

27. O preço publicado à data da troca de um instrumento de capital próprio cotado proporciona a melhor prova do justo valor do instrumento, pelo que deve ser usado, excepto em raras circunstâncias. Outras provas e métodos de valorização devem ser considerados apenas nas raras circunstâncias em que a adquirente pode demonstrar que o preço publicado à data da troca não é um indicador fiável do justo valor, e que as outras provas e métodos de valorização proporcionam uma mensuração mais fiável do justo valor do instrumento de capital próprio. O preço publicado à data da troca não é um indicador fiável apenas quando tiver sido afectado pela debilidade do mercado. Se o preço publicado à data da troca não for um indicador fiável ou se não existir um preço publicado para instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente, o justo valor desses instrumentos poderia, por exemplo, ser estimado por referência ao seu interesse proporcional no justo valor da adquirente ou por referência ao interesse proporcional no justo valor da adquirida obtida, o que for mais evidente. O justo valor à data da troca de activos monetários cedidos aos detentores de capital próprio da adquirida como alternativa aos instrumentos de capital próprio também pode constituir prova do justo valor total cedido pela adquirente em troca do controlo da adquirida. Em todo o caso, todos os aspectos da concentração, incluindo factores significativos que influenciem as negociações, devem ser considerados. Orientação adicional sobre a determinação do justo valor de instrumentos de capital próprio está definida na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.
28. O custo de uma concentração de actividades empresariais inclui passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida. Futuras perdas ou outros custos em que se espera incorrer como resultado de uma concentração não são passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida, pelo que não são incluídos no custo da concentração.
29. O custo de uma concentração de actividades empresariais inclui quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração, tais como honorários profissionais pagos a contabilistas, juristas, avaliadores e outros consultores para efectuar a concentração. Os custos administrativos gerais, incluindo os custos de manter um departamento de aquisições, e outros custos que não possam ser directamente atribuídos à concentração específica a ser contabilizada não são incluídos no custo da concentração: são reconhecidos como um gasto quando incorridos.
30. Os custos de arranjar e emitir passivos financeiros são parte integrante da transacção de emissão de passivos, mesmo quando os passivos são emitidos para efectuar uma concentração de actividades empresariais, em vez de custos directamente atribuíveis à concentração. Portanto, as entidades não devem incluir esses custos no custo de uma concentração de actividades empresariais. De acordo com a IAS 39, esses custos devem ser incluídos na mensuração inicial do passivo.
31. De forma semelhante, os custos de emitir instrumentos de capital próprio são parte integrante da transacção de emissão de passivos, mesmo quando os instrumentos de capital próprio são emitidos para efectuar uma concentração de actividades empresariais, em vez de custos directamente atribuíveis à concentração. Portanto, as entidades não devem incluir esses custos no custo de uma concentração de actividades empresariais. De acordo com a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*, esses custos reduzem os proventos da emissão de capital próprio.

Ajustamentos no custo de uma concentração de actividades empresariais dependentes de futuros acontecimentos

32. **Quando um acordo de concentração de actividades empresariais proporcionar um ajustamento no custo de uma concentração de actividades empresariais dependente de futuros acontecimentos, a adquirente deve incluir a quantia desse ajustamento no custo da concentração de actividades empresariais à data da aquisição se o ajustamento for provável e puder ser mensurado com fiabilidade.**
33. Um acordo de concentração de actividades empresariais poderá permitir ajustamentos no custo da concentração que estejam dependentes de um ou mais acontecimentos futuros. O ajustamento poderá, por exemplo, estar dependente da manutenção ou do alcance em futuros períodos de um nível de lucro especificado, ou da manutenção do preço de mercado dos instrumentos emitidos. É normalmente possível estimar a quantia desse ajustamento no momento da contabilização inicial da concentração sem que a fiabilidade da informação seja afectada, apesar de existir alguma incerteza. Se os futuros acontecimentos não ocorrerem ou se a estimativa tiver de ser revista, o custo da concentração de actividades empresariais deve ser ajustado em conformidade.

IFRS 3

34. Contudo, quando um acordo de concentração de actividades empresariais proporciona tal ajustamento, esse ajustamento não é incluído no custo da concentração no momento da contabilização inicial da concentração se não for provável ou não puder ser mensurado com fiabilidade. Se esse ajustamento posteriormente se tornar provável e puder ser mensurado com fiabilidade, a retribuição adicional deve ser tratada como um ajustamento no custo da concentração.
35. Em algumas circunstâncias, poderá ser exigido à adquirente que faça um pagamento posterior à vendedora como compensação por uma redução no valor dos activos cedidos, instrumentos de capital próprio emitidos ou passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida. É este o caso, por exemplo, quando a adquirente garante o preço de mercado dos instrumentos de capital próprio ou de dívida emitidos como parte do custo da concentração de actividades empresariais e lhe é exigido que emita outros instrumentos de capital próprio ou de dívida para repor o custo originalmente determinado. Nestes casos, nenhum aumento no custo da concentração de actividades empresariais é reconhecido. No caso dos instrumentos de capital próprio, o justo valor do pagamento adicional é compensado por uma redução igual no valor atribuído aos instrumentos inicialmente emitidos. No caso de instrumentos de dívida, o pagamento adicional é considerado como uma redução no prémio ou um aumento no desconto na emissão inicial.

Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos

36. **A adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais ao reconhecer os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores nessa data, com a excepção de activos não correntes (ou grupos de alienação) que sejam classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, os quais devem ser reconhecidos pelo justo valor menos os custos de vender. Qualquer diferença entre o custo da concentração de actividades empresariais e o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis assim reconhecidos deve ser contabilizada de acordo com os parágrafos 51-57.**
37. **A adquirente deve reconhecer separadamente os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida à data de aquisição apenas se satisfizerem os seguintes critérios nessa data:**
- (a) **no caso de um activo diferente de um activo intangível, é provável que qualquer benefício económico futuro associado flua para a adquirente, e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;**
 - (b) **no caso de um passivo diferente de um passivo contingente, é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação, e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;**
 - (c) **no caso de um activo intangível ou de um passivo contingente, se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.**
38. A demonstração dos resultados da adquirente deve incorporar os resultados da adquirida após a data de aquisição ao incluir os rendimentos e os gastos da adquirida com base no custo da concentração de actividades empresariais para a adquirente. Por exemplo, o gasto por depreciação incluído após a data de aquisição na demonstração dos resultados da adquirente que se relaciona com os activos depreciáveis da adquirida deve basear-se nos justos valores desses activos depreciáveis à data da aquisição, i.e. o seu custo para a adquirente.

39. A aplicação do método de compra começa à data de aquisição, que é a data em que a adquirente efectivamente obtém controlo da adquirida. Dado que o controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou actividade empresarial de forma a obter benefícios das suas actividades, não é necessário que uma transacção seja fechada ou concluída por lei para que a adquirente obtenha o controlo. Todos os factos e circunstâncias pertinentes que rodeiam uma concentração de actividades empresariais devem ser considerados ao avaliar o momento em que a adquirente obteve o controlo.
40. Dado que a adquirente reconhece os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores à data de aquisição, qualquer interesse minoritário na adquirida é expresso na proporção da minoria no justo valor líquido desses itens. Os parágrafos B16 e B17 do Apêndice B proporcionam orientação sobre a determinação dos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida para a finalidade de imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais.

Activos e passivos identificáveis da adquirida

41. De acordo com o parágrafo 36, a adquirente reconhece separadamente como parte da imputação do custo da concentração apenas os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que existiam à data da aquisição e que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37. Portanto:
- (a) a adquirente deve reconhecer os passivos por terminação ou redução das actividades da adquirida como parte da imputação do custo da concentração apenas quando a adquirida tiver, à data da aquisição, um passivo por reestruturação existente reconhecido de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*;
- e
- (b) a adquirente, quando imputar o custo da concentração, não deve reconhecer passivos por perdas futuras ou outros custos em que se espera incorrer como resultado da concentração de actividades empresariais.
42. Um pagamento que uma entidade esteja contratualmente obrigada a fazer, por exemplo, aos seus empregados ou fornecedores no caso de ser adquirida numa concentração de actividades empresariais é uma obrigação presente da entidade que é vista como um passivo contingente até que se torne provável que a concentração de actividades empresariais seja efectuada. A obrigação contratual é reconhecida como um passivo pela entidade de acordo com a IAS 37 quando a concentração de actividades empresariais se tornar provável e o passivo puder ser mensurado com fiabilidade. Portanto, quando a concentração de actividades empresariais for efectuada, esse passivo da adquirida é reconhecido pela adquirente como parte da imputação do custo da concentração.
43. Contudo, o plano de reestruturação de uma adquirida cuja execução esteja condicionada pela sua aquisição numa concentração de actividades empresariais não é, imediatamente antes da concentração de actividades empresariais, uma obrigação presente da adquirida. Nem é um passivo contingente da adquirida imediatamente antes da concentração porque não é uma obrigação possível resultante de um acontecimento passado cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da adquirida. Portanto, uma adquirente não deve reconhecer um passivo por esses planos de reestruturação como parte da imputação do custo da concentração.
44. Os activos e passivos identificáveis que sejam reconhecidos de acordo com o parágrafo 36 incluem todos os activos e passivos da adquirida que a adquirente compra ou assume, incluindo todos os seus activos financeiros e passivos financeiros. Podem também incluir activos e passivos que não tenham sido anteriormente reconhecidos nas demonstrações financeiras da adquirida, por exemplo, porque não se qualificavam para reconhecimento antes da aquisição. Por exemplo, um benefício fiscal resultante de perdas fiscais da adquirida que não tenha sido reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais qualifica-se para reconhecimento como activo identificável de acordo com o parágrafo 36 se for provável que a adquirente terá lucros tributáveis futuros aos quais possa ser aplicado esse benefício fiscal não reconhecido.

IFRS 3

Activos intangíveis da adquirida

45. De acordo com o parágrafo 37, a adquirente reconhece separadamente um activo intangível da adquirida à data da aquisição apenas se esse activo satisfizer a definição de activo intangível da IAS 38 *Activos Intangíveis* e se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Isto significa que a adquirente reconhece como um activo separadamente do goodwill um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de activo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. A IAS 38 proporciona orientação para determinar se o justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser mensurado com fiabilidade.
46. Um activo não monetário sem substância física deve ser identificável para corresponder à definição de activo intangível. De acordo com a IAS 38, um activo corresponde aos critérios de identificabilidade da definição de um activo intangível apenas se:
- (a) for separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado;
- ou
- (b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Passivos contingentes da adquirida

47. O parágrafo 37 especifica que a adquirente reconhece separadamente um passivo contingente da adquirida como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Se o seu justo valor não puder ser mensurado com fiabilidade:
- (a) há um efeito resultante da quantia reconhecida como goodwill ou contabilizada de acordo com o parágrafo 56;
- e
- (b) a adquirente deve divulgar a informação acerca do passivo contingente exigida pela IAS 37.
- O parágrafo B16(l) do Apêndice B proporciona orientação sobre a determinação do justo valor de um passivo contingente.
48. **Após o seu reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar os passivos contingentes que são reconhecidos separadamente de acordo com o parágrafo 36 pelo valor mais elevado entre:**
- (a) a quantia que seria reconhecida de acordo com a IAS 37,
- e
- (b) a quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a IAS 18 *Réditos*.
49. O requisito do parágrafo 48 não se aplica a contratos contabilizados de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*. Contudo, os compromissos de empréstimos excluídos do âmbito da IAS 39 que não sejam compromissos para fornecer empréstimos a taxas de juro abaixo do mercado são contabilizados como passivos contingentes da adquirida se, à data da aquisição, não for provável que o um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação ou se a quantia da obrigação não puder ser mensurada com suficiente fiabilidade. Tal compromisso de empréstimo é, de acordo com o parágrafo 37, reconhecido separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

50. Os passivos contingentes reconhecidos separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais são excluídos do âmbito da IAS 37. Contudo, a adquirente deve divulgar, relativamente a esses passivos contingentes, a informação exigida pela IAS 37 para cada classe de provisão.

Goodwill

51. **A adquirente deve, à data da aquisição:**

(a) **reconhecer o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais como um activo;**

e

(b) **inicialmente mensurar esse goodwill pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração de actividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecido de acordo com o parágrafo 36.**

52. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

53. Até ao ponto em que os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida não satisfaçam os critérios do parágrafo 37 para reconhecimento separado à data da aquisição, há um efeito resultante sobre a quantia reconhecida como goodwill (ou contabilizada de acordo com o parágrafo 56). Isto deve-se ao facto de o goodwill ser mensurado como custo residual da concentração de actividades empresariais após o reconhecimento dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida.

54. **Após o reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais pelo custo menos qualquer perda por imparidade acumulada.**

55. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais não deve ser amortizado. Em vez disso, a adquirente deve testá-lo quanto a imparidade anualmente, ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade, de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo

56. **Se o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos de acordo com o parágrafo 36 exceder o custo da concentração de actividades empresariais, a adquirente deve:**

(a) **reavaliar a identificação e a mensuração dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e a mensuração do custo da concentração;**

e

(b) **reconhecer imediatamente nos resultados qualquer excesso remanescente após a reavaliação.**

IFRS 3

57. Um ganho reconhecido de acordo com o parágrafo 56 deve compreender um ou mais dos seguintes componentes:
- (a) erros na mensuração do justo valor ou do custo da concentração ou dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida. Os possíveis custos futuros resultantes com respeito à adquirida que não tenham sido correctamente reflectidos no justo valor dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida constituem uma potencial causa desses erros.
 - (b) um requisito numa norma de contabilidade para mensurar os activos líquidos identificáveis adquiridos por uma quantia que não seja o justo valor, mas que seja tratada como se fosse justo valor para a finalidade de imputar o custo da concentração. Por exemplo, a orientação no Apêndice B sobre a determinação dos justos valores dos activos e passivos identificáveis da adquirida exige que a quantia atribuída a activos e passivos fiscais seja não descontada.
 - (c) uma compra a bom preço.

Concentração de actividades empresariais alcançada por fases

58. Uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando ocorrer por fases através de compras sucessivas de acções. Se assim for, cada transacção de troca deve ser tratada separadamente pela adquirente, usando a informação do custo da transacção e do justo valor à data de cada transacção de troca, para determinar a quantia de qualquer goodwill associado a essa transacção. Isto resulta numa comparação passo a passo do custo dos investimentos individuais com o interesse da adquirente nos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida a cada passo.
59. Quando uma concentração de actividades empresariais envolver mais de uma transacção de troca, os justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida podem ser diferentes à data de cada transacção de troca. Dado que:
- (a) os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida são nocionalmente reexpressos pelos seus justos valores à data de cada transacção de troca para determinar a quantia de qualquer goodwill associado a cada transacção;
- e
- (b) os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida devem então ser reconhecidos pela adquirente pelos seus justos valores à data de aquisição,

qualquer ajustamento nesses justos valores relativamente a interesses da adquirente anteriormente detidos é uma revalorização e deve ser contabilizado como tal. Contudo, dado que esta revalorização resulta do reconhecimento inicial pela adquirente dos activos, passivos e passivos contingentes da adquirida, isso não significa que a adquirente tenha optado por aplicar uma política contabilística de revalorização desses itens após o reconhecimento inicial de acordo com, por exemplo, a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

60. Antes de se qualificar como concentração de actividades empresariais, uma transacção pode qualificar-se como investimento numa associada e ser contabilizada de acordo com a IAS 28 *Investimentos em Associadas* usando o método da equivalência patrimonial. Se assim for, os justos valores dos activos líquidos identificáveis da investida à data de cada transacção de troca anterior terá sido previamente determinada ao aplicar o método da equivalência patrimonial ao investimento.

Contabilização inicial determinada provisoriamente

61. A contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais envolve a identificação e a determinação dos justos valores a atribuir aos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e o custo da concentração.

62. Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração for efectuada porque os justos valores a atribuir aos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida ou o custo da concentração apenas podem ser determinados provisoriamente, a adquirente deve contabilizar a concentração usando esses valores provisórios. A adquirente deve reconhecer quaisquer ajustamentos nesses valores provisórios como resultado da conclusão da contabilização inicial:
- (a) num período até doze meses após a data de aquisição;
 - e
 - (b) desde a data da aquisição. Portanto:
 - (i) a quantia escriturada de um activo, passivo e passivo contingente identificável que seja reconhecida ou ajustada como resultado da conclusão da contabilização inicial deve ser calculada como se o seu justo valor à data de aquisição tivesse sido reconhecido a partir dessa data.
 - (ii) o goodwill ou qualquer outro ganho reconhecido de acordo com o parágrafo 56 deve ser ajustado desde a data da aquisição por uma quantia igual ao ajustamento no justo valor à data de aquisição do activo, passivo e passivo contingente identificável a ser reconhecido ou ajustado.
 - (iii) a informação comparativa apresentada para os períodos anteriores à conclusão da contabilização inicial da concentração deve ser apresentada como se a contabilização inicial tivesse sido concluída na data de aquisição. Isto inclui qualquer depreciação, amortização ou outro efeito de lucro ou perda adicional reconhecido como resultado de concluir a contabilização inicial.

Ajustamentos após a conclusão da contabilização inicial

63. Excepto de acordo com o delineado nos parágrafos 33, 34 e 65, os ajustamentos na contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais depois de concluída a contabilização inicial devem ser reconhecidos apenas para corrigir um erro de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. Os ajustamentos na contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais depois de concluída essa contabilização não devem ser reconhecidos para o efeito de alterações nas estimativas. De acordo com a IAS 8, o efeito de uma alteração nas estimativas deve ser reconhecido no período corrente e nos períodos futuros.
64. A IAS 8 exige que uma entidade contabilize a correcção de um erro retrospectivamente, e apresente demonstrações financeiras como se o erro nunca tivesse ocorrido reexpressando a informação comparativa para o(s) período(s) anterior(es) ao período em que o erro ocorreu. Portanto, a quantia escriturada de um activo, passivo ou passivo contingente identificável da adquirida que seja reconhecida ou ajustada como resultado da correcção de um erro deve ser calculada como se o seu justo valor ou o justo valor ajustado à data de aquisição tivesse sido reconhecido a partir dessa data. O goodwill ou qualquer outro ganho reconhecido num período anterior de acordo com o parágrafo 56 deve ser ajustado retrospectivamente por uma quantia igual ao justo valor à data de aquisição (ou ao ajustamento no justo valor à data da aquisição) do activo, passivo e passivo contingente identificável a ser reconhecido (ou ajustado).

Reconhecimento de activos por impostos diferidos após a conclusão da contabilização inicial

65. Se o potencial benefício do reporte das perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios do parágrafo 37 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas posteriormente realizada, a adquirente deve reconhecer esse benefício como rendimento de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*. Além disso, uma adquirente deve:
- (a) reduzir a quantia escriturada de goodwill à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição;
 - e
 - (b) reconhecer a redução na quantia escriturada do goodwill como um gasto.

IFRS 3

Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso tal como descrito no parágrafo 56, nem deve aumentar a quantia de qualquer ganho anteriormente reconhecido de acordo com o parágrafo 56.

DIVULGAÇÃO

66. **Uma adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro das concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas:**

- (a) **durante o período.**
- (b) **após a data do balanço mas antes de as demonstrações financeiras receberem autorização de emissão.**

67. Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 66(a), a adquirente deve divulgar a seguinte informação para cada concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada durante o período:

- (a) os nomes e as descrições das entidades ou actividades empresariais concentradas.
- (b) a data da aquisição.
- (c) a percentagem de instrumentos de capital próprio com direito a voto adquiridos.
- (d) o custo da concentração e uma descrição dos componentes desse custo, incluindo quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração. Quando os instrumentos de capital próprio são emitidos ou passíveis de emissão como parte do custo, deve ser divulgado o seguinte:
 - (i) o número de instrumentos de capital próprio emitidos ou passíveis de emissão;
 - e
 - (ii) o justo valor desses instrumentos e a base para determinar esse justo valor. Se não existir um preço publicado para os instrumentos à data da troca, devem ser divulgados os pressupostos significativos usados para determinar o justo valor. Se existir um preço publicado à data da troca mas que não foi usado como base para determinar o custo da concentração, esse facto deve ser divulgado em conjunto com: as razões por que o preço publicado não foi usado; o método e os pressupostos significativos usados para atribuir um valor aos instrumentos de capital próprio; e a quantia agregada da diferença entre o valor atribuído aos instrumentos de capital próprio e o preço publicado dos mesmos.
- (e) detalhes de quaisquer unidades operacionais que a entidade tenha decidido alienar como resultado da concentração.
- (f) as quantias reconhecidas à data de aquisição para cada classe de activos, passivos e passivos contingentes da adquirida, e, a menos que a divulgação seja impraticável, as quantias escrituradas de cada uma dessas classes, determinadas de acordo com as IFRSs, imediatamente antes da concentração. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.
- (g) a quantia de qualquer excesso reconhecida nos resultados de acordo com o parágrafo 56, e a linha de item na demonstração dos resultados na qual o excesso é reconhecido.
- (h) uma descrição dos factores que contribuíram para um custo que resulta no reconhecimento do goodwill — uma descrição de cada activo intangível que não tenha sido reconhecido separadamente do goodwill e uma explicação sobre a razão pela qual não foi possível mensurar o justo valor do activo intangível com fiabilidade — ou uma descrição da natureza de qualquer excesso reconhecido nos resultados de acordo com o parágrafo 56.
- (i) a quantia dos resultados da adquirida desde a data da aquisição incluída nos resultados da adquirente do período, a não ser que a divulgação seja impraticável. Se essa divulgação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.

68. A informação que o parágrafo 67 exige que seja divulgada deve ser divulgada em conjunto no caso de concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período de relato que sejam individualmente imateriais.
69. Se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada durante o período foi determinada apenas provisoriamente tal como descrito no parágrafo 62, esse facto deve também ser divulgado em conjunto com uma explicação.
70. Para tornar efectivo o princípio do parágrafo 66(a), a adquirente deve divulgar a seguinte informação, a não ser que essa divulgação seja impraticável:
- (a) o rédito da entidade concentrada do período como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período tivesse sido o início desse período.
 - (b) os resultados da entidade concentrada do período como se a data de aquisição para todas as concentrações de actividades empresariais efectuadas durante o período tivesse sido o início do período.
- Se a divulgação desta informação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.
71. Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 66(b), a adquirente deve divulgar a informação exigida pelo parágrafo 67 para cada concentração de actividades empresariais efectuada após a data do balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, a não ser que essa divulgação seja impraticável. Se a divulgação de qualquer parte dessa informação for impraticável, esse facto deve ser divulgado, junto com uma explicação.
- 72. Uma adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros de ganhos, perdas, correcções de erros e outros ajustamentos reconhecidos no período corrente que se relacionam com concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas no período corrente ou em períodos anteriores.**
73. Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 72, a adquirente deve divulgar a seguinte informação:
- (a) a quantia e uma explicação sobre qualquer ganho ou perda reconhecido no período corrente que:
 - (i) se relacione com os activos identificáveis adquiridos ou os passivos ou passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período corrente ou num período anterior;
 - e
 - (ii) seja de tal dimensão, natureza ou incidência que a divulgação se torne relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade concentrada.
 - (b) se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais que tenha sido efectuada no período imediatamente anterior foi determinada apenas provisoriamente no final desse período, as quantias e explicações relativas aos ajustamentos nos valores provisórios reconhecidos durante o período corrente.
 - (c) a informação sobre correcções de erros que a IAS 8 exige que seja divulgada em relação a qualquer dos activos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida, ou alterações nos valores atribuídos a esses itens, que a adquirente reconhece durante o período corrente de acordo com os parágrafos 63 e 64.
- 74. Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das suas demonstrações financeiras avaliar as alterações na quantia escriturada de goodwill durante o período.**
75. Para tornar eficaz o princípio do parágrafo 74, a entidade deve divulgar uma reconciliação da quantia escriturada de goodwill no início e no final do período, mostrando separadamente:
- (a) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no início do período;

IFRS 3

- (b) o goodwill adicional reconhecido durante o período, com a exceção do goodwill incluído num grupo de alienação que, no momento da aquisição, satisfaz os critérios para ser classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5;
 - (c) os ajustamentos resultantes do reconhecimento posterior de activos por impostos diferidos durante o período de acordo com o parágrafo 65;
 - (d) o goodwill incluído num grupo de alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e o goodwill desreconhecido durante o período sem ter sido anteriormente incluído num grupo de alienação classificado como detido para venda;
 - (e) as perdas por imparidade reconhecidas durante o período de acordo com a IAS 36;
 - (f) as diferenças cambiais líquidas resultantes durante o período de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*;
 - (g) quaisquer outras alterações na quantia escriturada durante o período;
- e
- (h) a quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no final do período.
76. A entidade divulga informação acerca da quantia recuperável e da imparidade do goodwill de acordo com a IAS 36, além da informação que o parágrafo 75(e) exige que seja divulgada.
77. Se, em qualquer situação, a informação que esta IFRS exige que seja divulgada não satisfizer os objectivos definidos nos parágrafos 66, 72 e 74, a entidade deve divulgar essa informação adicional conforme necessário para satisfazer esses objectivos.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA

78. Com a exceção do indicado no parágrafo 85, esta IFRS deve aplicar-se à contabilização de concentrações de actividades empresariais cuja *data de acordo* seja em ou após 31 de Março de 2004. Esta IFRS também deve aplicar-se à contabilização de:
- (a) goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004;
- ou
- (b) qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo de uma concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004.

Goodwill anteriormente reconhecido

79. Uma entidade deve aplicar esta IFRS prospectivamente, desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, ao goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja anterior a 31 de Março de 2004, e ao goodwill resultante de um interesse numa entidade conjuntamente controlada obtido antes de 31 de Março de 2004 e contabilizado pela aplicação da consolidação proporcional. Portanto, uma entidade deve:
- (a) desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, descontinuar a amortização desse goodwill;

- (b) no princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, eliminar a quantia escriturada da respectiva amortização acumulada com um decréscimo correspondente no goodwill;

e

- (c) desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, testar a imparidade do goodwill de acordo com a IAS 36 (revista em 2004).

80. Se uma entidade reconheceu anteriormente o goodwill como dedução do capital próprio, ela não deve reconhecer esse goodwill nos resultados quando alienar toda ou parte da actividade empresarial relacionada com esse goodwill ou quando uma unidade geradora de caixa relacionada com o goodwill ficar com imparidade.

Goodwill negativo anteriormente reconhecido

81. A quantia escriturada de goodwill negativo, no princípio do primeiro período com início em ou após 31 de Março de 2004, que tenha resultado de ou

- (a) uma concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja anterior a 31 de Março de 2004

ou

- (b) um interesse numa entidade conjuntamente controlada obtido antes de 31 de Março de 2004 e contabilizado pela aplicação da consolidação proporcional

deve ser desreconhecida no início desse período, com correspondente ajustamento no balanço de abertura dos resultados retidos.

Activos intangíveis anteriormente reconhecidos

82. A quantia escriturada de um item classificado como activo intangível que ou

- (a) foi adquirido numa concentração de actividades empresariais cuja data de acordo seja anterior a 31 de Março de 2004

ou

- (b) resulta de um interesse numa entidade conjuntamente controlada obtido antes de 31 de Março de 2004 e contabilizado pela aplicação da consolidação proporcional

deve ser reclassificada como goodwill no princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, se esse activo intangível nessa data não satisfizer o critério de identificabilidade da IAS 38 (revista em 2004).

Investimentos contabilizados no capital próprio

83. Relativamente aos investimentos contabilizados através da aplicação do método da equivalência patrimonial e adquiridos em ou após 31 de Março de 2004, uma entidade deve aplicar esta IFRS na contabilização de:

- (a) qualquer goodwill adquirido incluído na quantia escriturada desse investimento. Portanto, a amortização desse goodwill nocional não deve ser incluída na determinação da parte dessa entidade nos resultados da investida.

- (b) qualquer excesso incluído na quantia escriturada do investimento do interesse da entidade no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da investida acima do custo do investimento. Portanto, uma entidade deve incluir esse excesso como rendimento na determinação da parte da entidade nos resultados da investida do período em que o investimento foi adquirido.

IFRS 3

84. Relativamente a investimentos contabilizados através da aplicação do método da equivalência patrimonial e adquiridos antes de 31 de Março de 2004:
- (a) uma entidade deve aplicar esta IFRS numa base prospectiva, desde o princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, a qualquer goodwill adquirido incluído na quantia escriturada desse investimento. Portanto, uma entidade deve, a partir dessa data, descontinuar a inclusão da amortização desse goodwill na determinação da parte da entidade nos resultados da investida.
 - (b) uma entidade deve desreconhecer qualquer goodwill negativo incluído na quantia escriturada desse investimento no princípio do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004, com um ajustamento correspondente no balanço de abertura dos resultados retidos.

Aplicação retrospectiva limitada

85. Uma entidade pode aplicar os requisitos desta IFRS ao goodwill existente em ou adquirido após, e a concentrações de actividades empresariais ocorridas a partir de, qualquer data antes das datas de eficácia delineadas nos parágrafos 78-84, desde que:
- (a) as valorizações e outras informações necessárias para aplicar a IFRS a concentrações de actividades empresariais passadas tenham sido obtidas no momento em que essas concentrações foram inicialmente contabilizadas;
- e
- (b) a entidade também aplique a IAS 36 (revista em 2004) e a IAS 38 (revista em 2004) prospectivamente a partir da mesma data, e as valorizações e outras informações necessárias para aplicar essas Normas a partir dessa data tenham sido anteriormente obtidas pela entidade de forma a que não seja necessário determinar estimativas que teriam de ter sido feitas numa data anterior.

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

86. Esta IFRS substitui a IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* (tal como emitida em 1998).
87. Esta IFRS substitui as seguintes Interpretações:
- (a) SIC-9 *Concentrações de Actividades Empresariais — Classificação quer como Aquisições quer como Unificações de Interesses*;
 - (b) SIC-22 *Concentrações de Actividades Empresariais – Ajustamento Subsequente dos Justos Valores e do Goodwill Inicialmente Relatado*;
- e
- (c) SIC-28 *Concentrações de Actividades Empresariais – «Data de Troca» e Justo Valor de Instrumentos de Capital Próprio*.

APÊNDICE A

IFRS 3

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

data de aquisição	A data em que a adquirente obtém efectivamente o controlo sobre a adquirida.
data de acordo	A data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é conseguido e, no caso de entidades publicamente cotadas, anunciado ao público. No caso de um <i>takeover</i> hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitou a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo sobre a adquirida.
Actividade empresarial	<p>Um conjunto integrado de actividades conduzidas e de activos geridos com a finalidade de proporcionar:</p> <p>(a) um retorno aos investidores;</p> <p>ou</p> <p>(b) custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente a segurados ou participantes.</p> <p>Uma actividade empresarial geralmente consiste em <i>inputs</i>, processos aplicados a esses <i>inputs</i> e produções resultantes, que são, ou serão, usadas para gerar réditos. Se existir goodwill num conjunto transferido de actividades e activos, deve presumir-se que o conjunto transferido é uma actividade empresarial.</p>
concentração de actividades empresariais	A junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata .
concentração de actividades empresariais envolvendo entidades ou actividades empresariais sob controlo comum	Uma concentração de actividades empresariais em que todas as entidades ou actividades empresariais concentradas são em última análise controladas pela mesma parte ou partes antes e após a concentração, sendo que o controlo não é transitório.
passivo contingente	<p>Passivo contingente tem o significado que lhe é dado na IAS 37 <i>Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes</i>, i.e.:</p> <p>(a) uma possível obrigação que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade;</p> <p>ou</p> <p>(b) uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:</p> <p>(i) não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação;</p> <p>ou</p> <p>(ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.</p>
controlo	O poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou actividade empresarial de forma a obter benefícios das suas actividades.

IFRS 3

data de troca	Quando uma concentração de actividades empresariais é alcançada através de uma única transacção de troca, a data de troca é a data de aquisição . Quando uma concentração de actividades empresariais envolve mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando é alcançada por fases através de sucessivas compras de acções, a data de troca é a data em que cada investimento individual é reconhecido nas demonstrações financeiras da adquirente.
justo valor	Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes.
goodwill	Benefícios económicos futuros resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.
activo intangível	Activo intangível tem o significado que lhe é dado na IAS 38 <i>Activos Intangíveis</i> , i.e. um activo não monetário identificável sem substância física.
empreendimento conjunto	Empreendimento conjunto tem o significado que lhe é dado na IAS 31 <i>Interesses em Empreendimentos Conjuntos</i> , i.e. um acordo contratual pelo qual duas ou mais partes empreendem uma actividade económica que está sujeita a controlo conjunto.
interesse minoritário	A parte dos resultados e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de subsidiárias , pela empresa-mãe.
entidade mútua	Uma entidade que não seja uma entidade detida pelo investidor, tal como uma companhia de seguros mútuos ou uma entidade cooperativa mútua, que proporciona custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente aos seus segurados ou participantes.
empresa-mãe	Uma entidade que tem uma ou mais subsidiárias .
provável	Que pode ocorrer.
entidade que relata	Uma entidade para a qual existem utentes que dependem das demonstrações financeiras de âmbito geral da entidade para terem informação que lhes será útil na tomada de decisões acerca da imputação de recursos. Uma entidade que relata pode ser uma única entidade ou um grupo compreendendo uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias .
subsidiária	Uma entidade, incluindo uma entidade não constituída, tal como uma parceria, que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

APÊNDICE B

IFRS 3

Suplemento de aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

Aquisições inversas

- B1 Tal como indicado no parágrafo 21, em algumas concentrações de actividades empresariais, geralmente referidas como aquisições inversas, a adquirente é a entidade cujos interesses de capital próprio foram adquiridos e a entidade emitente é a adquirida. Pode ser este o caso quando, por exemplo, uma entidade privada consegue ser «adquirida» por uma entidade pública mais pequena como forma de obter uma cotação na bolsa de valores. Embora legalmente a entidade pública emitente seja vista como a empresa-mãe e a entidade privada seja considerada a subsidiária, a subsidiária legal é a adquirente se tiver o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da empresa-mãe legal por forma a obter benefícios das suas actividades.
- B2 Uma entidade deve aplicar a orientação contida nos parágrafos B3-B15 quando contabilizar uma aquisição inversa.
- B3 A contabilização de aquisições inversas determina a imputação do custo da concentração de actividades empresariais à data da aquisição e não se aplica a transacções após a concentração.

Custo da concentração de actividades empresariais

- B4 Quando instrumentos de capital próprio são emitidos como parte do custo da concentração de actividades empresariais, o parágrafo 24 exige que o custo da concentração inclua o justo valor desses instrumentos de capital próprio à data da troca. O parágrafo 27 faz notar que, na falta de um preço publicado fiável, o justo valor dos instrumentos de capital próprio pode ser estimado por referência ao justo valor da adquirente ou ao justo valor da adquirida, o que for mais evidente.
- B5 Numa aquisição inversa, o custo da concentração de actividades empresariais é considerado como tendo sido incorrido pela subsidiária legal (i.e. a adquirente para finalidades contabilísticas) na forma de instrumentos de capital próprio emitidos pelos proprietários da empresa-mãe legal (i.e. a adquirida para finalidades contabilísticas). Se o preço publicado dos instrumentos de capital próprio da subsidiária legal for usado para determinar o custo da concentração, deve ser feito um cálculo para determinar o número de instrumentos de capital próprio que a subsidiária legal teria de ter emitido para proporcionar a mesma percentagem de interesse de propriedade da entidade concentrada aos proprietários da empresa-mãe legal que aquela que têm na entidade concentrada como resultado da aquisição inversa. O justo valor do número de instrumentos de capital próprio assim calculado deve ser usado como o custo da concentração.
- B6 Se o justo valor dos instrumentos de capital próprio da subsidiária legal não for de outra forma claramente evidente, o justo valor total de todos os instrumentos de capital próprio da empresa-mãe legal emitidos antes da concentração de actividades empresariais deve ser usado como base para determinar o custo da concentração.

Preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas

- B7 As demonstrações financeiras consolidadas preparadas na sequência de uma aquisição inversa devem ser emitidas sob o nome da empresa-mãe legal, mas descritas nas notas como continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal (i.e. a adquirente para finalidades contabilísticas). Dado que essas demonstrações financeiras consolidadas representam uma continuação das demonstrações financeiras da subsidiária legal:
- (a) os activos e passivos da subsidiária legal devem ser reconhecidos e mensurados nessas demonstrações financeiras consolidadas pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração.

IFRS 3

- (b) os resultados retidos e outros saldos de capital próprio reconhecidos nessas demonstrações financeiras consolidadas devem ser os resultados retidos e outros saldos de capital próprio da subsidiária legal imediatamente antes da concentração de actividades empresariais.
- (c) a quantia reconhecida como instrumentos de capital próprio emitidos nessas demonstrações financeiras consolidadas deve ser determinada ao adicionar, ao capital próprio emitido da subsidiária legal imediatamente antes da concentração de actividades empresariais, o custo da concentração determinado tal como descrito nos parágrafos B4-B6. Contudo, a estrutura de capital próprio que aparece nessas demonstrações financeiras consolidadas (i.e. o número e o tipo de instrumentos de capital próprio emitidos) deve reflectir a estrutura de capital próprio da empresa-mãe legal, incluindo os instrumentos de capital próprio emitidos pela empresa-mãe legal para efectuar a concentração.
- (d) a informação comparativa apresentada nessas demonstrações financeiras consolidadas deve ser a da subsidiária legal.
- B8 A contabilização da aquisição inversa aplica-se apenas nas demonstrações financeiras consolidadas. Portanto, nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe legal, se as houver, o investimento na subsidiária legal é contabilizado de acordo com os requisitos da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* relativos à contabilização de investimentos nas demonstrações financeiras separadas de um investidor.
- B9 As demonstrações financeiras consolidadas preparadas na sequência de uma aquisição inversa devem reflectir os justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes da empresa-mãe legal (i.e. a adquirida para finalidades contabilísticas). Portanto, o custo da concentração de actividades empresariais deve ser imputado ao mensurar os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da empresa-mãe legal que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores à data de aquisição. Qualquer excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido desses itens deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 51-55. Qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido desses itens acima do custo da concentração deve ser contabilizado de acordo com o parágrafo 56.

Interesses minoritários

- B10 Em algumas aquisições inversas, alguns dos proprietários da subsidiária legal não trocam os seus instrumentos de capital próprio por instrumentos de capital próprio da empresa-mãe legal. Embora a entidade na qual esses proprietários detêm instrumentos de capital próprio (a subsidiária legal) tenha adquirido outra entidade (a empresa-mãe legal), esses proprietários devem ser tratados como um interesse minoritário nas demonstrações financeiras consolidadas preparadas após a aquisição inversa. Isto deve-se ao facto de os proprietários da subsidiária legal que não trocam os seus instrumentos de capital próprio por instrumentos de capital próprio da empresa-mãe legal terem um interesse apenas nos resultados e activos líquidos da subsidiária legal, e não nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada. Inversamente, todos os proprietários da empresa-mãe legal, não obstante o facto de a empresa-mãe legal ser considerada a adquirida, têm um interesse nos resultados e activos líquidos da entidade concentrada.
- B11 Dado que os activos e passivos da subsidiária legal são reconhecidos e mensurados nas demonstrações financeiras consolidadas pelas suas quantias escrituradas anteriores à concentração, o interesse minoritário deve reflectir o interesse proporcional dos accionistas minoritários nas quantias escrituradas anteriores à concentração relativas aos activos líquidos da subsidiária legal.

Resultados por acção

- B12 Tal como indicado no parágrafo B7(c), a estrutura de capital próprio que aparece nas demonstrações financeiras preparadas na sequência de uma aquisição inversa reflecte a estrutura de capital próprio da empresa-mãe legal, incluindo os instrumentos de capital próprio emitidos pela empresa-mãe legal para efectuar a concentração de actividades empresariais.

- B13 Para a finalidade de calcular o número médio ponderado de acções ordinárias em circulação (o denominador) durante o período em que a aquisição inversa ocorre:
- (a) o número de acções ordinárias em circulação desde o início desse período até à data de aquisição deve ser considerado o número de acções ordinárias emitidas pela empresa-mãe legal para os proprietários da subsidiária legal;
 - e
 - (b) o número de acções ordinárias em circulação desde a data de aquisição até ao final desse período será o número real de acções ordinárias da empresa-mãe legal em circulação durante esse período.
- B14 Os resultados por acção básicos divulgados para cada período comparativo antes da data de aquisição apresentados nas demonstrações financeiras consolidadas na sequência de uma aquisição inversa devem ser calculados dividindo os resultados da subsidiária legal atribuíveis aos accionistas ordinários em cada um desses períodos pelo número de acções ordinárias emitidas pela empresa-mãe legal para os proprietários da subsidiária legal na aquisição inversa.
- B15 Os cálculos delineados nos parágrafos B13 e B14 assumem que não houve alterações no número de acções ordinárias emitidas da subsidiária legal durante os períodos comparativos e durante o período desde o início da aquisição inversa até à data de aquisição. O cálculo dos resultados por acção deve ser apropriadamente ajustado para ter em conta o efeito de uma alteração no número de acções ordinárias emitidas da subsidiária legal durante esses períodos.

Imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais

- B16 Esta IFRS exige que uma adquirente reconheça os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento relevantes pelos seus justos valores à data da aquisição. Para a finalidade de imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais, a adquirente deve tratar as seguintes medidas como justos valores:
- (a) relativamente a instrumentos financeiros negociados num mercado activo, a adquirente deve usar os valores de mercado correntes.
 - (b) relativamente a instrumentos financeiros não negociados num mercado activo, a adquirente deve usar valores estimados que tomem em consideração características como os rácios preço-resultados, os rendimentos de dividendos e as taxas de crescimento esperadas de instrumentos comparáveis de entidades com características semelhantes.
 - (c) relativamente a contas a receber, contratos com benefícios e outros activos identificáveis, a adquirente deve usar os valores presentes das quantias a receber, determinados às taxas de juro correntes apropriadas, menos os abatimentos por incobrabilidade e custos de cobrança, se necessário. Contudo, o desconto não é exigido para contas a receber de curto prazo, contratos com benefícios e outros activos identificáveis quando a diferença entre as quantias nominal e descontada não é material.
 - (d) relativamente a inventários de:
 - (i) bens acabados e mercadorias, a adquirente deve usar os preços de venda menos a soma de (1) os custos de alienação e (2) uma razoável dedução ao lucro pelo esforço de venda da adquirente com base no lucro de bens acabados e mercadorias semelhantes;
 - (ii) trabalho em curso, a adquirente deve usar os preços de venda de bens acabados menos a soma de (1) os custos de conclusão, (2) os custos de alienação e (3) uma razoável dedução ao lucro pelo esforço de conclusão e venda com base no lucro de bens acabados semelhantes;
 - e
 - (iii) matérias-primas, a adquirente deve usar os custos correntes de substituição.

IFRS 3

- (e) relativamente a terrenos e edifícios, a adquirente deve usar os preços de mercado.
- (f) relativamente a activos fixos tangíveis, a adquirente deve usar os preços de mercado, normalmente determinados por avaliação. Se não houver provas do justo valor com base no mercado devido à natureza especializada do item de activo fixo tangível e se o item for raramente vendido, excepto como parte de um negócio em continuação, uma adquirente pode precisar de estimar o justo valor usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de reposição depreciado.
- (g) relativamente a activos intangíveis, a adquirente deve determinar o justo valor:
 - (i) por referência a um mercado activo, tal como definido na IAS 38 *Activos Intangíveis*;
ou
 - (ii) se não existir qualquer mercado activo, numa base que reflecta as quantias que a adquirente teria pago pelos activos em transacções entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, com base na melhor informação disponível (ver a IAS 38 para orientação adicional sobre a determinação dos justos valores de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais).
- (h) relativamente a activos ou passivos líquidos de benefícios de empregados para planos de benefícios definidos, a adquirente deve usar o valor presente da obrigação de benefício definida menos o justo valor de qualquer activo dos planos. Contudo, um activo é reconhecido apenas até ao ponto em que seja provável que esteja disponível para a adquirente na forma de reembolsos do plano ou de uma redução em contribuições futuras.
- (i) relativamente a activos e passivos fiscais, a adquirente deve usar a quantia do benefício fiscal resultante de perdas fiscais ou dos impostos a pagar sobre os resultados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*, avaliada da perspectiva da entidade concentrada. O activo ou passivo fiscal é determinado depois de calculado o efeito fiscal de reexpressar os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis pelos seus justos valores, não sendo descontado.
- (j) relativamente a contas e livranças a pagar, dívidas de longo prazo, passivos, acréscimos e outras reivindicações a pagar, a adquirente deve usar os valores presentes das quantias a desembolsar na liquidação dos passivos determinados às taxas de juro correntes apropriadas. Contudo, o desconto não é exigido para passivos de curto prazo quando a diferença entre as quantias nominal e descontada não é material.
- (k) relativamente a contratos onerosos e outros passivos identificáveis da adquirida, a adquirente deve usar os valores presentes das quantias a desembolsar ao liquidar as obrigações determinadas às taxas de juro correntes apropriadas.
- (l) relativamente a passivos contingentes da adquirida, a adquirente deve usar as quantias que um terceiro iria cobrar para assumir esses passivos contingentes. Uma tal quantia deve reflectir todas as expectativas acerca de possíveis fluxos de caixa e não o fluxo de caixa mais provável ou o fluxo de caixa máximo ou mínimo esperado.

B17 Algumas das orientações acima indicadas exigem a estimativa de justos valores usando técnicas de valor presente. Se a orientação relativa a um determinado item não referir o uso de técnicas de valor presente, essas técnicas podem ser usadas para estimar o justo valor desse item.

APÊNDICE C

IFRS 3

Emendas a outras IFRSs

As emendas contidas neste apêndice devem ser aplicadas à contabilização de concentrações de actividades empresariais cuja data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004, e à contabilização de qualquer goodwill e activos intangíveis adquiridos nessas concentrações de actividades empresariais. Em todos os outros aspectos, estas emendas devem ser aplicadas a períodos anuais com início em ou após 31 de Março de 2004.

Contudo, se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 85, por aplicar a IFRS 3 a partir de qualquer data anterior às datas de eficácia delineadas nos parágrafos 78-84, ela deve também aplicar estas emendas prospectivamente a partir da mesma data.

- C1 Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em 31 de Março de 2004, as referências à versão corrente da IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* são emendadas para IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*.
- C2 Na IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, o parágrafo B1 passa a ter a seguinte redacção:
- B1 Um adoptante pela primeira vez pode optar por não aplicar a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* retrospectivamente a concentrações de actividades empresariais passadas (concentrações de actividades empresariais que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs). Contudo, se um adoptante pela primeira vez reexpressar qualquer concentração de actividades empresariais para cumprir a IFRS 3, ele deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais posteriores e deve também aplicar a IAS 36 *Imparidade de Activos* (tal como revista em 2004) e a IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004) a partir da mesma data. Por exemplo, se um adoptante pela primeira vez optar por reexpressar uma concentração de actividades empresariais que tenha ocorrido em 30 de Junho de 2002, ele deve reexpressar todas as concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido entre 30 de Junho de 2002 e a data da transição para as IFRSs, e deve também aplicar a IAS 36 (tal como revista em 2004) e a IAS 38 (tal como revista em 2004) a partir de 30 de Junho de 2002.
- C3 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]
- C4 A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* é emendada da seguinte forma.

Introdução

No parágrafo 1, a primeira alínea (c) passa a ter a seguinte redacção:

- (c) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado aos activos identificáveis adquiridos e aos passivos assumidos por referência aos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais.

Os parágrafos 6 e 9 passam a ter a seguinte redacção:

6. A IAS 12 original não se referia explicitamente aos ajustamentos no justo valor feitos numa concentração de actividades empresariais. Esses ajustamentos dão origem a diferenças temporárias e a IAS 12 (revista) exige que uma entidade reconheça o passivo por impostos diferidos resultante ou (sujeito ao critérios de probabilidade para reconhecimento) o activo por impostos diferidos com um efeito correspondente na determinação da quantia de goodwill ou de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. Contudo, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do goodwill.

IFRS 3

9. A IAS 12 original não afirmava explicitamente se os activos e passivos por impostos diferidos podiam ser descontados. A IAS 12 (revista) proíbe o desconto de activos e passivos por impostos diferidos. O parágrafo B16(i) da IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* proíbe o desconto de activos por impostos diferidos adquiridos e de passivos por impostos diferidos assumidos numa concentração de actividades empresariais.

Norma

No Objectivo, o terceiro parágrafo passa a ter a seguinte redacção:

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais das transacções e outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos. Assim, relativamente a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no capital próprio. Do mesmo modo, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia de goodwill resultante dessa concentração de actividades empresariais ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

Os parágrafos 15, 18, 19 e 21 passam a ter a seguinte redacção:

15. ***Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:***

(a) o reconhecimento inicial do goodwill;

ou

...

18. Diferenças temporárias também resultam quando:

(a) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 19);

(b) os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20);

(c) o goodwill resulta numa concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 21 e 32);

...

19. O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectadas pela concentração de actividades empresariais ou são afectadas de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do activo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66).

21. O goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais é mensurado como o excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida. Muitas autoridades fiscais não permitem reduções na quantia escriturada do goodwill como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Além disso, nessas jurisdições, o custo do goodwill é muitas vezes não dedutível quando uma subsidiária aliena a sua actividade empresarial subjacente. Nessas jurisdições, o goodwill tem uma base fiscal de zero. Qualquer diferença entre a quantia escriturada de goodwill e a sua base fiscal de zero é uma diferença temporária tributável. Contudo, esta Norma não permite o reconhecimento do passivo por impostos diferidos resultante porque o goodwill é mensurado como residual e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos iria aumentar a quantia escriturada de goodwill.

São adicionados os parágrafos 21A e 21B:

- 21A. As reduções posteriores num passivo por impostos diferidos que não seja reconhecido por resultar do reconhecimento inicial do goodwill também são consideradas como resultando do reconhecimento inicial do goodwill, não sendo portanto reconhecidas segundo o parágrafo 15(a). Por exemplo, se o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100, mas uma base fiscal de zero, o parágrafo 15(a) proíbe a entidade de reconhecer o passivo por impostos diferidos resultante. Se a entidade reconhecer posteriormente uma perda por imparidade de 20 para esse goodwill, a quantia da diferença temporária tributável relacionada com o goodwill é reduzida de 100 para 80, com o decréscimo resultante no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido. Esse decréscimo no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido também é visto como estando relacionado com o reconhecimento inicial do goodwill, estando por isso proibido de ser reconhecido segundo o parágrafo 15(a).
- 21B. Os passivos por impostos diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas com o goodwill são, porém, reconhecidos até ao ponto em que não resultem do reconhecimento inicial do goodwill. Por exemplo, se o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100 que é dedutível em termos fiscais à taxa anual de 20 % com início no ano de aquisição, a base fiscal do goodwill é 100 no reconhecimento inicial e 80 no final do ano de aquisição. Se a quantia escriturada de goodwill no final do ano de aquisição se mantiver inalterada em 100, uma diferença temporária tributável de 20 resulta no final do ano. Dado que essa diferença temporária tributável não se relaciona com o reconhecimento inicial do goodwill, é reconhecido o passivo por impostos diferidos resultante.

Os parágrafos 22(a), 24 e 26(c) passam a ter a seguinte redacção:

22. ...

- (a) numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isso afecta a quantia do goodwill ou a quantia de qualquer excesso acima do custo da concentração do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida (ver parágrafo 19);

...

24. ***Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o activo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:***

- (a) ***não seja uma concentração de actividades empresariais;***

e

- (b) ***no momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).***

...

IFRS 3

26. ...

- (c) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Quando um passivo assumido for reconhecido à data da aquisição, mas os custos relacionados não forem deduzidos ao determinar os lucros tributáveis até um período posterior, resulta uma diferença temporária dedutível que origina um activo por impostos diferidos. Um activo por impostos diferidos também resulta quando o justo valor de um activo identificável adquirido for inferior à sua base fiscal. Em ambos os casos, o activo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66);

e

...

O parágrafo 32 e o título que o precede são eliminados.

Os parágrafos 58(b) e 66-68 e o exemplo a seguir ao parágrafo 68 passam a ter a seguinte redacção e o parágrafo 68C é adicionado:

58. ...

(b) uma concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 66 a 68).

66. Tal como explicado nos parágrafos 19 e 26(c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos resultante (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos como activos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o goodwill ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. Contudo, de acordo com o parágrafo 15(a), uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do goodwill.

67. Como resultado de uma concentração de actividades empresariais, uma adquirente pode considerar a probabilidade de recuperar o seu próprio activo por impostos diferidos que não tenha sido reconhecido antes da concentração de actividades empresariais. Por exemplo, a adquirente pode ser capaz de usar o benefício das suas perdas fiscais não usadas face ao futuro lucro tributável da adquirida. Nesses casos, a adquirente reconhece um activo por impostos diferidos, mas não o inclui como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais, e portanto não o tem em consideração ao determinar o goodwill ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

68. Se o potencial benefício de transportar as perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios da IFRS 3 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas posteriormente realizada, a adquirente deve reconhecer o rendimento por impostos diferidos resultante nos resultados. Além disso, uma adquirente deve:

- (a) reduzir a quantia escriturada de goodwill à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição;

e

- (b) reconhecer a redução na quantia escriturada do goodwill como um gasto.

Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração, nem deve aumentar a quantia anteriormente reconhecida para um tal excesso.

Exemplo

Uma entidade adquiriu uma subsidiária que tinha diferenças temporárias dedutíveis de 300. A taxa fiscal na altura da aquisição era de 30 %. O activo por impostos diferidos resultante de 90 não foi reconhecido como um activo identificável ao determinar o goodwill de 500 que resultou da concentração de actividades empresariais. Dois anos após a concentração, a entidade avaliou que o futuro lucro tributável seria suficiente para recuperar o benefício de todas as diferenças temporárias dedutíveis.

A entidade reconhece um activo por impostos diferidos de 90 e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 90. A entidade também reduz a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhece um gasto por essa quantia nos resultados. Consequentemente, o custo do goodwill é reduzido para 410, sendo esta a quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos de 90 tivesse sido reconhecido como um activo identificável à data da aquisição.

Se a taxa fiscal tivesse subido para 40 %, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 120 (300 a 40 %) e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 120. Se a taxa fiscal tivesse baixado para 20 %, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 60 (300 a 20 %) e um rendimento por impostos diferidos de 60. Em ambos os casos, a entidade teria também reduzido a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhecido um gasto por essa quantia nos resultados.

68C. Tal como foi indicado no parágrafo 68A, a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada, mensurada de acordo com o parágrafo 68B) pode diferir do respectivo gasto cumulativo com remunerações. O parágrafo 58 da Norma exige que os impostos correntes e diferidos sejam reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos resultados do período, excepto até ao ponto em que esse imposto resulte de (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo período ou noutro período, directamente no capital próprio, ou (b) uma concentração de actividades empresariais. Se a quantia da dedução fiscal (ou a dedução fiscal futura estimada) exceder a quantia do respectivo gasto cumulativo com remunerações, isso indica que a dedução fiscal diz respeito não apenas ao gasto com remunerações mas também a um item de capital próprio. Nesta situação, o excesso do imposto corrente ou diferido associado deve ser reconhecido directamente no capital próprio.

C5 A IAS 14 *Relato por Segmentos* é emendada da seguinte forma.

Na página de título, o segundo parágrafo após o título da IAS 14 passa a ter a seguinte redacção:

Os parágrafos 129 e 130 da IAS 36 *Imparidade de Activos* definem requisitos de divulgação para o relato de perdas por imparidade por segmento.

Norma

Os parágrafos 19 e 21 passam a ter a seguinte redacção:

19. Exemplos de activos de segmento incluem activos correntes que são usados nas actividades operacionais do segmento, activos fixos tangíveis, activos que são o objecto de locações financeiras (IAS 17 *Locações*), e activos intangíveis. Se um determinado item de depreciação ou amortização for incluído num gasto do segmento, o activo relacionado também é incluído nos activos do segmento. Os activos do segmento não incluem activos usados para finalidades gerais da entidade ou da sede. Os activos do segmento incluem activos operacionais partilhados por dois ou mais segmentos se existir uma base razoável para imputação. Os activos do segmento incluem goodwill que seja directamente atribuível a um segmento ou que possa ser imputado a um segmento numa base razoável, e o gasto do segmento inclui qualquer perda por imparidade reconhecida relativa a goodwill.

21. As mensurações de activos e passivos do segmento incluem ajustamentos nas anteriores quantias escrituradas dos activos do segmento e passivos do segmento identificáveis de uma entidade adquirida numa concentração de actividades empresariais, mesmo que esses ajustamentos sejam feitos apenas com a finalidade de preparar demonstrações financeiras consolidadas e não sejam reconhecidos nem nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe nem nas da subsidiária. Da mesma forma, se um activo fixo tangível tiver sido revalorizado após uma aquisição em conformidade com o modelo de revalorização da IAS 16, então as mensurações dos activos do segmento reflectem essas revalorizações.

IFRS 3

- C6 Na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003), o parágrafo 64 é eliminado.
- C7 A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* é emendada da seguinte forma.

Norma

O parágrafo 108 passa a ter a seguinte redacção:

108. Numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece activos e passivos resultantes de benefícios pós-emprego pelo valor presente da obrigação menos o justo valor de quaisquer activos de plano (ver IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*). O valor presente da obrigação inclui todos os seguintes, mesmo que a adquirida não os tenha reconhecido à data de aquisição:

- (a) ganhos e perdas actuariais resultantes antes da data de aquisição (quer tenham caído ou não dentro do 'corridor' de 10 %);
- (b) custo de serviço passado resultante de alterações nos benefícios, ou da introdução de um plano, antes da data de aquisição;

e

...

- C8 Na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, o parágrafo 30 passa a ter a seguinte redacção:

30. Os rendimentos e gastos de uma subsidiária estão incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data de aquisição, tal como definido na IFRS 3. Os rendimentos e gastos ...

- C9 A IAS 28 *Investimentos em Associadas* passa a ter a seguinte redacção:

A definição de controlo conjunto no parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada em contrato numa actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consenso unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

No parágrafo 15, a referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* é eliminada. Depois desta alteração e das alterações feitas pela IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, o parágrafo 15 passa a ter a seguinte redacção:

15. Quando um investimento numa associada anteriormente classificado como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. As demonstrações financeiras relativas aos períodos desde a classificação como detido para venda devem ser emendadas em conformidade.

Os parágrafos 23 e 33 passam a ter a seguinte redacção:

23. Um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*. Portanto:

- (a) o goodwill relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. Contudo, a amortização desse goodwill não é permitida e não é portanto incluída na determinação da parte do investidor nos resultados da associada.

- (b) qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada acima do custo do investimento é excluído da quantia escriturada do investimento e é incluído como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados da associada do período em que o investimento é adquirido.

Os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição são também feitos para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos activos depreciáveis, com base nos seus justos valores à data da aquisição. De forma semelhante, os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição são feitos relativamente a perdas por imparidade reconhecidas pela associada, tais como para o goodwill ou activos fixos tangíveis.

33. Dado que o goodwill incluído na quantia escriturada de um investimento numa associada não é reconhecido separadamente, ele não é testado quanto a imparidade separadamente aplicando os requisitos do teste de imparidade do goodwill contidos na IAS 36 *Imparidade de Activos*. Em vez disso, a totalidade da quantia escriturada do investimento é testada quanto a imparidade segundo a IAS 36, comparando a sua quantia recuperável (o valor de uso mais elevado e o justo valor menos os custos de vender) com a sua quantia escriturada, sempre que a aplicação dos requisitos da IAS 39 indicar que o investimento pode estar com imparidade. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma entidade estima:

- (a) a sua parte do presente valor dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que venham a ser gerados pela associada, incluindo os fluxos de caixa das operações da associada e os proventos da alienação final do investimento;

ou

- (b) o presente valor dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que surjam de dividendos a serem recebidos do investimento e da sua alienação final.

Segundo pressupostos apropriados, ambos os métodos dão o mesmo resultado.

C10 A IAS 31 *Investimentos em Empreendimentos Conjuntos* passa a ter a seguinte redacção:

A definição de controlo conjunto no parágrafo 3 passa a ter a seguinte redacção:

Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada em contrato numa actividade económica, e existe apenas quando as decisões estratégicas financeiras e operacionais relacionadas com a actividade exigem o consenso unânime das partes que partilham o controlo (os empreendedores).

O parágrafo 11 passa a ter a seguinte redacção:

11. O acordo contratual estabelece o controlo conjunto sobre o empreendimento conjunto. Tal requisito assegura que nenhum empreendedor esteja por si só em posição de controlar a actividade unilateralmente.

No parágrafo 43, a referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* é eliminada. Depois desta alteração e das alterações feitas pela IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, o parágrafo 43 passa a ter a seguinte redacção:

43. Quando um interesse numa entidade conjuntamente controlada anteriormente classificado como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando 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 emendadas em conformidade.

IFRS 3

C11 Na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* (tal como revista em 2003), a alínea (c) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (d). A alínea (d) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (c) e passa a ter a seguinte redacção:

- (c) **contratos para retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.**

Após esta alteração e as alterações feitas pela IFRS 4 *Contratos de Seguros*, os parágrafos 4(c)-(e) passam a ter a seguinte redacção:

- (c) **contratos relativos a retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.**
- (d) **contratos de seguros tal como definido na IFRS 4 Contratos de Seguros Contudo, esta Norma aplica-se a derivados que estejam embutidos em contratos de seguros se a IAS 39 exigir que a entidade os contabilize separadamente.**
- (e) **instrumentos financeiros que estejam dentro do âmbito da IFRS 4 porque contêm uma característica de participação discricionária. O emitente destes instrumentos está isento de aplicar a estas características os parágrafos 15-32 e AG25-AG35 desta Norma no que diz respeito à distinção entre passivos financeiros e instrumentos de capital próprio. Contudo, estes instrumentos estão sujeitos a todos os outros requisitos desta Norma. Além disso, esta Norma aplica-se aos derivados que estejam embutidos nestes instrumentos (ver IAS 39).**

O parágrafo 4(f), inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, mantém-se inalterado.

C12 Na IAS 33 *Resultados por Acção*, os parágrafos 22 e 64 passam a ter a seguinte redacção:

22. As acções ordinárias emitidas como parte do custo de uma concentração de actividades empresariais são incluídas no número médio ponderado de acções a partir da data de aquisição. Isto deve-se ao facto de a adquirente incorporar na sua declaração de resultados os resultados da adquirida a partir dessa data.
64. **Se..., deve ser divulgado o facto de os cálculos por acção reflectirem tais alterações no número de acções. Além disso, os resultados por acção básicos e diluídos para todos os períodos apresentados devem ser ajustados quanto aos efeitos dos erros e ajustamentos resultantes de alterações nas políticas contabilísticas contabilizados retrospectivamente.**

C13 Na IAS 34 *Demonstrações Financeiras Intercalares*, os parágrafos 16(i) e 18 passam a ter a seguinte redacção:

16. ...

- (i) **o efeito das alterações na composição da entidade durante o período intercalar, incluindo concentrações de actividades empresariais, aquisição ou alienação de subsidiárias e investimentos de longo prazo, reestruturações, e unidades operacionais em descontinuação. No caso das concentrações de actividades empresariais, a entidade deve divulgar a informação exigida pelos parágrafos 66-73 da IFRS 3 Concentração de Actividades Empresariais;**

e

...

18. Outras Normas especificam divulgações que deveriam ser feitas nas demonstrações financeiras. Nesse contexto, as demonstrações financeiras significam conjuntos completos de demonstrações financeiras do tipo normalmente incluído num relatório financeiro anual e por vezes incluídas noutros relatórios. Excepto quando exigido pelo parágrafo 16(i), as divulgações exigidas por essas outras Normas não são exigidas se os relatórios financeiros intercalares de uma entidade incluírem apenas demonstrações financeiras condensadas e notas explicativas seleccionadas em vez de um conjunto completo de demonstrações financeiras.

C14 Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, o parágrafo 5 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

5. Quando outra Norma trata de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou activo contingente, uma entidade aplica essa Norma em vez da presente Norma. Por exemplo, a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* trata do tratamento por parte de uma adquirente de passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais. De forma semelhante, certos tipos de provisões também são tratadas nas Normas relativas a:

...

C15 Na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003), os parágrafos 2(f) e (h) são eliminados pela IFRS 4 *Contratos de Seguros*. A alínea (g) do parágrafo 2 é alterada para (f) e passa a ter a redacção adiante. O parágrafo 2(g) é adicionado com a redacção adiante. Após estas alterações e as alterações feitas pela IFRS 4, os parágrafos 2(d)-(g) passam a ter a seguinte redacção:

- (d) *instrumentos financeiros emitidos pela entidade que satisfaçam a definição de instrumento de capital próprio da IAS 32 (incluindo opções e warrants). Contudo, o detentor de tais instrumentos de capital próprio deve aplicar esta Norma a esses instrumentos, a não ser que satisfaçam a excepção indicada na alínea (a) atrás.*
- (e) *direitos e obrigações segundo um contrato de seguros conforme definido na IFRS 4 Contratos de Seguros ou segundo um contrato que esteja dentro do âmbito da IFRS 4 porque contém uma característica de participação discricionária. Contudo, esta Norma aplica-se a um derivado que esteja embutido nesse contrato se o derivado não for em si mesmo um contrato dentro do âmbito da IFRS 4 (ver parágrafos 10-13 e Apêndice A parágrafos AG23-AG33). Além disso, se um contrato de seguros for um contrato de garantia financeira celebrado, ou retido, na transferência para outra parte de activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito desta Norma, o emitente deve aplicar esta Norma ao contrato (ver parágrafo 3 e Apêndice A parágrafo AG4A).*
- (f) *contratos para retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.*
- (g) *contratos entre uma adquirente e um vendedor numa concentração de actividades empresariais para comprar ou vender uma adquirida numa data futura.*

As alíneas (i) e (j) do parágrafo 2 são alteradas para (h) e (i) do parágrafo 2. O parágrafo 2(i) foi inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

C16 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

C17 [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

C18 A SIC-32 *Activos Intangíveis — Custos com Web Sites* é emendada da seguinte forma.

Os parágrafos 8-10 passam a ter a seguinte redacção:

8. Um Web site resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido como activo intangível se, e apenas se, além de cumprir os requisitos gerais descritos na IAS 38 parágrafo 21 para reconhecimento e mensuração inicial, uma entidade satisfizer os requisitos da IAS 38 parágrafo 57. Em particular, uma entidade poderá ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu Web site irá gerar prováveis benefícios económicos futuros de acordo com o parágrafo 57(d) da IAS 38 quando, por exemplo, o Web site tem capacidade para gerar réditos, incluindo réditos directos decorrentes da disponibilização de um serviço de encomendas. Uma entidade não pode demonstrar de que forma um Web site, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios económicos futuros, pelo que todos os dispêndios com o desenvolvimento de tal Web site deverão ser reconhecidos como um gasto no momento em que forem incorridos.

IFRS 3

9. Qualquer dispêndio interno com o desenvolvimento e funcionamento do Web site de uma entidade deve ser contabilizado em conformidade com a IAS 38. A natureza de cada actividade que tenha gerado dispêndio (por exemplo, formação de funcionários e manutenção do Web site) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do Web site devem ser avaliadas para determinar o tratamento contabilístico apropriado (o Apêndice desta Interpretação proporciona orientação adicional). Por exemplo:
- (a) a fase do Planeamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos parágrafos 54-56 da IAS 38. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido.
 - (b) a fase do Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura, a fase do Desenho Gráfico e a fase do Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não seja a publicidade e promoção dos produtos e serviços de uma entidade, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos parágrafos 57-64 da IAS 38. O dispêndio incorrido nestas fases deve ser incluído no custo de um Web site reconhecido como activo intangível, em conformidade com o parágrafo 8 desta Interpretação, quando o dispêndio puder ser directamente atribuído e for necessário para a criação, produção ou preparação do Web site para que este seja capaz de funcionar da forma prevista pela gerência. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou criação de conteúdos (que não publicitem e promovam os produtos e serviços de uma entidade) especificamente destinados a um Web site, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no Web site, deve ser incluído no custo de desenvolvimento quando esta condição for satisfeita. Porém, em conformidade com o parágrafo 71 da IAS 38, o dispêndio com um item intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como um gasto em demonstrações financeiras anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível numa data posterior (por exemplo, se os custos de um copyright estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num Web site).
 - (c) o dispêndio incorrido na fase de Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para publicitar e promover os produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como um gasto quando incorrido em conformidade com o parágrafo 69(c) da IAS 38. Por exemplo, ao contabilizar o dispêndio com os serviços profissionais prestados para tirar as fotografias digitais dos produtos de uma entidade e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o dispêndio deve ser reconhecido como um gasto à medida que os serviços profissionais vão sendo recebidos durante o processo e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no Web site.
 - (d) a fase de Funcionamento começa quando o desenvolvimento de um Web site estiver concluído. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no parágrafo 18 da IAS 38.
10. Um Web site que seja reconhecido como activo intangível nos termos do parágrafo 8 desta Interpretação deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando os requisitos estipulados nos parágrafos 72-87 da IAS 38. A melhor estimativa da vida útil de um Web site deve ser curta.

O parágrafo da Data de Eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz em 25 de Março de 2002. Os efeitos de adopção desta Interpretação devem ser contabilizados com base nos requisitos de transição enunciados na versão da IAS 38 emitida em 1998. Por conseguinte, quando um Web site não cumprir os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como activo, o item deve ser desreconhecido à data de eficácia desta Interpretação. Quando um Web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas não estava previamente reconhecido como activo, o activo intangível não deve ser reconhecido à data de eficácia desta Interpretação. Quando um Web site existe e o dispêndio com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como activo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como activo e inicialmente mensurado pelo seu custo, considera-se que a quantia inicialmente reconhecida foi devidamente determinada.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 4

IFRS 4

Contratos de seguro

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-12
Derivados embutidos	7-9
Separação de componentes de depósito	10-12
Reconhecimento e mensuração	13-35
Isenção temporária de algumas outras IFRSs	13-20
Teste de adequação de responsabilidade	15-19
Imparidade de activos por contrato de resseguro	20
Alterações nas políticas contabilísticas	21-30
Taxas de juro de mercado correntes	24
Continuação das práticas existentes	25
Prudência	26
Margens futuras de investimento	27-29
Shadow accounting	30
Contratos de seguro adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira	31-33
Características de participação discricionárias	34-35
Características de participação discricionárias em contratos de seguro	34
Características de participação discricionária em instrumentos financeiros	35
Divulgações	36-39
Explicação das quantias reconhecidas	36-37
Quantia, tempestividade e incerteza dos fluxos de caixa	38-39
Data de eficácia e transição	40-45
Divulgações	42-44
Redesignação de activos financeiros	45

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é especificar o relato financeiro para *contratos de seguro* por parte de uma entidade que emita esses contratos (descrita nesta IFRS como *seguradora*) até que o Conselho termine a segunda fase do seu projecto sobre contratos de seguro. Em particular, esta IFRS exige:

- (a) melhorias limitadas na contabilização de contratos de seguro por parte de seguradoras.

IFRS 4

- (b) divulgação que identifique e explique as quantias nas demonstrações financeiras de uma seguradora resultantes de contratos de seguro e que ajude os utentes dessas demonstrações financeiras a compreender a quantia, a tempestividade e a incerteza de fluxos de caixa futuros derivados de contratos de seguro.

ÂMBITO

2. Uma entidade deve aplicar esta IFRS a:
- (a) contratos de seguro (incluindo *contratos de resseguro*) que emita e a contratos de resseguro que detenha.
- (b) instrumentos financeiros que emita com uma *característica de participação discricionária* (ver parágrafo 35). A IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* exige a divulgação relativa a instrumentos financeiros, incluindo instrumentos financeiros que contenham tais características.
3. Esta IFRS não trata de outros aspectos da contabilização por parte de seguradoras, tais como a contabilização de activos financeiros detidos por seguradoras e de passivos financeiros emitidos por seguradoras (ver a IAS 32 e a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*), excepto nas disposições transitórias do parágrafo 45.
4. Uma entidade não deve aplicar esta IFRS a:
- (a) garantias de produtos emitidas directamente por um fabricante, negociante ou retalhista (ver a IAS 18 *Rédito* e a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*).
- (b) activos e passivos de empregadores segundo planos de benefícios de empregados (ver a IAS 19 *Benefícios de Empregados* e a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*) e obrigações de benefícios de reforma relatados por planos de benefícios de reforma definidos (ver a IAS 26 *Contabilização e Relato de Planos de Benefícios de Reforma*).
- (c) direitos contratuais ou obrigações contratuais que estejam contingentes do futuro uso, ou direito de uso, de um item não financeiro (por exemplo, algumas taxas de licença, *royalties*, pagamentos de locações contingentes e itens semelhantes), assim como a garantia de valor residual de um locatário embutida numa locação financeira (ver a IAS 17 *Locações*, a IAS 18 *Rédito* e a IAS 38 *Activos Intangíveis*).
- (d) garantias financeiras que uma entidade celebre ou retenha ao transferir para outra parte activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito da IAS 39, independentemente de as garantias financeiras serem descritas como garantias financeiras, letras de crédito ou contratos de seguro (ver a IAS 39).
- (e) retribuição contingente a pagar ou a receber numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*).
- (f) *contratos de seguro directos* que uma entidade detenha (i.e. contratos de seguro directos em que a entidade é o *tomador do seguro*). Contudo, um *cedente* deve aplicar esta IFRS a contratos de resseguro que detenha.
5. Por motivos de facilidade de referência, esta IFRS descreve qualquer entidade que emita um contrato de seguro como uma seguradora, quer o emitente seja ou não considerado uma seguradora para finalidades legais e de supervisão.
6. Um contrato de resseguro é um tipo de contrato de seguro. Em conformidade, todas as referências nesta IFRS a contratos de seguro também se aplicam a contratos de resseguro.

Derivados embutidos

7. A IAS 39 exige que uma entidade separe alguns derivativos embutidos do seu contrato de base, os mensure pelo seu *justo valor* e inclua as alterações no seu justo valor nos resultados. A IAS 39 aplica-se a derivativos embutidos num contrato de seguro a não ser que o derivativo embutido seja em si um contrato de seguro.
8. Como excepção ao requisito da IAS 39, uma seguradora não necessita de separar, e mensurar pelo justo valor, a opção de um segurado de resgatar um contrato de seguro por uma quantia fixa (ou por uma quantia baseada numa quantia fixa e numa taxa de juro), mesmo se o preço de exercício diferir da quantia escriturada do *passivo por contrato de seguro* de base. Contudo, o requisito da IAS 39 não se aplica a uma opção *put* nem a uma opção de resgate de caixa embutida num contrato de seguro se o valor do resgate variar em resposta à alteração numa variável financeira (tal como um preço ou um índice de capital próprio ou de mercadoria), ou numa variável não financeira que não seja específica de uma parte do contrato. Além disso, esse requisito também se aplica se a capacidade do detentor para exercer uma opção *put* ou uma opção de resgate de caixa for despoletada por uma alteração numa variável dessas (por exemplo, uma opção *put* que possa ser exercida se o índice de um mercado de acções atingir um nível especificado).
9. O parágrafo 8 aplica-se igualmente a opções de resgate de um instrumento financeiro contendo uma característica de participação discricionária.

Separação de componentes de depósito

10. Alguns contratos de seguro contêm tanto uma componente de seguro como uma *componente de depósito*. Em alguns casos, é exigido ou permitido a uma seguradora que *separe* essas componentes:
 - (a) a separação é exigida se ambas as condições seguintes se verificarem:
 - (i) a seguradora pode mensurar a componente de depósito (incluindo qualquer opção de resgate embutida) separadamente (i.e. sem considerar a componente de seguro).
 - (ii) as políticas contabilísticas da seguradora não exigem, de outro modo, que ela reconheça todas as obrigações e direitos resultantes da componente de depósito.
 - (b) a separação é permitida, mas não exigida, se a seguradora puder mensurar a componente de depósito separadamente tal como definido na alínea (a)(i) mas as suas políticas contabilísticas exigirem que reconheça todas as obrigações e direitos resultantes da componente de depósito, independentemente da base usada para mensurar esses direitos e obrigações.
 - (c) a separação é proibida se uma seguradora não puder mensurar a componente de depósito separadamente tal como definido na alínea (a)(i).
11. Segue-se um exemplo de um caso em que as políticas contabilísticas da seguradora não exigem que ela reconheça todas as obrigações resultantes de uma componente de depósito. Um cedente recebe compensação por perdas de uma *resseguradora*, mas o contrato obriga o cedente a pagar a compensação em anos futuros. Essa obrigação resulta de uma componente de depósito. Se as políticas contabilísticas do cedente permitissem de outro modo que ele reconhecesse a compensação como rendimento sem reconhecer a obrigação resultante, seria exigida a separação.
12. Para separar um contrato, uma seguradora deve:
 - (a) aplicar esta IFRS à componente de seguro.
 - (b) aplicar a IAS 39 à componente de depósito.

IFRS 4

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Isenção temporária de algumas outras IFRSs

13. Os parágrafos 10-12 da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* especificam critérios que uma entidade deve usar ao desenvolver uma política contabilística se nenhuma IFRS se aplicar especificamente a um determinado item. Contudo, esta IFRS isenta uma seguradora de aplicar esses critérios às suas políticas contabilísticas relativamente a:
- (a) contratos de seguro que emita (incluindo custos de aquisição relacionados e activos intangíveis relacionados, tais como os descritos nos parágrafos 31 e 32);
 - e
 - (b) contratos de resseguro que detenha.
14. Não obstante, esta IFRS não isenta uma seguradora de algumas implicações dos critérios enunciados nos parágrafos 10-12 da IAS 8. Especificamente, uma seguradora:
- (a) não deve reconhecer como passivo quaisquer provisões relativas a possíveis sinistros futuros, se esses sinistros resultarem de contratos de seguro que não existam à data de relato (tais como provisões para riscos catastróficos e provisões para desvios de sinistralidade).
 - (b) deve realizar o teste de *adequação de passivo/responsabilidade* descrito nos parágrafos 15-19.
 - (c) deve remover um passivo por contrato de seguro (ou uma parte de um passivo por contrato de seguro) do seu balanço quando, e apenas quando, for extinto – isto é, quando a obrigação especificada no contrato for satisfeita, cancelada ou expirar.
 - (d) não deve compensar:
 - (i) *activos por contrato resseguro* em função dos passivos por contrato de seguro relacionados;
 - ou
 - (ii) rendimentos ou gastos de contratos de resseguro em função dos rendimentos ou gastos dos contratos de seguro relacionados.
 - (e) deve considerar se os activos por contrato de resseguro estão com imparidade (ver o parágrafo 20).

Teste de adequação de responsabilidade

15. **Uma seguradora deve avaliar a cada data de relato se os seus passivos por contrato de seguro reconhecidos são adequados, usando estimativas correntes de fluxos de caixa futuros de acordo os seus contratos de seguro. Se essa avaliação mostrar que a quantia escriturada dos seus passivos por contrato de seguro (menos os custos de aquisição diferidos relacionados e os activos intangíveis relacionados, tais como os discutidos nos parágrafos 31 e 32) é inadequada à luz dos fluxos de caixa futuros estimados, a totalidade da deficiência deve ser reconhecida nos resultados.**
16. Se uma seguradora aplicar um teste de adequação de responsabilidade que satisfaça os requisitos mínimos especificados, esta IFRS não impõe qualquer requisito adicional. Os requisitos mínimos são os seguintes:
- (a) O teste toma em consideração as estimativas correntes de todos os fluxos de caixa contratuais, e de fluxos de caixa relacionados tais como custos de gestão de sinistros, bem como de fluxos de caixa resultantes de opções e garantias embutidas.
 - (b) Se o teste mostrar que o passivo é inadequado, a totalidade da deficiência é reconhecida nos resultados.

17. Se as políticas contabilísticas de uma seguradora não exigirem um teste de adequação de responsabilidade que satisfaça os requisitos mínimos do parágrafo 16, a seguradora deve:
- (a) determinar a quantia escriturada dos passivos por contrato de seguro relevantes (*) menos a quantia escriturada de:
 - (i) quaisquer custos de aquisição diferidos relacionados;
 - e
 - (ii) quaisquer activos intangíveis relacionados, tais como os adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira (ver parágrafos 31 e 32). Contudo, os activos por contrato de resseguro relacionados não são considerados porque a seguradora contabiliza-os separadamente (ver parágrafo 20).
 - (b) determinar se a quantia descrita na alínea (a) é inferior à quantia escriturada que seria exigida caso os passivos por contrato de seguro relevantes estivessem dentro do âmbito da IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Se for inferior, a seguradora deve reconhecer a totalidade da diferença nos resultados e reduzir a quantia escriturada dos custos de aquisição diferidos relacionados ou dos activos intangíveis relacionados ou aumentar a quantia escriturada dos passivos por contrato de seguro relevantes.
18. Se o teste de adequação de responsabilidade de uma seguradora satisfizer os requisitos mínimos do parágrafo 16, o teste é aplicado ao nível de agregação especificado nesse teste. Se o teste de adequação de responsabilidade não satisfizer esses requisitos mínimos, a comparação descrita no parágrafo 17 deve ser feita ao nível de uma carteira de contratos que estejam sujeitos a riscos amplamente semelhantes e geridos em conjunto como uma carteira única.
19. A quantia descrita no parágrafo 17(b) (i.e. o resultado da aplicação da IAS 37) deve reflectir margens futuras de investimento (ver parágrafos 27-29) se, e apenas se, a quantia descrita no parágrafo 17(a) também reflectir essas margens.

Imparidade de activos por contrato de resseguro

20. Se um activo por contrato de resseguro de um cedente estiver com imparidade, o cedente deve reduzir a sua quantia escriturada em conformidade e reconhecer essa perda por imparidade nos resultados. Um activo por contrato de resseguro está com imparidade se, e apenas se:
- (a) existir prova objectiva, como resultado de um acontecimento que tenha ocorrido após o reconhecimento inicial do activo por contrato de resseguro, de que o cedente possa não receber todas as quantias que lhe são devidas nos termos do contrato;
 - e
 - (b) esse acontecimento tiver um impacto fiavelmente mensurável sobre as quantias que o cedente receberá da resseguradora.

Alterações nas políticas contabilísticas

21. Os parágrafos 22-30 aplicam-se a alterações feitas por uma seguradora que já aplica as IFRSs e a alterações feitas por uma seguradora que adopte as IFRSs pela primeira vez.
22. **Uma seguradora pode alterar as suas políticas contabilísticas para contratos de seguro se, e apenas se, a alteração tornar as demonstrações financeiras mais relevantes para as necessidades de tomadas de decisão económicas dos utentes e não menos fiáveis, ou mais fiáveis e não menos relevantes para essas necessidades. Uma seguradora deve ajuizar a relevância e a fiabilidade de acordo com os critérios da IAS 8.**

(*) Os passivos por contrato de seguro relevantes são aqueles passivos por contrato de seguro (e os custos de aquisição diferidos relacionados e os activos intangíveis relacionados) relativamente aos quais as políticas contabilísticas da seguradora não exigem um teste de adequação de responsabilidade que satisfaça os requisitos mínimos do parágrafo 16.

IFRS 4

23. Para justificar a alteração nas suas políticas contabilísticas para contratos de seguro, uma seguradora deve mostrar que a alteração leva a que as suas demonstrações financeiras satisfaçam melhor os critérios da IAS 8, mas a alteração não precisa de alcançar total conformidade com esses critérios. As seguintes questões específicas são discutidas adiante:
- (a) taxas de juro correntes (parágrafo 24);
 - (b) continuação de práticas existentes (parágrafo 25);
 - (c) prudência (parágrafo 26);
 - (d) margens futuras de investimento (parágrafos 27-29);
 - e
 - (e) *shadow accounting* (parágrafo 30).

Taxas de juro de mercado correntes

24. A uma seguradora é permitido, mas não exigido, que altere as suas políticas contabilísticas para poder remensurar passivos por contrato de seguro designados (*) por forma a reflectir taxas de juro de mercado correntes e reconhecer as alterações nesses passivos nos resultados. Nessa altura, pode também introduzir políticas contabilísticas que exijam outras estimativas e pressupostos correntes para os passivos designados. A escolha proporcionada por este parágrafo permite à seguradora alterar as suas políticas contabilísticas para passivos designados, sem aplicar essas políticas de forma consistente a todos os passivos semelhantes tal como a IAS 8 de outro modo exigiria. Se uma seguradora designar passivos para esta escolha, ela deve continuar a aplicar as taxas de juro de mercado correntes (e, se aplicável, as outras estimativas e pressupostos correntes) de forma consistente em todos os períodos a todos estes passivos até que sejam extintos.

Continuação das práticas existentes

25. Uma seguradora pode continuar as seguintes práticas, mas a introdução de qualquer delas não satisfaz o parágrafo 22:
- (a) mensurar passivos por contrato de seguro numa base não descontada.
 - (b) mensurar direitos contratuais para comissões futuras de gestão de investimento por uma quantia que excede o seu justo valor como se conclui da comparação com as taxas correntes debitadas por outros participantes do mercado para serviços semelhantes. É provável que o justo valor no início desses direitos contratuais seja igual aos custos de origem pagos, a não ser que as comissões futuras de gestão de investimento e os custos relacionados estejam fora dos valores comparáveis do mercado.
 - (c) usando políticas contabilísticas não uniformes para os contratos de seguro (e os custos de aquisição diferidos relacionados e os activos intangíveis relacionados, se houver) das subsidiárias, excepto conforme permitido pelo parágrafo 24. Se essas políticas contabilísticas não forem uniformes, uma seguradora pode alterá-las desde que a alteração não torne as políticas contabilísticas mais diversas e também satisfaça os demais requisitos desta IFRS.

Prudência

26. Uma seguradora não precisa de alterar as suas políticas contabilísticas relativas a contratos de seguro para eliminar a prudência excessiva. Contudo, se uma seguradora já mensurar os seus contratos de seguro com suficiente prudência, não deve introduzir prudência adicional.

(*) Neste parágrafo, os passivos por contrato de seguro incluem custos de aquisição diferidos relacionados e activos intangíveis relacionados, tais como os discutidos nos parágrafos 31 e 32.

Margens futuras de investimento

IFRS 4

27. Uma seguradora não precisa de alterar as suas políticas contabilísticas para contratos de seguro para eliminar margens futuras de investimento. Contudo, há um pressuposto refutável de que as demonstrações financeiras de uma seguradora se tornam menos relevantes e fiáveis se esta introduzir uma política contabilística que reflecta margens futuras de investimento na mensuração de contratos de seguro, a não ser que essas margens afectem os pagamentos contratuais. Dois exemplos de políticas contabilísticas que reflectem essas margens são:
- (a) usar uma taxa de desconto que reflecte o retorno estimado dos activos da seguradora;
- ou
- (b) projectar os retornos desses activos a uma taxa de retorno estimada, descontando esses retornos projectados a uma taxa diferente e incluindo o resultado na mensuração do passivo.
28. Uma seguradora pode ultrapassar o pressuposto refutável descrito no parágrafo 27 se, e apenas se, os outros componentes de uma alteração nas políticas contabilísticas aumentarem suficientemente a relevância e a fiabilidade das suas demonstrações financeiras para superar o decréscimo na relevância e fiabilidade causado pela inclusão de margens futuras de investimento. Por exemplo, suponhamos que as políticas contabilísticas existentes de uma seguradora para contratos de seguro envolve pressupostos excessivamente prudentes definidos no início e uma taxa de desconto prescrita por uma entidade reguladora sem referência directa às condições do mercado, e ignora algumas opções e garantias embutidas. A seguradora pode tornar as suas demonstrações financeiras mais relevantes e não menos fiáveis mudando para uma base de contabilização orientada para o investidor e mais abrangente que seja amplamente usada e envolva:
- (a) estimativas e pressupostos correntes;
 - (b) um ajustamento razoável (mas não excessivamente prudente) para reflectir o risco e a incerteza;
 - (c) mensurações que reflectam tanto o valor intrínseco como o valor temporal das opções e garantias embutidas;
- e
- (d) uma taxa de desconto de mercado corrente, mesmo se essa taxa de desconto reflectir o retorno estimado dos activos da seguradora.
29. Em algumas abordagens de mensuração, a taxa de desconto é usada para determinar o valor presente de uma margem futura de lucro. Essa margem de lucro é então atribuída a diferentes períodos usando uma fórmula. Nessas abordagens, a taxa de desconto afecta a mensuração do passivo apenas indirectamente. Em particular, o uso de uma taxa de desconto menos apropriada tem um efeito limitado ou nenhum sobre a mensuração inicial do passivo. Contudo, noutras abordagens, a taxa de desconto determina directamente a mensuração do passivo. Neste último caso, dado que a introdução de uma taxa de desconto com base no activo tem um efeito mais significativo, é altamente improvável que uma seguradora possa ultrapassar o pressuposto refutável descrito no parágrafo 27.

Shadow accounting

30. Em alguns modelos contabilísticos, os ganhos ou perdas realizados com os activos de uma seguradora têm um efeito directo sobre a mensuração de alguns ou todos os seus (a) passivos por contrato de seguro, (b) custos de aquisição diferidos relacionados e (c) activos intangíveis relacionados, tais como os descritos nos parágrafos 31 e 32. A uma seguradora é permitido, mas não exigido, que altere as suas políticas contabilísticas para que um ganho ou perda reconhecido mas não realizado resultante de um activo afecte essas mensurações da mesma forma que um ganho ou perda realizado. O ajustamento relacionado no passivo por contrato de seguro (ou nos custos de aquisição diferidos ou activos intangíveis) deve ser reconhecido no capital próprio se, e apenas se, os ganhos ou perdas não realizados forem reconhecidos directamente no capital próprio. Esta prática é por vezes descrita como «shadow accounting».

IFRS 4

Contratos de seguro adquiridos numa concentração de actividades empresariais ou numa transferência de carteira

31. Para cumprir a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, uma seguradora deve, na data de aquisição, mensurar pelo justo valor os passivos por contrato de seguro assumidos e os *activos por contrato de seguro* adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Contudo, a uma seguradora é permitido, mas não exigido, que use uma apresentação alargada que divida o justo valor dos contratos de seguro adquiridos em duas componentes:
- (a) um passivo mensurado de acordo com as políticas contabilísticas da seguradora para os contratos de seguro que ela emite;
 - e
 - (b) um activo intangível, representando a diferença entre (i) o justo valor dos direitos de seguro contratuais adquiridos e das obrigações de seguro assumidas e (ii) a quantia descrita na alínea (a). A mensuração subsequente deste activo deve ser consistente com a mensuração do passivo por contrato de seguro relacionado.
32. Uma seguradora que adquira uma carteira de contratos de seguro pode usar a apresentação alargada descrita no parágrafo 31.
33. Os activos intangíveis descritos nos parágrafos 31 e 32 são excluídos do âmbito da IAS 36 *Imparidade de Activos* e da IAS 38 *Activos Intangíveis*. Contudo, a IAS 36 e a IAS 38 aplicam-se a listas de clientes e a relações com clientes que reflectam a expectativa de contratos futuros que não façam parte dos direitos de seguro contratuais e das obrigações de seguro contratuais que existiam à data da concentração de actividades empresariais ou da transferência de carteira.

*Características de participação discricionárias**Características de participação discricionárias em contratos de seguro*

34. Alguns contratos de seguro contêm uma característica de participação discricionária, assim como um *elemento garantido*. O emitente de um tal contrato:
- (a) pode, mas não é obrigado a, reconhecer o elemento garantido separadamente da característica de participação discricionária. Se o emitente não os reconhecer separadamente, deve classificar a totalidade do contrato como um passivo. Se o emitente os classificar separadamente, deve classificar o elemento garantido como um passivo.
 - (b) deve, se reconhecer a característica de participação discricionária separadamente do elemento garantido, classificar essa característica ou como passivo ou como componente separado do capital próprio. Esta IFRS não especifica de que forma o emitente determina se a característica é um passivo ou capital próprio. O emitente pode dividir essa característica em componentes de passivo e de capital próprio e deve usar uma política contabilística consistente para essa divisão. O emitente não deve classificar essa característica como categoria intermédia que não seja nem passivo nem capital próprio.
 - (c) pode reconhecer todos os prémios recebidos como rendimento sem separar qualquer parte que se relacione com o componente de capital próprio. As alterações resultantes no elemento garantido e na parte da característica de participação discricionária classificada como passivo devem ser reconhecidas nos resultados. Se parte ou toda a característica de participação discricionária estiver classificada como capital próprio, uma parte dos resultados pode ser atribuível a essa característica (da mesma forma que uma parte pode ser atribuível a interesses minoritários). O emitente deve reconhecer a parte dos resultados atribuível a qualquer componente de capital próprio de uma característica de participação discricionária como uma imputação de resultados e não como gasto ou rendimento (ver a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*).
 - (d) deve, se o contrato contiver um derivado embutido dentro do âmbito da IAS 39, aplicar a IAS 39 a esse derivado embutido.
 - (e) deve, em todos os aspectos não descritos nos parágrafos 14-20 e 34(a)(d), continuar as suas políticas contabilísticas existentes para esses contratos, a não ser que altere essas políticas contabilísticas de forma a cumprir os parágrafos 21-30.

Características de participação discricionária em instrumentos financeiros

IFRS 4

35. Os requisitos do parágrafo 34 também se aplicam a um instrumento financeiro que contenha uma característica de participação discricionária. Além disso:
- (a) se o emitente classificar a totalidade da característica de participação discricionária como passivo, deve aplicar o teste de adequação de responsabilidade dos parágrafos 15-19 à totalidade do contrato (i.e. tanto ao elemento garantido como à característica de participação discricionária). O emitente não precisa de determinar a quantia que resultaria da aplicação da IAS 39 ao elemento garantido.
 - (b) se o emitente classificar parte ou toda essa característica como componente separado de capital próprio, o passivo reconhecido para a totalidade do contrato não deve ser inferior à quantia que resultaria da aplicação da IAS 39 ao elemento garantido. Essa quantia deve incluir o valor intrínseco de uma opção de resgate do contrato, mas não precisa de incluir o seu valor temporal se o parágrafo 9 isentar essa opção da mensuração pelo justo valor. O emitente não precisa de divulgar a quantia que resultaria da aplicação da IAS 39 ao elemento garantido, nem precisa de apresentar essa quantia separadamente. Além disso, o emitente não precisa de determinar essa quantia se o passivo total reconhecido for claramente superior.
 - (c) embora estes contratos sejam instrumentos financeiros, o emitente pode continuar a reconhecer os prémios para esses contratos como rédito e reconhecer como gasto o aumento resultante na quantia escriturada do passivo.

DIVULGAÇÕES

Explicação das quantias reconhecidas

36. **Uma seguradora deve divulgar informações que identifiquem e expliquem as quantias indicadas nas suas demonstrações financeiras resultantes de contratos de seguro.**
37. Para cumprir o parágrafo 36, uma seguradora deve divulgar:
- (a) as suas políticas contabilísticas para contratos de seguro e activos, passivos, rendimentos e gastos relacionados.
 - (b) os activos, passivos, rendimentos e gastos reconhecidos (e, se apresentar a sua demonstração de fluxos de caixa usando o método directo, os fluxos de caixa) resultantes de contratos de seguro. Além disso, se a seguradora for um cedente, ela deve divulgar:
 - (i) os ganhos e perdas reconhecidos nos resultados resultantes da compra de resseguros;
 - e
 - (ii) se o cedente diferir e amortizar os ganhos e perdas resultantes da compra de resseguros, a amortização relativa ao período e as quantias que continuam por amortizar no início e no final do período.
 - (c) o processo usado para determinar os pressupostos que têm maior efeito na mensuração das quantias reconhecidas descritas na alínea (b). Quando praticável, uma seguradora deve também divulgar a quantificação desses pressupostos.
 - (d) o efeito de alterações nos pressupostos usados para mensurar activos por contrato de seguro e passivos por contrato de seguro, mostrando separadamente o efeito de cada alteração que tenha um efeito material nas demonstrações financeiras.
 - (e) reconciliações de alterações nos passivos por contrato de seguro, activos por contrato de resseguro e, se houver, custos de aquisição diferidos relacionados.

IFRS 4

Quantia, tempestividade e incerteza dos fluxos de caixa

38. **Uma seguradora deve divulgar informações que ajudem os utentes a compreender a quantia, a tempestividade e a incerteza dos fluxos de caixa futuros derivados de contratos de seguro.**

39. Para cumprir o parágrafo 38, uma seguradora deve divulgar:

- (a) os seus objectivos ao gerir riscos resultantes de contratos de seguro e as suas políticas para mitigar esses riscos.
- (b) os termos e condições dos contratos de seguro que tenham um efeito material sobre a quantia, a tempestividade e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da seguradora.
- (c) informações sobre *risco de seguro* (tanto antes como depois da mitigação do risco por resseguro), incluindo informações sobre:
 - (i) a sensibilidade dos resultados e do capital próprio às alterações nas variáveis que tenham um efeito material sobre eles.
 - (ii) concentrações de risco de seguro.
 - (iii) sinistros efectivos comparados com estimativas anteriores (i.e. desenvolvimento de sinistros). A divulgação acerca do desenvolvimento de sinistros deve recuar ao período em que foi apresentado o sinistro material mais antigo relativamente ao qual ainda haja incerteza acerca da quantia e da tempestividade dos pagamentos do sinistro, mas não precisa de recuar mais de dez anos. Uma seguradora não precisa de divulgar estas informações relativas aos sinistros cuja incerteza acerca da quantia e da tempestividade dos pagamentos de sinistros seja tipicamente resolvida no prazo de um ano.
- (d) as informações acerca do risco de taxa de juro e do risco de crédito que a IAS 32 exigiria se os contratos de seguro estivessem dentro do âmbito da IAS 32.
- (e) informações acerca das exposições ao risco de taxa de juro ou ao risco de mercado segundo derivados embutidos contidos num contrato de seguro de base se a seguradora não for obrigada a, e não, mensurar os derivados embutidos pelo justo valor.

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

- 40. As disposições transitórias dos parágrafos 41-45 são ambas aplicáveis a uma entidade que já aplique as IFRSs quando aplicar esta IFRS pela primeira vez e a uma entidade que aplique as IFRSs pela primeira vez (um adoptante pela primeira vez).
- 41. Uma entidade deve aplicar esta IFRS a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta IFRS a um período anterior, ela deve divulgar esse facto.

Divulgações

- 42. Uma entidade não precisa de aplicar os requisitos de divulgação desta IFRS a informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005, excepto no que respeita às divulgações exigidas pelos parágrafos 37(a) e (b) acerca das políticas contabilísticas, e activos, passivos, rendimentos e gastos reconhecidos (e fluxos de caixa se for usado o método directo).
- 43. Se for impraticável aplicar um determinado requisito dos parágrafos 10-35 a informação comparativa relacionada com períodos anuais com início antes de 1 de Janeiro de 2005, a entidade deve divulgar esse facto. Aplicar o teste de adequação de responsabilidade (parágrafos 15-19) a essa informação comparativa pode por vezes ser impraticável, mas é muito pouco provável que seja impraticável aplicar outros requisitos dos parágrafos 10-35 a essa informação comparativa. A IAS 8 explica o termo «impraticável».

44. Ao aplicar o parágrafo 39(c)(iii), uma entidade não precisa de divulgar informações acerca do desenvolvimento de sinistros que tenham ocorrido antes dos cinco anos anteriores ao final do primeiro ano financeiro em que aplicar esta IFRS. Além disso, se for impraticável, quando uma entidade aplicar esta IFRS pela primeira vez, preparar informações acerca do desenvolvimento de sinistros que tenha ocorrido antes do início do período mais antigo para o qual a entidade apresentar informação comparativa completa que cumpra esta IFRS, a entidade deve divulgar esse facto.

Redesignação de activos financeiros

45. Quando uma seguradora alterar as suas políticas contabilísticas para passivos por contrato de seguro, é permitido, mas não exigido, que reclassifique alguns ou todos os seus activos financeiros como «pelo justo valor através dos resultados». Esta reclassificação é permitida se uma seguradora alterar as políticas contabilísticas quando aplicar esta IFRS pela primeira vez e se fizer uma alteração posterior nas políticas permitida pelo parágrafo 22. A reclassificação é uma alteração na política contabilística e aplica-se a IAS 8.
-

IFRS 4

APÊNDICE A

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

cedente	O tomador de seguro de acordo com um contrato de resseguro .
componente de depósito	Componente contratual que não é contabilizada como derivado segundo a IAS 39 e que estaria no âmbito da IAS 39 se fosse um instrumento separado.
contrato de seguro directo	Um contrato de seguro que não seja um contrato de resseguro .
característica de participação discricionária	Um direito contratual de receber, como suplemento de benefícios garantidos , benefícios adicionais: <ul style="list-style-type: none">(a) que provavelmente serão uma parte significativa da totalidade dos benefícios contratuais;(b) cuja quantia ou tempestividade esteja contratualmente à discricção do emitente;e(c) que se baseiem contratualmente:<ul style="list-style-type: none">(i) no desempenho de um conjunto de contratos especificado ou de um tipo de contrato especificado;(ii) nos retornos de investimento realizados e/ou não realizados de um conjunto especificado de activos detidos pelo emitente;ou(iii) nos resultados da sociedade, fundo ou outra entidade que emita o contrato.
justo valor	Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes.
risco financeiro	O risco de uma possível alteração futura numa ou mais taxas de juro, preços de instrumentos financeiros, preços de mercadorias, taxas de câmbio, índices de preços ou taxas, notações de crédito ou índices de crédito ou outra variável especificada, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato.
benefícios garantidos	Pagamentos ou outros benefícios em relação aos quais um determinado segurado ou investidor tem um direito incondicional que não está sujeito à discricção contratual do emitente.
elemento garantido	Uma obrigação de pagar benefícios garantidos , incluída num contrato que contém uma característica de participação discricionária.
activo por contrato de seguro	Os direitos contratuais líquidos de uma seguradora de acordo com um contrato de seguro .
contrato de seguro	Um contrato segundo o qual uma parte (a seguradora) aceita um risco de seguro significativo de outra parte (o segurado) aceitando compensar o segurado no caso de um acontecimento futuro incerto especificado (o acontecimento seguro) afectar adversamente o segurado. (Consultar o Apêndice B para obter orientação sobre esta definição.)
passivo por contrato de seguro	As obrigações contratuais líquidas de uma seguradora de acordo com um contrato de seguro .
risco de seguro	Risco, que não seja um risco financeiro , transferido do detentor de um contrato para o emitente.
acontecimento seguro	Um acontecimento futuro incerto que está coberto por um contrato de seguro e que cria um risco de seguro .

resseguradora	A parte que tem a obrigação de acordo com um contrato de resseguro de compensar um cedente se ocorrer um acontecimento seguro .
teste de adequação de responsabilidade	Um teste em que se avalia se a quantia escriturada de um passivo por contrato de seguro precisa de ser aumentada (ou reduzida a quantia escriturada dos custos de aquisição diferidos relacionados ou dos activos intangíveis relacionados), com base numa análise dos fluxos de caixa futuros.
segurado ou tomador de seguro	Uma parte que tem o direito a compensação segundo um contrato de seguro se ocorrer um acontecimento seguro .
activos por contrato de resseguro	Os direitos contratuais líquidos de um cedente de acordo com um contrato de resseguro .
contrato de resseguro	Um contrato de seguro emitido por uma seguradora (a resseguradora) para compensar outra seguradora (o cedente) por perdas resultantes de um ou mais contratos emitidos pelo cedente.
seguradora	A parte que tem a obrigação de acordo com um contrato de seguro de compensar o segurado se ocorrer um acontecimento seguro .
separação	Contabilizar as componentes de um contrato como se fossem contratos separados.

IFRS 4

APÊNDICE B

Definição de um contrato de seguro

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

- B1 Este apêndice proporciona orientação sobre a definição de um contrato de seguro incluída no Apêndice A. Trata as seguintes questões:
- (a) o termo «acontecimento futuro incerto» (parágrafos B2-B4);
 - (b) pagamentos em espécie (parágrafos B5-B7);
 - (c) risco de seguro e outros riscos (parágrafos B8-B17);
 - (d) exemplos de contratos de seguro (parágrafos B18-B21);
 - (e) risco de seguro significativo (parágrafos B22-B28);
- e
- (f) alterações no nível do risco de seguro (parágrafos B29 e B30).

Acontecimento futuro incerto

- B2 A incerteza (ou risco) é a essência de um contrato de seguro. Em conformidade, pelo menos um dos seguintes aspectos é incerto no início de um contrato de seguro:
- (a) se um *acontecimento seguro* vai ou não ocorrer;
 - (b) quando vai ocorrer;
- ou
- (c) a quantia que a seguradora terá de pagar caso ocorra.
- B3 Em alguns contratos de seguro, o acontecimento seguro é a descoberta de uma perda durante o prazo do contrato, mesmo que a perda resulte de um acontecimento que tenha ocorrido antes do início do contrato. Noutros contratos de seguro, o acontecimento seguro é um acontecimento que ocorre durante o prazo do contrato, mesmo se a perda resultante for descoberta após o final do prazo do contrato.
- B4 Alguns contratos de seguro cobrem acontecimentos que já ocorreram, mas cujo efeito financeiro ainda é incerto. Um exemplo é um contrato de resseguro que cobre a seguradora directa contra o desenvolvimento adverso de sinistros já relatados por segurados. Nesses contratos, o acontecimento seguro é a descoberta do custo final desses sinistros.

Pagamentos em espécie

- B5 Alguns contratos de seguro exigem ou permitem que os pagamentos sejam feitos em espécie. Um exemplo é quando a seguradora substitui um artigo roubado directamente, em vez de reembolsar o segurado. Outro exemplo é quando uma seguradora usa os seus próprios hospitais e pessoal médico para providenciar os serviços médicos cobertos pelos contratos.

- B6 Alguns contratos de serviços de comissão fixa em que o nível de serviço depende de um acontecimento incerto satisfazem a definição de um contrato de seguro contida nesta IFRS, mas não estão regulamentados como contratos de seguro em alguns países. Um exemplo é o contrato de manutenção em que o fornecedor do serviço concorda em reparar o equipamento especificado após uma avaria. A comissão de serviço fixa baseia-se no número esperado de avarias, mas é incerto se uma determinada máquina se vai avariar. A avaria do equipamento afecta adversamente o seu proprietário e o contrato compensa o proprietário (em espécie, em vez de dinheiro). Outro exemplo é o contrato para serviços de reparação de viaturas em que o fornecedor concorda, por um pagamento anual fixo, em fornecer assistência rodoviária ou rebocar o veículo até uma garagem próxima. Este último contrato pode satisfazer a definição de contrato de seguro mesmo que o fornecedor não concorde em efectuar reparações ou substituir peças.
- B7 A aplicação da IFRS aos contratos descritos no parágrafo B6 não deverá ser mais onerosa do que aplicar as IFRSs que seriam aplicáveis se esses contratos estivessem fora do âmbito desta IFRS:
- (a) É pouco provável que haja responsabilidades materiais por avarias ou problemas de funcionamento que já tenham ocorrido.
 - (b) Se a IAS 18 *Rédito* fosse aplicável, o fornecedor de serviços deveria reconhecer rédito por referência à fase de conclusão (e sujeito a outros critérios especificados). Essa abordagem também é aceitável segundo esta IFRS, que permite que o fornecedor de serviços (i) continue as suas políticas contabilísticas existentes para estes contratos a não ser que envolvam práticas proibidas pelo parágrafo 14 e (ii) melhore as suas políticas contabilísticas se tal for permitido pelos parágrafos 22-30.
 - (c) O fornecedor de serviços considera se o custo de satisfazer a sua obrigação contratual de fornecer os serviços excede o rédito recebido em antecipação. Para tal, o fornecedor aplica o teste de adequação da responsabilidade descrito nos parágrafos 15-19 desta IFRS. Se esta IFRS não se aplicasse a estes contratos, o fornecedor de serviços deveria aplicar a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* para determinar se os contratos são onerosos.
 - (d) Relativamente a estes contratos, os requisitos de divulgação desta IFRS não deverão acrescentar significativamente às divulgações exigidas por outras IFRSs.

Distinção entre risco de seguro e outros riscos

- B8 A definição de um contrato de seguro refere-se a um risco de seguro, que esta IFRS define como risco, diferente do *risco financeiro*, transferido do detentor de um contrato para o emitente. Um contrato que expõe o emitente a risco financeiro sem risco de seguro significativo não é um contrato de seguro.
- B9 A definição de risco financeiro no Apêndice A inclui uma lista de variáveis financeiras e não financeiras. Essa lista inclui variáveis não financeiras que não são específicas de uma parte do contrato, tais como um índice de perdas por sismo numa determinada região ou um índice de temperaturas numa determinada cidade. A lista exclui variáveis não financeiras que são específicas de uma parte do contrato, tais como a ocorrência ou não de um incêndio que danifique ou destrua um activo dessa parte. Além disso, o risco de alterações no justo valor de um activo não financeiro não constitui um risco financeiro se o justo valor reflectir não apenas as alterações nos preços de mercado desses activos (uma variável financeira) mas também a condição de um activo não financeiro específico detido por uma parte de um contrato (uma variável não financeira). Por exemplo, se uma garantia do valor residual de um carro específico expuser o fiador ao risco de alterações na condição física do carro, esse risco constitui um risco de seguro e não um risco financeiro.
- B10 Alguns contratos expõem o emitente a risco financeiro, além do risco de seguro significativo. Por exemplo, muitos contratos de seguro de vida garantem uma taxa mínima de retorno aos segurados (criando um risco financeiro) ao mesmo tempo que prometem benefícios por morte que por vezes excedem significativamente o saldo de conta do segurado (criando um risco de seguro na forma de risco de mortalidade). Esses contratos são contratos de seguro.

IFRS 4

- B11 Segundo alguns contratos, um acontecimento seguro despoleta o pagamento de uma quantia por referência a um índice de preços. Esses contratos são contratos de seguro, desde que o pagamento que está dependente do acontecimento seguro possa ser significativo. Por exemplo, uma anuidade dependente da vida associada a um índice de custo de vida transfere o risco de seguro porque o pagamento é despoletado por um acontecimento incerto – a sobrevivência do beneficiário da anuidade. A ligação ao índice de preços é um derivado embutido, mas também transfere o risco de seguro. Se a transferência resultante do risco de seguro for significativa, o derivado embutido satisfaz a definição de contrato de seguro, em cujo caso não precisa de ser separado e mensurado pelo justo valor (ver parágrafo 7 desta IFRS).
- B12 A definição de risco de seguro refere-se ao risco que a seguradora aceita do segurado. Por outras palavras, o risco de seguro é um risco preexistente transferido do segurado para a seguradora. Assim, o novo risco criado pelo contrato não é um risco de seguro.
- B13 A definição de contrato de seguro refere-se a um efeito adverso para o segurado. A definição não limita o pagamento por parte da seguradora a uma quantia igual ao impacto financeiro do acontecimento adverso. Por exemplo, a definição não exclui a cobertura «novo por velho» que paga ao segurado o suficiente para permitir a substituição de um activo velho e danificado por um activo novo. De forma semelhante, a definição não limita o pagamento segundo um contrato de seguro de vida a prazo à perda financeira sofrida pelos dependentes do falecido nem exclui o pagamento de quantias predeterminadas para quantificar a perda causada por morte ou acidente.
- B14 Alguns contratos exigem um pagamento caso ocorra um acontecimento incerto especificado, mas não exigem um efeito adverso sobre o segurado como condição prévia de pagamento. Um tal contrato não constitui um contrato de seguro mesmo que o detentor use o contrato para mitigar uma exposição ao risco subjacente. Por exemplo, se um detentor usar um derivado para dar cobertura a uma variável não financeira subjacente que esteja correlacionada com fluxos de caixa de um activo da entidade, o derivado não constitui um contrato de seguro porque o pagamento não está condicionado pelo facto de o detentor ser ou não adversamente afectado por uma redução nos fluxos de caixa resultantes do activo. Inversamente, a definição de um contrato de seguro refere-se a um acontecimento incerto para o qual um efeito adverso no segurado constitui uma condição prévia contratual para o pagamento. Esta condição prévia contratual não exige que a seguradora investigue se o acontecimento causou efectivamente um efeito adverso, mas permite que a seguradora negue o pagamento se não estiver convencida de que o acontecimento causou um efeito adverso.
- B15 O risco de anulação ou de persistência (i.e. o risco de que a contraparte cancele o contrato mais cedo ou mais tarde do que o emitente esperava ao determinar o preço do contrato) não constitui risco de seguro porque o pagamento à contraparte não está dependente de um acontecimento futuro incerto que afecte adversamente a contraparte. De forma semelhante, o risco de gasto (i.e. o risco de aumentos inesperados nos custos administrativos associados ao cumprimento dos serviços de um contrato, em vez de nos custos associados a acontecimentos seguros) não constitui risco de seguro porque um aumento inesperado nos gastos não afecta adversamente a contraparte.
- B16 Portanto, um contrato que expõe o emitente a risco de anulação, risco de persistência ou risco de gasto não constitui um contrato de seguro a não ser que exponha o emitente a risco de seguro. Contudo, se o emitente desse contrato mitigar esse risco usando um segundo contrato para transferir parte desse risco para outra parte, o segundo contrato expõe essa outra parte a risco de seguro.
- B17 Uma seguradora s₁ pode aceitar um risco de seguro significativo do segurado se a seguradora for uma entidade separada do segurado. No caso de uma seguradora mútua, esta aceita o risco de cada segurado e partilha esse risco. Embora os segurados suportem esse risco partilhado colectivamente na sua capacidade de proprietários, a entidade mútua aceitou o risco que é a essência de um contrato de seguro.

Exemplos de contratos de seguro

- B18 Seguem-se exemplos de contratos que são contratos de seguro, se a transferência de risco de seguro for significativa:
- (a) seguro contra roubo ou danos de propriedade.
 - (b) seguro de responsabilidade por produtos, responsabilidade profissional, responsabilidade civil ou gastos legais.

- (c) seguro de vida e planos de pré-pagamento de funeral (embora a morte seja certa, é incerto o momento de ocorrência da morte ou, para alguns tipos de seguros, se a morte vai ocorrer durante o período coberto pelo seguro).
- (d) anuidades e pensões contingentes à vida (i.e. contratos que proporcionam compensação pelo acontecimento futuro incerto — a sobrevivência do segurado ou do pensionista — para ajudar o segurado ou o pensionista a manter um determinado nível de vida, que de outra forma poderia ser adversamente afectado pela sua sobrevivência).
- (e) invalidez e cobertura médica.
- (f) cauções, obrigações de fidelidade, obrigações de desempenho e obrigações de leilão (i.e. contratos que proporcionam compensação se outra parte falhar no cumprimento de uma obrigação contratual, por exemplo, a obrigação de construir um edifício).
- (g) seguro de crédito que proporciona pagamentos especificados a serem feitos para reembolsar o detentor por uma perda em que incorre devido ao facto de um devedor especificado não efectuar um pagamento quando era devido de acordo com os termos originais ou modificados de um instrumento de dívida. Estes contratos podem assumir várias formas legais, tais como a de garantia financeira, letra de crédito, produto derivado por incumprimento de crédito ou contrato de seguro. Contudo, estes contratos estão fora do âmbito desta IFRS se a entidade os tiver celebrado, ou retido, ao transferir para outra parte activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito da IAS 39 (ver parágrafo 4(d)).
- (h) garantias de produto. As garantias de produto emitidas por outra parte para bens vendidos por um fabricante, negociante ou retalhista estão dentro no âmbito desta IFRS. Contudo, as garantias de produto emitidas directamente por um fabricante, negociante ou retalhista estão fora do seu âmbito, porque se encontram dentro do âmbito da IAS 18 *Rédito* e da IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.
- (i) seguro do título (i.e. seguro contra a descoberta de problemas no título de uma propriedade que não eram evidentes quando o contrato de seguro foi subscrito). Neste caso, o acontecimento seguro é a descoberta de um problema no título e não o problema em si.
- (j) assistência em viagem (i.e. compensação em dinheiro ou em espécie aos segurados por perdas sofridas enquanto viajam). Os parágrafos B6 e B7 discutem alguns contratos deste tipo.
- (k) obrigações catastróficas que proporcionam pagamentos reduzidos de capital, juros ou ambos se um acontecimento especificado afectar adversamente o emitente da obrigação (a não ser que o acontecimento especificado não crie risco de seguro significativo, por exemplo, se o acontecimento for uma alteração numa taxa de juro ou numa taxa de câmbio).
- (l) *swaps* de seguro e outros contratos que exigem um pagamento com base em alterações em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas que sejam específicas de uma parte do contrato.
- (m) contratos de resseguro.

B19 Seguem-se exemplos de itens que não são contratos de seguro:

- (a) contratos de investimento que têm a forma legal de um contrato de seguro, mas não expõem a seguradora a um risco de seguro significativo, por exemplo, contratos de seguro de vida em que a seguradora não suporta qualquer risco de mortalidade significativo (tais contratos são instrumentos financeiros do tipo não seguro ou contratos de serviços; ver parágrafos B20 e B21).
- (b) contratos que têm a forma legal de seguros, mas passam todo o risco de seguro significativo para o segurado através de mecanismos não canceláveis e imponíveis que ajustam pagamentos futuros por parte do segurado como resultado directo de perdas seguradas, por exemplo, alguns contratos de resseguro financeiros ou alguns contratos de grupo (tais contratos são normalmente instrumentos financeiros de tipo não seguro ou contratos de serviços; ver parágrafos B20 e B21).

IFRS 4

- (c) auto-seguro, por outras palavras, a retenção de um risco que podia *ter* sido coberto por seguro (não há contrato de seguro porque não há acordo com outra parte).
 - (d) contratos (como os contratos de jogo) que exigem um pagamento se ocorrer um acontecimento futuro incerto especificado, mas não exigem, como condição prévia contratual para o pagamento, que o acontecimento afecte adversamente o segurado. Contudo, isto não exclui a especificação de um pagamento predeterminado para quantificar a perda causada por um acontecimento especificado, como a morte ou um acidente (ver também o parágrafo B13).
 - (e) derivados que expõem uma parte a risco financeiro, mas não a risco de seguro, porque exigem que essa parte faça um pagamento unicamente com base em alterações numa ou mais taxas de juro especificadas, preços de instrumentos financeiros, preços de mercadorias, taxas de câmbio, índices de preços ou taxas, notações de crédito ou índices de crédito ou outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato (ver IAS 39).
 - (f) um contrato de garantia financeira (ou letra de crédito, produto derivado por incumprimento de crédito ou contrato de seguro de crédito) que exige pagamentos mesmo que o detentor não tenha incorrido numa perda pelo facto de o devedor não *ter* efectuado pagamentos quando eram devidos (ver IAS 39).
 - (g) contratos que exigem um pagamento com base numa variável climática, geológica ou outra variável física que não seja específica de uma parte do contrato (normalmente descrita como derivados do tempo).
 - (h) obrigações catastróficas que proporcionam pagamentos reduzidos de capital, juros ou ambos, com base numa variável climática, geológica ou outra variável física que não seja específica de uma parte do contrato.
- B20 Se os contratos descritos no parágrafo B19 criarem activos financeiros ou passivos financeiros, eles estão dentro do âmbito da IAS 39. Entre outras coisas, isto significa que as partes do contrato usam o que por vezes é designado por contabilização de depósito, que envolve o seguinte:
- (a) uma parte reconhece a retribuição recebida como passivo financeiro, em vez de rédito.
 - (b) a outra parte reconhece a retribuição paga como activo financeiro, em vez de gasto.
- B21 Se os contratos descritos no parágrafo B19 não criarem activos financeiros ou passivos financeiros, aplica-se a IAS 18. Segundo a IAS 18, o rédito associado a uma transacção envolvendo a prestação de serviços é reconhecido por referência à fase de conclusão da transacção se o desfecho da transacção puder ser estimado com fiabilidade.

Risco de seguro significativo

- B22 Um contrato é um contrato de seguro apenas se transferir um risco de seguro significativo. Os parágrafos B8-B21 discutem o risco de seguro. Os parágrafos seguintes discutem a avaliação feita para determinar se o risco de seguro é ou não significativo.
- B23 O risco de seguro é significativo se, e apenas se, um acontecimento seguro puder obrigar uma seguradora a pagar benefícios adicionais significativos em qualquer cenário, excluindo cenários com falta de substância comercial (i.e. não têm efeito discernível sobre a economia de uma transacção). Se benefícios adicionais significativos forem pagáveis em cenários com substância comercial, a condição enunciada na frase anterior pode ser satisfeita mesmo se o acontecimento seguro for extremamente improvável ou mesmo se o valor presente esperado (i.e. ponderado em função de probabilidades) dos fluxos de caixa contingentes for uma pequena proporção do valor presente esperado de todos os fluxos de caixa contratuais remanescentes.

- B24 Os benefícios adicionais descritos no parágrafo B23 referem-se a quantias que excedem aquelas que seriam pagáveis se não ocorresse qualquer acontecimento seguro (excluindo cenários em que falta substância comercial). Essas quantias adicionais incluem custos de gestão e de avaliação de sinistros, mas excluem:
- (a) a perda da capacidade de cobrar ao segurado serviços futuros. Por exemplo, num contrato de seguro de vida associado a um investimento, a morte do segurado significa que a seguradora já não pode prestar serviços de gestão do investimento e cobrar uma comissão por isso. Contudo, esta perda económica para a seguradora não reflecte risco de seguro, da mesma forma que a entidade gestora do fundo mútuo não assume um risco de seguro em relação à possível morte do cliente. Portanto, a potencial perda de futuras comissões de gestão de investimento não é relevante ao avaliar o grau de risco de seguro que _ transferido por um contrato.
 - (b) dispensa por morte dos custos que seriam feitos por cancelamento ou resgate. Dado que o contrato criou esses custos, a dispensa desses custos não compensa o segurado por um risco preexistente. Deste modo, os custos não são relevantes ao avaliar o grau do risco de seguro que é transferido por um contrato.
 - (c) um pagamento condicionado a um acontecimento que não causa uma perda significativa ao detentor do contrato. Por exemplo, considere-se um contrato que exija que o emitente pague um milhão em unidades monetárias se um activo sofrer danos físicos que causem uma perda económica insignificante de uma unidade monetária para o detentor. Neste contrato, o detentor transfere para a seguradora o risco insignificante da perda de uma unidade monetária. Ao mesmo tempo, o contrato cria um risco de tipo não seguro de que o emitente tenha de pagar 999 999 unidades monetárias se o acontecimento especificado ocorrer. Dado que o emitente não aceita o risco de seguro significativo do detentor, este contrato não constitui um contrato de seguro.
 - (d) possíveis recuperações de resseguros. A seguradora contabiliza-os separadamente.
- B25 Uma seguradora deve avaliar o significado do risco de seguro contrato a contrato, em vez de o fazer por referência à materialidade das demonstrações financeiras. (*) Assim, o risco de seguro pode ser significativo mesmo que exista uma probabilidade mínima de perdas materiais para uma carteira completa de contratos. Esta avaliação contrato a contrato facilita a classificação de um contrato como contrato de seguro. Contudo, se se souber que uma carteira relativamente homogênea de pequenos contratos consiste em contratos que transferem risco de seguro, uma seguradora não precisa de examinar cada contrato dessa carteira para identificar uns poucos contratos não derivados que transferem risco de seguro insignificante.
- B26 Conclui-se dos parágrafos B23-B25 que se um contrato pagar um benefício por morte que exceda a quantia a pagar por sobrevivência, o contrato é um contrato de seguro a não ser que o benefício adicional por morte seja insignificante (ajuizado por referência ao contrato em vez de à totalidade da carteira de contratos). Conforme notado no parágrafo B24(b), a dispensa por morte dos custos de cancelamento ou de resgate não está incluída nesta avaliação se esta dispensa não compensar o segurado por um risco preexistente. De forma semelhante, um contrato de anuidades que paga somas regulares para o resto da vida do segurado é um contrato de seguro, a não ser que os pagamentos agregados dependentes da vida sejam insignificantes.
- B27 O parágrafo B23 faz referência a benefícios adicionais. Esses benefícios adicionais podem incluir um requisito de pagar benefícios mais cedo se o acontecimento seguro ocorrer mais cedo e o pagamento não estiver ajustado ao valor temporal do dinheiro. Um exemplo é o seguro total de vida por uma quantia fixa (por outras palavras, seguro que proporciona um benefício por morte fixo quando o segurado morre, sem data de expiração para a cobertura). É certo que o segurado vai morrer, mas a data da morte é incerta. A seguradora vai sofrer uma perda naqueles contratos individuais em que o segurado morre cedo, mesmo que não haja qualquer perda global na totalidade da carteira de contratos.
- B28 Se um contrato de seguro for separado numa componente de depósito e numa componente de seguro, o significado do risco de seguro transferido é avaliado por referência à componente de seguro. O significado do risco de seguro transferido por um derivado embutido é avaliado por referência ao derivado embutido.

(*) Para esta finalidade, os contratos celebrados simultaneamente com uma única contraparte (ou os contratos que são de outra forma interdependentes) configuram um único contrato.

IFRS 4

Alterações no nível de risco de seguro

- B29 Alguns contratos não transferem qualquer risco de seguro para o emitente no início, embora transfiram risco de seguro num momento posterior. Por exemplo, considere-se um contrato que proporciona um retorno de investimento especificado e inclui uma opção para o segurado usar os proventos do investimento aquando da maturidade para comprar uma anuidade contingente à vida às taxas de anuidade correntes cobradas pela seguradora a outros novos beneficiários quando o segurado exercer essa opção. O contrato não transfere qualquer risco de seguro para o emitente enquanto a opção não for exercida, dado que a seguradora permanece livre de apreçar a anuidade numa base que reflecta o risco de seguro transferido para a seguradora nesse momento. Contudo, se o contrato especificar as taxas da anuidade (ou uma base para definir as taxas da anuidade), o contrato transfere risco de seguro para o emitente no seu início.
- B30 Um contrato que se qualifica como contrato de seguro mantém-se como contrato de seguro até que todos os direitos e obrigações sejam extintos ou expirem.
-

APÊNDICE C

IFRS 4

Emendas a outras IFRSs

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade adoptar esta IFRS para um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

Emendas à IAS 32 e à IAS 39

- C1 Na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* (tal como revista em 2003), a alínea (d) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (c). A alínea (c) do parágrafo 4 é alterada para a alínea (d) e passa a ter a redacção indicada no parágrafo C4.

O parágrafo 6 é eliminado.

A seguinte frase é adicionada no final do parágrafo AG8:

Alguns destes direitos e obrigações contingentes podem constituir contratos de seguro no âmbito da IFRS 4.

- C2 Na IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003), a alínea (e) do parágrafo 2 é alterada para a alínea (d). A alínea (d) do parágrafo 2 é alterada para a alínea (e) e passa a ter a redacção indicada no parágrafo C5. O parágrafo AG4 passa a ter a seguinte redacção:

AG4. Esta Norma aplica-se aos activos financeiros e passivos financeiros das seguradoras, que não sejam direitos e obrigações que o parágrafo 2(e) exclui por resultarem de contratos dentro do âmbito da IFRS 4.

- C3 Os parágrafos 4(e) da IAS 32 e 2(h) da IAS 39 contêm exclusões de âmbito para derivados com base em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas. Esses parágrafos são eliminados. Como resultado, esses derivados estão dentro do âmbito da IAS 32 e da IAS 39, a não ser que satisfaçam a definição de contrato de seguro e estejam dentro do âmbito da IFRS 4. Além disso, o parágrafo AG1 da IAS 39 passa a ter a seguinte redacção:

AG1. Alguns contratos exigem um pagamento com base em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas. (Os contratos baseados em variáveis climáticas são por vezes referidos como «derivados do tempo».) Se esses contratos não estiverem dentro do âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguro*, encontram-se no âmbito desta Norma.

- C4 Na IAS 32, é inserido um novo parágrafo 4(e). Após esta alteração e as alterações feitas pelos parágrafos C1 e C3, e pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, os parágrafos 4(c)-(e) passam a ter a seguinte redacção:

(c) **contratos relativos à retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.**

(d) **contratos de seguro tal como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*. Contudo, esta Norma aplica-se a derivados que estejam embutidos em contratos de seguro se a IAS 39 exigir que a entidade os contabilize separadamente.**

(e) **instrumentos financeiros que estejam dentro do âmbito da IFRS 4 porque contêm uma característica de participação discricionária. O emitente destes instrumentos está isento de aplicar a estas características os parágrafos 15-32 e AG25-AG35 desta Norma no que diz respeito à distinção entre passivos financeiros e instrumentos de capital próprio. Contudo, estes instrumentos estão sujeitos a todos os outros requisitos desta Norma. Além disso, esta Norma aplica-se aos derivados que estejam embutidos nestes instrumentos (ver IAS 39).**

O parágrafo 4(f), inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, mantém-se inalterado.

IFRS 4

C5 Na IAS 39, o parágrafo 2(f) é eliminado. Após esta alteração e as alterações feitas pelos parágrafos C2 e C3, e pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, os parágrafos 2(d)-(g) passam a ter a seguinte redacção:

- (d) *instrumentos financeiros emitidos pela entidade que satisfaçam a definição de instrumento de capital próprio da IAS 32 (incluindo opções e warrants). Contudo, o detentor de tais instrumentos de capital próprio deve aplicar esta Norma a esses instrumentos, a não ser que satisfaçam a excepção indicada na alínea (a) atrás.*
- (e) *direitos e obrigações segundo um contrato de seguro conforme definido na IFRS 4 Contratos de Seguro ou segundo um contrato que esteja dentro do âmbito da IFRS 4 porque contém uma característica de participação discricionária. Contudo, esta Norma aplica-se a um derivado que esteja embutido nesse contrato se o derivado não for em si mesmo um contrato dentro do âmbito da IFRS 4 (ver parágrafos 10-13 e Apêndice A parágrafos AG23-AG33). Além disso, se um contrato de seguro for um contrato de garantia financeira celebrado, ou retido, na transferência para outra parte de activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito desta Norma, o emitente deve aplicar esta Norma ao contrato (ver parágrafo 3 e Apêndice A parágrafo AG4A).*
- (f) *contratos relativos à retribuição contingente numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais). Esta isenção aplica-se apenas à adquirente.*
- (g) *contratos entre uma adquirente e um vendedor numa concentração de actividades empresariais para comprar ou vender uma adquirida numa data futura.*

As alíneas (i) e (j) do parágrafo 2 são alteradas para (h) e (i) do parágrafo 2. O parágrafo 2(i) foi inserido pela IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*.

O parágrafo 3 é eliminado e substituído por um novo parágrafo 3 e o parágrafo AG4A é adicionado, com a seguinte redacção:

3. Alguns contratos de garantias financeiras exigem que o emitente faça pagamentos especificados para reembolsar o detentor por uma perda em que incorra devido ao facto de um devedor especificado não efectuar um pagamento quando era devido de acordo com os termos originais ou modificados de um instrumento de dívida. Se esse requisito transferir risco significativo para o emitente, o contrato é um contrato de seguro tal como definido na IFRS 4 (ver parágrafos 2(e) e AG4A). Outros contratos de garantias financeiras exigem a realização de pagamentos em resposta a alterações numa taxa de juro, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, notação de crédito ou índice de crédito ou outra variável especificada, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato. Esses contratos estão dentro do âmbito desta Norma.

AG4A. Os contratos de garantias financeiras podem ter várias formas legais, tais como uma garantia financeira, carta de crédito, contrato de incumprimento de crédito ou contrato de seguro. O seu tratamento contabilístico não depende da sua forma legal. Seguem-se exemplos de tratamento apropriado (ver parágrafos 2(e) e 3):

- (a) Se o contrato não for um contrato de seguro, tal como definido na IFRS 4, o emitente aplica esta Norma. Assim, um contrato de garantia financeira que exija pagamentos caso a notação de crédito de um devedor desça abaixo de um determinado nível está dentro do âmbito desta Norma.
- (b) Se o emitente incorreu ou reteve a garantia financeira ao transferir para outra parte activos financeiros ou passivos financeiros dentro do âmbito desta Norma, o emitente aplica esta Norma.
- (c) Se o contrato for um contrato de seguro, tal como definido na IFRS 4, o emitente aplica a IFRS 4 a não ser que se aplique a alínea (b).
- (d) Se o emitente deu uma garantia financeira em ligação com a venda de bens, o emitente aplica a IAS 18 ao determinar o momento em que deve reconhecer o rédito resultante.

- C6 Na IAS 39, no parágrafo 9, a expressão «outra variável» na definição de um derivado é substituída pela expressão «outra variável, desde que, no caso de uma variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato». A mesma alteração é feita no parágrafo 10 da IAS 39. O seguinte parágrafo novo AG12A é adicionado à IAS 39:

AG12A. A definição de derivado refere-se a variáveis não financeiras que não sejam específicas de uma parte do contrato. Estas incluem um índice de perdas por sismo numa determinada região e um índice de temperaturas numa determinada cidade. As variáveis não financeiras específicas de uma parte do contrato incluem a ocorrência ou não ocorrência de um incêndio que danifique ou destrua um activo de uma parte do contrato. Uma alteração no justo valor de um activo não financeiro é específica do proprietário se o justo valor reflectir não só as alterações nos preços de mercado desses activos (uma variável financeira), mas também a condição do activo não financeiro específico detido (uma variável não financeira). Por exemplo, se uma garantia do valor residual de um carro específico expuser o fiador ao risco de alterações na condição física do carro, a alteração no valor residual é específica do proprietário do carro.

- C7 Na IAS 32, é inserido o seguinte novo parágrafo 91A, e no parágrafo 86 a referência cruzada ao parágrafo 90 é alargada para incluir o parágrafo 91A:

91A. ***Alguns activos financeiros e passivos financeiros contêm uma característica de participação discricionária tal como descrito na IFRS 4 Contratos de Seguro. Se uma entidade não puder mensurar com fiabilidade o justo valor dessa característica, a entidade deve divulgar esse facto em conjunto com uma descrição do contrato, a sua quantia escriturada, uma explicação da razão porque o justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade e, se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual é altamente provável que o justo valor recaia.***

No parágrafo 49(e), «apólice de seguro» é substituído por «contrato de seguro».

- C8 Na IAS 39, o parágrafo AG30 dá exemplos de derivados embutidos que são considerados como estando intimamente relacionados com um contrato de base, e o parágrafo AG33 dá exemplos de derivados embutidos que são considerados como estando intimamente relacionados com um contrato de base. Os parágrafos AG30(g) e AG33(a), (b) e (d) são emendados pela inserção de referências a contratos de seguro como se segue e as alíneas (g) e (h) são adicionadas ao parágrafo AG33:

AG30 (g) Uma opção *call*, *put* ou de pré-pagamento embutida num contrato de dívida de base ou num contrato de seguro de base não está intimamente relacionada com o contrato de base a não ser que o preço de exercício da opção seja aproximadamente igual em cada data de exercício ao custo amortizado do instrumento de dívida de base ou à quantia escriturada do contrato de seguro de base. Da perspectiva do emitente de um instrumento de dívida convertível com uma característica de opção *call* ou *put* embutida, avaliar se a opção *call* ou *put* está intimamente relacionada com o contrato de dívida de base é algo que deve ser feito antes de separar o elemento de capital próprio segundo a IAS 32.

AG33 (a) Um derivado embutido, no qual o subjacente é uma taxa de juro ou um índice de taxas de juro que pode alterar a quantia de juros que de outra forma seria paga ou recebida segundo um contrato de dívida de base ou um contrato de seguro que vença juros, está intimamente relacionado com o contrato de base, a não ser que o contrato combinado possa ser liquidado de tal forma que o detentor não recupere substancialmente todo o seu investimento reconhecido ou que o derivado embutido possa pelo menos duplicar a taxa de retorno inicial do detentor segundo o contrato de base e possa resultar numa taxa de retorno que seja pelo menos o dobro do que o retorno de mercado seria para um contrato com os mesmos termos do contrato de base.

(b) Um *floor* ou *cap* embutido na taxa de juro de um contrato de dívida ou de um contrato de seguro está intimamente relacionado com o contrato de base, desde que o *cap* esteja à taxa de juro do mercado ou acima da mesma e o *floor* esteja à taxa de juro do mercado ou abaixo da mesma quando o contrato for emitido, e o *cap* ou o *floor* não esteja alavancado em relação ao contrato de base. De forma semelhante, as disposições incluídas num contrato de compra ou venda de um activo (por exemplo, uma mercadoria) que estabelecem um *cap* e um *floor* sobre o preço a ser pago ou recebido pelo activo estão intimamente relacionadas com o contrato de base se tanto o *cap* como o *floor* estiverem «out of the money» no início e não estiverem alavancados.

IFRS 4

- (d) Um derivado embutido em moeda estrangeira de um contrato de base que é um contrato de seguro e não um instrumento financeiro (tal como um contrato de compra ou venda de um item não financeiro em que o preço seja denominado numa moeda estrangeira) está intimamente relacionado com o contrato de base desde que não esteja alavancado, não contenha uma característica de opção, e exija pagamentos denominados numa das seguintes moedas:
- (i) a moeda funcional de uma parte substancial desse contrato;
 - (ii) a moeda na qual o preço do bem adquirido ou do serviço prestado está normalmente denominado em transacções comerciais em todo o mundo (como por exemplo o dólar dos Estados Unidos para transacções de petróleo);
- ou
- (iii) uma moeda que seja normalmente usada em contratos de compra ou venda de itens não financeiros no ambiente económico no qual a transacção se realiza (por exemplo, uma moeda relativamente estável e líquida que seja normalmente usada em transacções comerciais locais ou em negociações externas).
- (g) Uma característica de associação a unidades embutida num instrumento financeiro de base ou num contrato de seguro de base está intimamente relacionada com o instrumento de base ou o contrato de base se os pagamentos denominados em unidades forem mensurados por valores unitários correntes que reflectam os justos valores dos activos do fundo. Uma característica de associação a unidades é um termo contratual que exige pagamentos denominados em unidades de um fundo de investimento interno ou externo.
- (h) Um derivado embutido de um contrato de seguro está intimamente relacionado com o contrato de seguro de base se o derivado embutido e o contrato de seguro de base forem tão interdependentes que uma entidade não possa mensurar o derivado embutido separadamente (i.e. sem considerar o contrato de base).

Emendas a outras IFRSs

C9 A IAS 18 *Rédito* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 6(c) passa a ter a seguinte redacção:

- (c) contratos de seguro dentro do âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguro*;

C10 Na IAS 19 *Benefícios de Empregados*, a seguinte nota de rodapé é adicionada à definição do parágrafo 7 de uma apólice de seguro que se qualifica, após a primeira ocorrência da palavra «apólice»:

- (†) Uma apólice de seguro que se qualifica não é necessariamente um contrato de seguro, tal como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguro*.

C11 Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, os parágrafos 1(b) e 4 são eliminados e um novo parágrafo 5(e) é inserido com a seguinte redacção:

- (e) contratos de seguro (ver IFRS 4 *Contratos de Seguro*). Contudo, esta Norma aplica-se a provisões, passivos contingentes e activos contingentes de uma seguradora, que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguro dentro do âmbito da IFRS 4.

No parágrafo 2 (tal como emendado em 2003 pela IAS 39), a última frase é eliminada.

C12 Na IAS 40 *Propriedades de Investimento* (tal como revista em 2003), os parágrafos 32A-32C e 75(f)(iv) foram adicionados e uma referência cruzada ao parágrafo 32A foi incluída no parágrafo 30 que passa a ter a seguinte redacção:

- 30. **Com as excepções indicadas nos parágrafos 32A a 34, uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo do justo valor nos parágrafos 33-55 ou o modelo do custo no parágrafo 56 e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.**

Propriedade de investimento associada a passivos

IFRS 4

32A. *Uma entidade pode:*

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

e

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

32B. Algumas seguradoras e outras entidades operam um fundo de propriedades de investimento que emite unidades nocionais, com algumas unidades detidas por investidores em contratos associados e outras detidas pela entidade. O parágrafo 32A não permite que uma entidade mensure a propriedade detida pelo fundo parcialmente pelo custo e parcialmente pelo justo valor.

32C. Se uma entidade escolher diferentes modelos para as duas categorias descritas no parágrafo 32A, as vendas de propriedades de investimento entre conjuntos de activos mensurados usando modelos diferentes devem ser reconhecidas pelo justo valor e a alteração cumulativa no justo valor deve ser reconhecida nos resultados. Em conformidade, se a propriedade de investimento for vendida de um conjunto em que se usa o modelo do justo valor para um conjunto em que se usa o modelo do custo, o justo valor da propriedade à data da venda torna-se o seu custo considerado.

75(f)(iv) *a alteração cumulativa no justo valor reconhecido nos resultados com a venda de uma propriedade de investimento de um conjunto de activos em que se usa o modelo do custo para um conjunto em que se usa o modelo do justo valor (ver parágrafo 32C).*

C13 A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* é emendada da seguinte forma:

No parágrafo 12, a referência aos parágrafos 13-25C é emendada para referir os parágrafos 13-25D.

As alíneas (g) e (h) do parágrafo 13 são emendadas e uma nova alínea (i) é inserida, como se segue:

(g) a designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos (parágrafo 25A);

(h) transacções de pagamento com base em acções (parágrafos 25B e 25C);

e

(i) contratos de seguro (parágrafo 25D).

Após o parágrafo 25C, foram adicionados um novo título e o parágrafo 25D, com a seguinte redacção:

Contratos de seguro

25D Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 4 *Contratos de Seguro*. A IFRS 4 restringe as alterações nas políticas contabilísticas para contratos de seguro, incluindo as alterações feitas por um adoptante pela primeira vez.

IFRS 4

O parágrafo 36A e o título que o precede são emendados pela inserção de referências à IFRS 4, passando a *ter* a seguinte redacção:

A isenção do requisito de reexpressar informação comparativa da IAS 39 e da IFRS 4

36A Nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs, uma entidade que adopte as IFRSs antes de 1 de Janeiro de 2006 deve apresentar pelo menos um ano de informação comparativa, mas esta informação comparativa não precisa de estar de acordo com a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4. Uma entidade que opte por apresentar informação comparativa que não cumpra a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4 no seu primeiro ano de transição deve:

- (a) aplicar os seus PCGA anteriores na informação comparativa de instrumentos financeiros dentro do âmbito da IAS 32 e da IAS 39 e de contratos de seguro dentro do âmbito da IFRS 4;
- (b) divulgar esse facto, junto com a base usada para preparar esta informação;

e

- (c) divulgar a natureza dos principais ajustamentos que teriam feito a informação cumprir a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4. A entidade não precisa de quantificar esses ajustamentos. Contudo, a entidade deve tratar qualquer ajustamento entre o balanço à data de relato do período comparativo (i.e. o balanço que inclui informação comparativa segundo as PCGA anteriores) e o balanço à data do primeiro período de relato de acordo com as IFRSs (i.e. o primeiro período que inclui informação que cumpre a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4) como resultante de uma alteração na política contabilística e deve efectuar as divulgações exigidas pelo parágrafo 28(a)-(e) e (f)(i) da IAS 8.

O parágrafo 28(f)(i) aplica-se apenas a quantias apresentadas no balanço à data de relato do período comparativo.

No caso de uma entidade que opte por apresentar informação comparativa que não cumpra a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4, as referências à «data de transição para as IFRSs» deve significar, apenas no caso dessas Normas, o início do primeiro período de relato de acordo com as IFRSs.

C14 A SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação* (tal como emendada pela IAS 39) passa a *ter* a seguinte redacção.

O parágrafo 7 passa a *ter* a seguinte redacção:

- 7. Outras obrigações de um acordo, incluindo quaisquer garantias proporcionadas e obrigações incorridas aquando da cessação antecipada, devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 37, a IAS 39 ou a IFRS 4, dependendo dos termos.

Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-5
Classificação de activos não correntes (ou grupos para alienação) como detidos para venda	6-14
Activos não correntes que deverão ser abandonados	13-14
Mensuração de activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda	15-29
Mensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação)	15-19
Reconhecimento de perdas por imparidade e reversões	20-25
Alterações num plano de venda	26-29
Apresentação e divulgação	30-42
Apresentar unidades operacionais descontinuadas	31-36
Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação	37
Apresentação de um activo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda	38-40
Divulgações adicionais	41-42
Disposições transitórias	43
Data de eficácia	44
Retirada da IAS 35	45

OBJECTIVO

1. O objectivo desta IFRS é especificar a contabilização de activos detidos para venda, e a apresentação e divulgação de *unidades operacionais descontinuadas*. Em particular, a IFRS exige que:

- (a) os activos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o *justo valor* menos os *custos de vender*, e que a depreciação desses activos deve cessar;

e

- (b) os activos que satisfazem os critérios de classificação como detidos para venda sejam apresentados separadamente na face do balanço e que os resultados das unidades operacionais descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração dos resultados.

IFRS 5

ÂMBITO

2. Os requisitos de classificação e de apresentação desta IFRS aplicam-se a todos os *activos não correntes* (*) reconhecidos e a todos os *grupos para alienação* de uma entidade. Os requisitos de mensuração desta IFRS aplicam-se a todos os activos não correntes reconhecidos e aos grupos para alienação (tal como definido no parágrafo 4), com a excepção dos activos enunciados no parágrafo 5 que devem continuar a ser mensurados de acordo com a Norma indicada.
3. Os activos classificados como não correntes de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2003) não devem ser reclassificados como *activos correntes* enquanto não satisfizerem os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com esta IFRS. Os activos de uma classe que uma entidade normalmente consideraria como não corrente que sejam adquiridos exclusivamente com vista a uma revenda não devem ser classificados como correntes a não ser que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda de acordo com esta IFRS.
4. Por vezes, uma entidade aliena um grupo de activos, possivelmente com alguns passivos directamente associados, em conjunto numa única transacção. Um tal grupo para alienação pode ser um grupo de *unidades geradoras de caixa*, uma única unidade geradora de caixa, ou parte de uma unidade geradora de caixa. (**) O grupo pode incluir quaisquer activos e quaisquer passivos da entidade, incluindo activos correntes, passivos correntes e activos excluídos pelo parágrafo 5 dos requisitos de mensuração desta IFRS. Se um activo não corrente dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS fizer parte de um grupo para alienação, os requisitos de mensuração desta IFRS aplicam-se ao grupo como um todo, de forma que o grupo seja mensurado pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos o custo de vender. Os requisitos para mensuração de activos e passivos individuais dentro do grupo para alienação estão definidos nos parágrafos 18, 19 e 23.
5. As disposições de mensuração desta IFRS (***) não se aplicam aos seguintes activos, que estão abrangidos pelas Normas indicadas, seja como activos individuais seja como parte de um grupo para alienação:
 - (a) activos por impostos diferidos (IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*).
 - (b) activos provenientes de benefícios de empregados (IAS 19 *Benefícios de Empregados*).
 - (c) activos financeiros no âmbito da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*
 - (d) activos não correntes que sejam contabilizados de acordo com o modelo do justo valor da IAS 40 *Propriedades de Investimento*.
 - (e) activos não correntes que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos estimados do ponto de venda de acordo com a IAS 41 *Agricultura*.
 - (f) direitos contratuais de acordo com contratos de seguros tal como definido na IFRS 4 *Contratos de Seguros*.

CLASSIFICAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES (OU GRUPOS PARA ALIENAÇÃO) COMO DETIDOS PARA VENDA

6. **Uma entidade deve classificar um activo não corrente (ou um grupo para alienação) como detido para venda se a sua quantia escriturada vai ser recuperada principalmente através de uma transacção de venda em vez de através de uso continuado.**

(*) Relativamente aos activos classificados de acordo com uma apresentação de liquidez, os activos não correntes são activos que incluem quantias que se espera recuperar mais de doze meses após a data do balanço. O parágrafo 3 aplica-se à classificação desses activos.

(**) Contudo, uma vez que se espera que os fluxos de caixa de um activo ou grupo de activos resultam principalmente da venda e não do uso continuado, estes tornam-se menos dependentes dos fluxos de caixa resultantes de outros activos, e um grupo para alienação que fez parte de uma unidade geradora de caixa torna-se uma unidade geradora de caixa individual.

(***) Além dos parágrafos 18 e 19, que exigem que os activos em questão sejam mensurados de acordo com outras IFRSs aplicáveis.

7. Para que este seja o caso, o activo (ou grupo para alienação) deve estar disponível para venda imediata na sua condição presente sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para vendas de tais activos (ou grupos para alienação) e a sua venda deve ser *altamente provável*.
8. Para que a venda seja altamente provável, o nível de gestão apropriado deve estar empenhado num plano para vender o activo (ou grupo para alienação), e deve ter sido iniciado um programa activo para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o activo (ou grupo para alienação) deve ser activamente publicitado para venda a um preço que seja razoável em relação ao seu justo valor corrente. Além disso, deve esperar-se que a venda se qualifique para reconhecimento como venda concluída até um ano a partir da data da classificação, excepto conforme permitido pelo parágrafo 9, e as acções necessárias para concluir o plano devem indicar a improbabilidade de alterações significativas no plano ou de o plano ser retirado.
9. Os acontecimentos ou circunstâncias podem estender o período para concluir a venda para lá de um ano. Uma extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não exclui que um activo (ou grupo para alienação) seja classificado como detido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade e se houver suficiente prova de que a entidade continua comprometida com o seu plano de vender o activo (ou grupo para alienação). Será este o caso quando os critérios do Apêndice B forem satisfeitos.
10. As transacções de venda incluem trocas de activos não correntes por outros activos não correntes quando uma troca tiver substância comercial de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.
11. Quando uma entidade adquire um activo não corrente (ou grupo para alienação) exclusivamente com vista à sua posterior alienação, só deve classificar o activo não corrente (ou o grupo de disposição) como detido para venda à data de aquisição se o requisito de um ano do parágrafo 8 for satisfeito (excepto conforme permitido pelo parágrafo 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos parágrafos 7 e 8 que não esteja satisfeito nessa data estará satisfeito num curto prazo após a aquisição (normalmente, num prazo de três meses).
12. Se os critérios dos parágrafos 7 e 8 forem satisfeitos após a data do balanço, uma entidade não deve classificar um activo não corrente (ou grupo para alienação) como detido para venda nessas demonstrações financeiras quando forem emitidas. Contudo, quando esses critérios forem satisfeitos após a data de balanço mas antes da autorização para emissão das demonstrações financeiras, a entidade deve divulgar a informação especificada nos parágrafos 41(a), (b) e (d) das notas.

Activos não correntes que deverão ser abandonados

13. Uma entidade não deve classificar como detido para venda um activo não corrente (ou grupo para alienação) que deverá ser abandonado. Isto deve-se ao facto de a sua quantia escriturada ser recuperada principalmente através do uso continuado. Contudo, se o grupo para alienação a ser abandonado satisfizer os critérios do parágrafo 32(a)-(c), a entidade deve apresentar os resultados e fluxos de caixa do grupo para alienação como unidades operacionais descontinuadas de acordo com os parágrafos 33 e 34 à data na qual ele deixe de ser usado. Os activos não correntes (ou grupos para alienação) a serem abandonados incluem activos não correntes (ou grupos para alienação) que deverão ser usados até ao final da sua vida económica e os activos não correntes (ou grupos para alienação) que deverão ser encerrados em vez de vendidos.
14. Uma entidade não deve contabilizar um activo não corrente que tenha sido temporariamente retirado de serviço como se tivesse sido abandonado.

MENSURAÇÃO DE ACTIVOS NÃO CORRENTES (OU GRUPOS PARA ALIENAÇÃO) CLASSIFICADOS COMO DETIDOS PARA VENDA

Mensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação)

15. **Uma entidade deve mensurar um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender.**

IFRS 5

16. Se um activo (ou grupo para alienação) recém-adquirido satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ver parágrafo 11), a aplicação do parágrafo 15 resultará em que o activo (ou grupo para alienação) seja mensurado no reconhecimento inicial pelo valor mais baixo entre a sua quantia escriturada se não tivesse sido assim classificado (por exemplo, o custo) e o justo valor menos os custos de vender. Assim, se o activo (ou grupo para alienação) for adquirido como parte de uma concentração de actividades empresariais, ele deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos de vender.
17. Quando se espera que a venda ocorra para além de um ano, a entidade deve mensurar os custos de vender pelo valor presente. Qualquer aumento no valor presente dos custos de vender que resulte da passagem do tempo deve ser apresentado nos resultados como custo de financiamento.
18. Imediatamente antes da classificação inicial do activo (ou grupo para alienação) como detido para venda, as quantias escrituradas do activo (ou de todos os activos e passivos do grupo) devem ser mensuradas de acordo com a IFRSs aplicáveis.
19. Na remensuração posterior de um grupo para alienação, as quantias escrituradas de quaisquer activos e passivos que não estejam no âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS, mas estejam incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda, devem ser remensurados de acordo com as IFRSs aplicáveis antes de o justo valor menos os custos de vender do grupo para alienação ser remensurado.

Reconhecimento de perdas por imparidade e reversões

20. Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do activo (ou grupo para alienação) para o justo valor menos os custos de vender, até ao ponto em que não tenha sido reconhecida de acordo com o parágrafo 19.
21. Uma entidade deve reconhecer um ganho para qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de vender de um activo, mas não para além da perda por imparidade cumulativa que tenha sido reconhecida seja de acordo com esta IFRS seja anteriormente de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.
22. Uma entidade deve reconhecer um ganho para qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de vender de um grupo para alienação:
 - (a) até ao ponto em que não tenha sido reconhecido de acordo com o parágrafo 19;

mas
 - (b) não para além da perda por imparidade cumulativa que tenha sido reconhecida, seja de acordo com esta IFRS ou anteriormente de acordo com a IAS 36, relativamente aos activos não correntes que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS.
23. A perda por imparidade (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo para alienação deve reduzir (ou aumentar) a quantia escriturada dos activos não correntes do grupo que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta IFRS, pela ordem de imputação definida nos parágrafos 104(a) e (b) e 122 da IAS 36 (tal como revista em 2004).
24. Um ganho ou perda que não tenha sido anteriormente reconhecido à data da venda de um activo não corrente (ou grupo para alienação) deve ser reconhecido à data do desreconhecimento. Os requisitos relacionados com o desreconhecimento estão definidos:
 - (a) nos parágrafos 67-72 da IAS 16 (tal como revista em 2003) relativamente a activos fixos tangíveis,

e
 - (b) nos parágrafos 112-117 da IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004) relativamente a activos intangíveis.
25. Uma entidade não deve depreciar (ou amortizar) um activo não corrente enquanto estiver classificado como detido para venda ou enquanto fizer parte de um grupo para alienação classificado como detido para venda. Os juros e outros gastos atribuíveis aos passivos de um grupo para alienação classificado como detido para venda devem continuar a ser reconhecidos.

Alterações num plano de venda

26. Se uma entidade classificou um activo (ou grupo para alienação) como detido para venda, mas os critérios dos parágrafos 7-9 já não estiverem satisfeitos, a entidade deve cessar de classificar o activo (ou grupo para alienação) como detido para venda.
27. A entidade deve mensurar um activo não corrente que deixe de ser classificado como detido para venda (ou deixe de ser incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda) pelo valor mais baixo entre:
- (a) a sua quantia escriturada antes de o activo (ou grupo para alienação) ser classificado como detido para venda, ajustada a qualquer depreciação, amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o activo (ou grupo para alienação) não estivesse classificado como detido para venda,
 - e
 - (b) a sua *quantia recuperável* à data da decisão posterior de não vender. (*)
28. A entidade deve incluir qualquer ajustamento exigido na quantia escriturada de um activo não corrente que deixe de ser classificado como detido para venda nos rendimentos (*) de unidades operacionais em continuação no período em que os critérios dos parágrafos 7-9 já não estiverem satisfeitos. A entidade deve apresentar esse ajustamento no mesmo título da demonstração dos resultados usado para apresentar um ganho ou perda, se houver, reconhecido de acordo com o parágrafo 37.
29. Se uma entidade remover um activo ou passivo individual de um grupo para alienação classificado como detido para venda, os activos e passivos restantes do grupo para alienação a ser vendido devem continuar a ser mensurados como um grupo apenas se o grupo satisfizer os critérios dos parágrafos 7-9. De outro modo, os activos não correntes restantes do grupo que satisfizerem individualmente os critérios de classificação como detidos para venda devem ser mensurados individualmente pelo menor valor entre as suas quantias escrituradas e os justos valores menos os custos de vender nessa data. Quaisquer activos não correntes que não satisfaçam os critérios devem deixar de ser classificados como detidos para venda de acordo com o parágrafo 26.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

30. **Uma entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar os efeitos financeiros das unidades operacionais descontinuadas e das alienações de activos não correntes (ou grupos para alienação).**

Apresentar unidades operacionais descontinuadas

31. Um *componente* de uma entidade compreende unidades operacionais e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para finalidades de relato financeiro, do resto da entidade. Por outras palavras, um componente de uma entidade terá sido uma unidade geradora de caixa ou um grupo de unidades geradoras de caixa enquanto detida para uso.
32. Uma unidade operacional descontinuada é um componente de uma entidade que ou foi alienada ou está classificada como detida para venda,

e

- (a) representa uma importante linha de negócios ou área geográfica separada de unidades operacionais,

(*) Se um activo não corrente fizer parte de uma unidade geradora de caixa, a sua *quantia recuperável* é a quantia escriturada que teria sido reconhecida após a imputação de qualquer perda por imparidade resultante dessa unidade geradora de caixa de acordo com a IAS 36.

(**) A não ser que o activo seja um activo fixo tangível ou um activo intangível que tenha sido revalorizado de acordo com a IAS 16 ou a IAS 38 antes da classificação como detido para venda, em cujo caso o ajustamento deve ser tratado como acréscimo ou decréscimo na revalorização.

IFRS 5

- (b) é parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios ou área geográfica separada de unidades operacionais separada

ou

- (c) é uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.

33. Uma entidade deve divulgar:

- (a) uma quantia única na face da demonstração dos resultados compreendendo o total de:
- (i) os resultados após os impostos das unidades operacionais descontinuadas
 - e
 - (ii) os ganhos ou perdas após os impostos reconhecidos na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender ou na alienação de activos ou de grupo(s) de alienação que constituam a unidade operacional descontinuada.
- (b) uma análise da quantia única referida na alínea (a):
- (i) no rédito, nos gastos e nos resultados antes dos impostos das unidades operacionais descontinuadas;
 - (ii) nos gastos de imposto sobre o rendimento relacionados conforme exigido pelo parágrafo 81(h) da IAS 12;
 - (iii) nos ganhos ou perdas reconhecidos na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender ou na alienação dos activos ou de grupo(s) de alienação que constituam a unidade operacional descontinuada;
 - e
 - (iv) nos gastos de imposto sobre o rendimento relacionados conforme exigido pelo parágrafo 81(h) da IAS 12.

A análise pode ser apresentada nas notas ou na face da demonstração dos resultados. Se for apresentada na face da demonstração dos resultados, deve ser apresentada numa secção identificada como estando relacionada com as unidades operacionais descontinuadas, i.e. separadamente das unidades operacionais em continuação. A análise não é exigida para grupos para alienação que sejam subsidiárias recém-adquiridas que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda no momento da aquisição (ver parágrafo 11).

- (c) os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às actividades de exploração, investimento e financiamento de unidades operacionais descontinuadas. Estas divulgações podem ser apresentadas ou nas notas ou na face das demonstrações financeiras. Estas divulgações não são exigidas para grupos para alienação que sejam subsidiárias recém-adquiridas que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda no momento da aquisição (ver parágrafo 11).
- 34. Uma entidade deve apresentar novamente as divulgações do parágrafo 33 para períodos anteriores apresentados nas demonstrações financeiras de forma a que as divulgações se relacionem com todas as unidades operacionais que tenham sido descontinuadas à data do balanço para o último período apresentado.**
- 35. Os ajustamentos efectuados no período corrente nas quantias previamente apresentadas em unidades operacionais descontinuadas que estejam directamente relacionados com a alienação de uma unidade operacional descontinuada num período anterior devem ser classificados separadamente nas unidades operacionais descontinuadas. A natureza e a quantia desses ajustamentos devem ser divulgadas. Exemplos de circunstâncias em que estes ajustamentos podem resultar incluem o seguinte:**
- (a) a resolução de incertezas que resultem dos termos da transacção de alienação, tais como a resolução dos ajustamentos no preço de compra e das questões de indemnização com o comprador.

- (b) a resolução de incertezas que resultem de e estejam directamente relacionadas com as unidades operacionais do componente antes da sua alienação, tais como obrigações ambientais e de garantia de produtos retidas pelo vendedor.
 - (c) a liquidação das obrigações de planos de benefícios de empregados, desde que essa liquidação esteja directamente relacionada com a transacção de alienação.
36. Se uma entidade deixar de classificar um componente de uma entidade como detida para venda, os resultados das unidades operacionais do componente anteriormente apresentados nas unidades operacionais descontinuadas de acordo com os parágrafos 33-35 devem ser reclassificados e incluídos no rendimento das unidades operacionais em continuação para todos os períodos apresentados. As quantias relativas a períodos anteriores devem ser descritas como tendo sido novamente apresentadas.

Ganhos ou perdas relacionados com unidades operacionais em continuação

37. Qualquer ganho ou perda relativo à remensuração de um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda que não satisfaça a definição de unidade operacional descontinuada deve ser incluído nos resultados das unidades operacionais em continuação.

Apresentação de um activo não corrente ou de um grupo para alienação classificado como detido para venda

38. 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 nem apresentados como uma única quantia. As principais classes de activos e passivos classificados como detidos para venda devem ser divulgadas separadamente ou na face do balanço ou nas notas, excepto conforme permitido pelo parágrafo 39. Uma entidade deve apresentar separadamente qualquer rendimento ou gasto cumulativo reconhecido directamente no capital próprio relacionado com um activo não corrente (ou grupo para alienação) classificado como detido para venda.
39. Se o grupo para alienação for uma subsidiária recém-adquirida que satisfaça os critérios de classificação como detido para venda no momento da aquisição (ver parágrafo 11), não é exigida a divulgação das principais classes de activos e passivos.
40. Uma entidade não deve reclassificar ou voltar a apresentar quantias apresentadas para activos não correntes ou para activos e passivos de grupos para alienação classificados como detidos para venda nos balanços de períodos anteriores para reflectir a classificação no balanço relativa ao último período apresentado.

Divulgações adicionais

41. Uma entidade deve divulgar a seguinte informação nas notas do período em que o activo não corrente (ou grupo para alienação) foi ou classificado como detido para venda ou vendido:
- (a) uma descrição do activo não corrente (ou grupo para alienação);
 - (b) uma descrição dos factos e circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, e a forma e tempestividade esperadas para essa alienação;
 - (c) o ganho ou perda reconhecido de acordo com os parágrafos 20-22 e, se não for apresentado separadamente na face da demonstração dos resultados, o título na demonstração dos resultados que inclui esse ganho ou perda;

IFRS 5

- (d) se aplicável, o segmento em que o activo não corrente (ou grupo para alienação) está apresentado de acordo com a IAS 14 *Relato por Segmentos*.
42. Caso se aplique o parágrafo 26 ou o parágrafo 29, uma entidade deve divulgar, no período da decisão para alterar o plano de vender o activo não corrente (ou grupo para alienação), uma descrição dos factos e circunstâncias que levaram à decisão e o efeito dessa decisão nos resultados das unidades operacionais para esse período e qualquer período anterior apresentado.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

43. A IFRS deve ser aplicada prospectivamente a activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após a data de eficácia da IFRS. Uma entidade pode aplicar os requisitos da IFRS a todos os activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após qualquer data antes da data de eficácia da IFRS, desde que as valorizações e outras informações necessárias para aplicar a IFRS tenham sido obtidas no momento em que esses critérios foram originalmente satisfeitos.

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DA IAS 35

45. Esta IFRS substitui a IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*.
-

APÊNDICE A

IFRS 5

Termos definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

unidade geradora de caixa	O mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.
componente de uma entidade	Unidades operacionais e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para finalidades de relato financeiro, do resto da entidade.
custos de vender	Os custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo (ou grupo para alienação), excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.
activo corrente	Um activo que satisfaz qualquer dos seguintes critérios: (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade; (b) está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; (c) espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou (d) é caixa ou um activo equivalente de caixa a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.
unidade operacional descontinuada	É um componente de uma entidade que ou foi alienado ou está classificado como detido para venda e: (a) representa uma importante linha de negócios ou área geográfica separada de unidades operacionais, (b) é parte integrante de um único plano coordenado para alienar uma importante linha de negócios ou área geográfica separada de unidades operacionais separada ou (c) é uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista à revenda.
grupo para alienação	Um grupo de activos a alienar, por venda ou de outra forma, em conjunto como um grupo numa só transacção, e passivos directamente associados a esses activos que serão transferidos na transacção. O grupo inclui goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais se o grupo for uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill de acordo com os requisitos dos parágrafos 80-87 da IAS 36 <i>Imparidade de Activos</i> (tal como revista em 2004) ou se for uma unidade operacional dentro dessa unidade geradora de caixa.
justo valor	Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes.
compromisso firme de compra	Um acordo com uma parte não relacionada, vinculando ambas as partes e normalmente legalmente imponível, que (a) especifica todos os termos significativos, incluindo o preço e a tempestividade das transacções, e (b) inclui um desincentivo por não desempenho que é suficientemente grande para tornar o desempenho altamente provável .

IFRS 5

altamente provável	Significativamente mais provável .
activos não correntes	Um activo que não satisfaz a definição de um activo corrente .
provável	Que pode ocorrer.
quantia recuperável	O valor mais alto entre o justo valor de um activo menos os custos de vender e o seu valor de uso .
valor de uso	O valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil.

APÊNDICE B

IFRS 5

Suplemento de aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

Extensão do período exigido para concluir uma venda

- B1 Tal como indicado no parágrafo 9, uma extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não exclui que um activo (ou grupo para alienação) seja classificado como detido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade e se houver suficiente prova de que a entidade continua comprometida com o seu plano de vender o activo (ou grupo para alienação). Uma excepção ao requisito de um ano no parágrafo 8 deve portanto aplicar-se nas seguintes situações em que esses acontecimentos ou circunstâncias ocorram:
- (a) à data em que uma entidade se compromete a planear a venda de um activo não corrente (ou grupo para alienação), ela espera razoavelmente que outros (não um comprador) imponham condições à transferência do activo (ou grupo para alienação) que estendam o período exigido para que a venda seja concluída, e:
 - (i) as acções necessárias para responder a essas condições não podem ser iniciadas antes de um *compromisso firme de compra* ser obtido,
 - e
 - (ii) um compromisso firme de compra é altamente provável dentro de um ano.
 - (b) uma entidade obtém um compromisso firme de compra e, como resultado, um comprador ou outros impõem inesperadamente condições à transferência de um activo não corrente (ou grupo para alienação) anteriormente classificado como detido para venda que irão estender o período exigido para que a venda seja concluída, e:
 - (i) foram tomadas as acções atempadas necessárias para responder às condições,
 - e
 - (ii) espera-se uma resolução favorável dos factores que condicionam um atraso.
 - (c) durante o período inicial de um ano, ocorrem circunstâncias que foram anteriormente consideradas improváveis e, como resultado, um activo não corrente (ou grupo para alienação) anteriormente classificado como detido para venda não é vendido até ao final desse período, e:
 - (i) durante o período inicial de um ano, a entidade envidou as acções necessárias para responder à alteração nas circunstâncias,
 - (ii) o activo não corrente (ou grupo para alienação) está a ser activamente publicitado a um preço que é razoável, dada a alteração nas circunstâncias,
 - e
 - (iii) foram satisfeitos os critérios dos parágrafos 7 e 8.
-

IFRS 5

APÊNDICE C

Emendas a outras IFRSs

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta IFRS a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

C1 A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revista em 2003), é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 68 passa a ter a seguinte redacção:

68. **Como mínimo, a face do balanço deve incluir linhas de itens que apresentem as seguintes quantias até ao ponto em que essas quantias não sejam apresentadas de acordo com o parágrafo 68A:**

(a) ...

O parágrafo 68A é adicionado com a seguinte redacção:

68A. **A face do balanço também deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes:**

(a) **o total de activos classificados como detidos para venda e de activos incluídos em grupos para alienação classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;**

e

(b) **os passivos incluídos em grupos para alienação classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5.**

O parágrafo 81 passa a ter a seguinte redacção:

81. **Como mínimo, a face da demonstração dos resultados deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes para o período:**

...

(d) **gastos de imposto;**

(e) **uma quantia única composta pelo total (i) dos resultados após os impostos de unidades operacionais descontinuadas e (ii) do ganho ou perda após os impostos reconhecido na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender ou na alienação dos activos ou do(s) grupo(s) de alienação que constituem a unidade operacional descontinuada;**

e

(f) **resultados.**

O parágrafo 87(e) passa a ter a seguinte redacção:

(e) unidades operacionais descontinuadas;

C2 Na IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*, os parágrafos 22(b) e (c) passam a ter a seguinte redacção:

(b) anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional;

- (c) compras principais de activos, classificação de activos como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, outras alienações de activos, ou expropriação de activos importantes pelo governo;

C3 A IAS 14 *Relato por Segmentos* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 52 passa a ter a seguinte redacção:

52. ***Uma entidade deve divulgar o resultado de cada segmento relatável, apresentando o resultado das unidades operacionais em continuação separadamente do resultado das unidades operacionais descontinuadas.***

O parágrafo 52A é adicionado com a seguinte redacção:

- 52A. ***Uma entidade deve reexpressar os resultados por segmento em períodos anteriores apresentados em demonstrações financeiras de forma a que as divulgações exigidas pelo parágrafo 52 em relação com as unidades operacionais descontinuadas digam respeito a todas as unidades operacionais que tenham sido classificadas como descontinuadas à data de balanço do último período apresentado.***

O parágrafo 67 passa a ter a seguinte redacção:

67. ***Uma entidade deve apresentar uma reconciliação entre a informação divulgada relativa a segmentos relatáveis e a informação agregada nas demonstrações financeiras consolidadas ou individuais. Ao apresentar a reconciliação, a entidade deve reconciliar o rédito por segmento com o rédito da entidade proveniente de clientes externos (incluindo a divulgação da quantia do rédito da entidade proveniente de clientes externos não incluída em qualquer segmento); o resultado por segmento das unidades operacionais em continuação deve ser reconciliado com uma mensuração comparável dos resultados de exploração da entidade provenientes de unidades operacionais em continuação, bem como com os resultados da entidade provenientes de unidades operacionais em continuação; o resultado por segmento de unidades operacionais descontinuadas deve ser reconciliado com os resultados da entidade provenientes de unidades operacionais descontinuadas; os activos por segmento devem ser...***

C4 A IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, tal como revista em 2003, é emendada da seguinte forma.

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...;

ou

- (c) direitos minerais...

Contudo, esta Norma aplica-se aos activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os activos descritos nas alíneas (b) e (c).

O parágrafo 55 passa a ter a seguinte redacção:

55. ... A depreciação de um activo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 e a data em que o activo for desreconhecido. Portanto, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso activo a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, ...

IFRS 5

O parágrafo 73(e)(ii) passa a ter a seguinte redacção:

- (ii) **activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;**

O parágrafo 79(c) passa a ter a seguinte redacção:

- (c) a quantia escriturada de activos fixos tangíveis retirados de uso activo e não classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5;

C5 Na IAS 17 *Locações*, tal como revista em 2003, é adicionado o parágrafo 41A com a seguinte redacção:

- 41A. Um activo segundo 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 IFRS 5 deve ser contabilizado de acordo com essa IFRS.

C6 A IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 12 passa a ter a seguinte redacção:

12. **As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe.^(*)**

Uma nota de rodapé é adicionada ao parágrafo 12, com a seguinte redacção:

- (*) Se no momento da aquisição uma subsidiária satisfizer os critérios de classificação como detida para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, ela deve ser contabilizada de acordo com essa Norma.

Os parágrafos 16-18 são eliminados.

O parágrafo 37 passa a ter a seguinte redacção:

37. **Quando são preparadas demonstrações financeiras separadas, os investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas que não estejam classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 devem ser contabilizados ou:**

(a) **pelo custo; ou**

(b) **de acordo com a IAS 39.**

A mesma contabilização deve ser aplicada para cada categoria de investimentos. Os investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas que estejam classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 devem ser contabilizados de acordo com essa IFRS.

O parágrafo 39 passa a ter a seguinte redacção:

39. **Os investimentos em entidades conjuntamente controladas e associadas que sejam contabilizados de acordo com a IAS 39 nas demonstrações financeiras consolidadas devem ser contabilizados da mesma forma nas demonstrações financeiras separadas do investidor.**

Os parágrafos 40(a) e (b) são eliminados.

C7 A IAS 28 *Investimentos em Associadas* passa a ter a seguinte redacção.

O parágrafo 13 passa a ter a seguinte redacção:

13. ***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 IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;

(b) ...

O parágrafo 14 passa a ter a seguinte redacção:

14. ***Os investimentos descritos no parágrafo 13(a) devem ser contabilizados de acordo com a IFRS 5.***

O parágrafo 15 é emendado de forma a que, após a eliminação da referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* feita pela IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, passe a ter a seguinte redacção:

15. Quando um investimento numa associada anteriormente classificado como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. As demonstrações financeiras relativas aos períodos desde a classificação como detido para venda devem ser emendadas em conformidade.

O parágrafo 16 é eliminado.

O parágrafo 38 passa a ter a seguinte redacção:

38. ***...divulgada separadamente. A parte do investidor em quaisquer unidades operacionais descontinuadas dessas associadas também deve ser divulgada separadamente.***

C8 A IAS 31 *Investimentos em Empreendimentos Conjuntos* passa a ter a seguinte redacção.

O parágrafo 2(a) passa a ter a seguinte redacção:

(a) o interesse é classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;

O parágrafo 42 passa a ter a seguinte redacção:

42. ***Os interesses em entidades conjuntamente controladas que estejam classificadas como detidas para venda de acordo com a IFRS 5 devem ser contabilizados de acordo com essa IFRS.***

O parágrafo 43 é emendado de forma a que, após a eliminação da referência à IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* feita pela IFRS 3, passe a ter a seguinte redacção:

43. Quando um interesse numa entidade conjuntamente controlada anteriormente classificado como detido para venda deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, ele deve ser contabilizado usando 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 emendadas em conformidade.

O parágrafo 44 é eliminado.

IFRS 5

C9 A IAS 36 *Imparidade de Activos* (emitida em 1998) é emendada como descrito abaixo.

O parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:***

(a) ...

(f) ... (*ver a IAS 40 Propriedades de Investimento*);

(g) ... (*ver a IAS 41 Agricultura*);

e

(h) ***activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.***

O parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

2. Esta Norma não se aplica a inventários, activos resultantes de contratos de construção, activos por impostos diferidos, activos resultantes de benefícios de empregados ou activos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) dado que as Normas existentes aplicáveis a esses activos já contêm requisitos específicos para o reconhecimento e a mensuração desses activos.

No parágrafo 5, a definição de unidade geradora de caixa passa a ter a seguinte redacção:

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

Uma nota de rodapé é adicionada à última frase do parágrafo 9(f), com a seguinte redacção:

(^f) Quando um activo satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda), ele será excluído do âmbito da IAS 36 e contabilizado de acordo com a IFRS 5.

C10 A IAS 36 *Imparidade de Activos* (tal como revista em 2004) é emendada como descrito abaixo.

Todas as referências a «preço de venda líquido» são substituídas por «justo valor menos os custos de vender».

O parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

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

(a) ...

(i) ***activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a 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 inventários, activos resultantes de contratos de construção, activos por impostos diferidos, activos resultantes de benefícios de empregados ou activos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) dado que as Normas existentes aplicáveis a esses activos contêm requisitos para o reconhecimento e a mensuração desses activos.

No parágrafo 6, a definição de unidade geradora de caixa passa a ter a seguinte redacção:

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

Uma nota de rodapé é adicionada à última frase do parágrafo 12(f), com a seguinte redacção:

- (*) Quando um activo satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda), ele será excluído do âmbito da Norma e contabilizado de acordo com a IFRS 5.

C11 Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, o parágrafo 9 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

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

C12 A IAS 38 *Activos Intangíveis* (emitida em 1998) (*) é emendada como descrito abaixo.

O parágrafo 2 passa a ter a seguinte redacção:

2. ...Por exemplo, esta Norma não se aplica a:

- (a) ...

- (e) ...;

- (f) ... e Mensuração);

e

- (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 IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

O parágrafo 79 passa a ter a seguinte redacção:

79. ***... A amortização deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o activo for desreconhecido.***

O parágrafo 106 passa a ter a seguinte redacção:

106. A amortização não cessa quando o activo intangível já não for usado, a não ser que o activo tenha sido totalmente depreciado ou esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5.

(*) Conforme emendada pela IAS 16 em 2003.

IFRS 5

O parágrafo 107(e)(ii) passa a ter a seguinte redacção:

- (ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;

C13 A IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004) é emendada como descrito abaixo.

O parágrafo 3 passa a ter a seguinte redacção:

3. ... Por exemplo, esta Norma não se aplica a:

(a) ...

- (h) 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 IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

O parágrafo 97 passa a ter a seguinte redacção:

97. **... A amortização deve cessar na data mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o activo for desreconhecido...**

O parágrafo 117 passa a ter a seguinte redacção:

117. A amortização de um activo intangível com uma vida útil finita não cessa quando o activo intangível já não for usado, a não ser que o activo tenha sido totalmente depreciado ou esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5.

O parágrafo 118(e)(ii) passa a ter a seguinte redacção:

- (ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;

C14 A IAS 40 *Propriedades de Investimento*, tal como revista em 2003, é emendada como descrito abaixo.

O parágrafo 9(a) passa a ter a seguinte redacção:

- (a) propriedade destinada à venda no decurso ordinário da actividade comercial...

O parágrafo 56 passa a ter a seguinte redacção:

56. **Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da IAS 16 para esse modelo excepto aquelas que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas. As propriedades de investimento que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) devem ser mensuradas de acordo com a IFRS 5.**

O parágrafo 76(c) passa a ter a seguinte redacção:

- (c) **activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;**

O parágrafo 79(d)(iii) passa a ter a seguinte redacção:

- (iii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;**

C15 A IAS 41 Agricultura é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 30 passa a ter a seguinte redacção:

- 30. Há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um activo biológico relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estão determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Quando o justo valor desse activo biológico se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda. Quando um activo biológico não corrente satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.**

O parágrafo 50(c) passa a ter a seguinte redacção:

- (c) os decréscimos atribuíveis a vendas e a activos biológicos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5;**

C16 A IFRS 1 Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 12(b) passa a ter a seguinte redacção:

- (b) os parágrafos 26-34B proíbem a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRSs.

O parágrafo 26 passa a ter a seguinte redacção:

26. Esta IFRS proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRSs relativos a:

- (a) ...
- (b) contabilidade de cobertura (parágrafos 28-30);
- (c) estimativas (parágrafos 31-34);
- e
- (d) activos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

O parágrafo 34A é adicionado com a seguinte redacção:

34A. A IFRS 5 exige que seja aplicada prospectivamente a activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após a data de eficácia da IFRS. A IFRS 5 permite que uma entidade aplique os requisitos da IFRS a todos os activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após qualquer data antes da data de eficácia da IFRS, desde que as valorizações e outras informações necessárias para a aplicação da IFRS sejam obtidas na mesma altura em que esses critérios forem originalmente satisfeitos.

IFRS 5

O parágrafo 34B é adicionado com a seguinte redacção:

34B. Uma entidade com uma data de transição para as IFRSs anterior a 1 de Janeiro de 2005 deve aplicar as disposições transitórias da IFRS 5. Uma entidade com uma data de transição para as IFRSs em ou após 1 de Janeiro de 2005 deve aplicar a IFRS 5 retrospectivamente.

C17 A IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* é emendada como descrito abaixo.

O parágrafo 36 passa a ter a seguinte redacção:

36. **A adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais ao reconhecer os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 37 pelos seus justos valores nessa data, com a excepção de activos não correntes (ou grupos para alienação) que sejam classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, os quais devem ser reconhecidos pelo seu justo valor menos os custos de vender. Qualquer diferença...**

Os parágrafos 75(b) e (d) passam a ter a seguinte redacção:

- (b) o goodwill adicional reconhecido durante o período, com a excepção do goodwill incluído num grupo para alienação que, no momento da aquisição, satisfaz os critérios para ser classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5;
- (d) o goodwill incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e o goodwill desreconhecido durante o período sem ter sido anteriormente incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda;

C18 Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis a 31 de Março de 2004, as referências a «unidades operacionais em descontinuação» são emendadas para «unidades operacionais descontinuadas».

Imparidade de activos

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-5
Definições	6
Identificação de um activo que possa estar com imparidade	7-17
Mensuração da quantia recuperável	18-57
Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indefinida	24
Justo valor menos custos de vender	25-29
Valor de uso	30-57
Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros	33-38
Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros	39-53
Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira	54
Taxa de desconto	55-57
Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade	58-64
Unidades geradoras de caixa e goodwill	65-108
Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um activo	66-73
Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa	74-103
Goodwill	80-99
Imputação de goodwill a unidades geradoras de caixa	80-87
Testar a imparidade das unidades geradoras de caixa com goodwill	88-90
Interesse minoritário	91-95
Tempestividade dos testes de imparidade	96-99
Activos corporate	100-103
Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa	104-108
Reverter uma perda por imparidade	109-125
Reverter uma perda por imparidade de um activo individual	117-121
Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa	122-123
Reverter uma perda por imparidade de goodwill	124-125

IAS 36

	Parágrafos
Divulgação	126-137
Estimativas usadas para mensurar quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa contendo goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas	134-137
Disposições transitórias e data de eficácia	138-140
Retirada da IAS 36 (emitida em 1998)	141

Esta Norma revista substitui a IAS 36 (1998) *Imparidade de Activos* e deve ser aplicada:

- (a) na aquisição para goodwill e activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data do acordo seja em ou após 31 de Março de 2004;
- (b) a todos os outros activos, por períodos anuais com início em ou após 31 de Março de 2004.

Incentiva-se uma aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever os procedimentos que uma entidade aplica para assegurar que os seus activos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Um activo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou da venda do activo. Se este for o caso, o activo é descrito como estando com imparidade e a Norma exige que a entidade reconheça uma perda por imparidade. A Norma também especifica as circunstâncias em que uma entidade deve reverter uma perda por imparidade e prescreve divulgações.

ÂMBITO

2. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:*
 - (a) *inventários (ver a IAS 2 Inventários);*
 - (b) *activos provenientes de contratos de construção (ver a IAS 11 Contratos de Construção);*
 - (c) *activos por impostos diferidos (ver a IAS 12 Impostos sobre o Rendimento);*
 - (d) *activos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19 Benefícios de Empregados);*
 - (e) *activos financeiros que estejam no âmbito da IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;*
 - (f) *propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor (ver a IAS 40 Propriedades de Investimento);*
 - (g) *activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda (ver a IAS 41 Agricultura);*

(h) *custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de uma seguradora sob contratos de seguros no âmbito da IFRS 4 Contratos de Seguros;*

e

(i) *activos não correntes (ou grupos de alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.*

3. Esta Norma não se aplica a inventários, activos resultantes de contratos de construção, activos por impostos diferidos, activos resultantes de benefícios de empregados ou activos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo de alienação que esteja classificado como detido para venda) dado que as Normas existentes aplicáveis a esses activos contêm requisitos para o reconhecimento e a mensuração desses activos.

4. Esta Norma aplica-se a activos financeiros classificados como:

(a) subsidiárias, tal como definido na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*;

(b) associadas, tal como definido na IAS 28 *Investimentos em Associadas*;

e

(c) empreendimentos conjuntos, tal como definido na IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.

Quanto à imparidade de outros activos financeiros, remete-se para a IAS 39.

5. Esta Norma não se aplica a activos financeiros no âmbito da IAS 39, a propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor de acordo com a IAS 40 ou a activos biológicos relacionados com a actividade agrícola mensurados pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de acordo com a IAS 41. Contudo, esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (i.e. o justo valor) de acordo com outras Normas, tais como o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Identificar se um activo revalorizado pode estar com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:

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

(i) se os custos com a alienação forem insignificantes, a quantia recuperável do activo revalorizado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada (i.e. o justo valor) ou é superior à mesma. Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, é improvável que o activo revalorizado esteja com imparidade e a quantia recuperável não necessita de ser estimada;

(ii) se os custos com a alienação não forem 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 com imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada (i.e. o justo valor). Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade;

(b) se o justo valor do activo for determinado numa base que não seja o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada (i.e. o justo valor) pode ser superior ou inferior à sua quantia recuperável. Deste modo, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade.

DEFINIÇÕES

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

Um mercado activo é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

- (a) sejam homogéneos os elementos negociados adentro do mercado;
- (b) compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados em qualquer momento;

e

- (c) os preços estão disponíveis ao público.

A data de acordo para uma concentração de actividades empresariais é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado e, no caso de entidades cotadas, anunciado ao público. No caso de um takeover hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes que se concentram é atingido é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida tenham aceite a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo da adquirida.

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada (amortização) e de perdas por imparidade acumuladas resultantes.

Uma unidade geradora de caixa é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de fluxos de caixa e que seja em larga medida independente dos fluxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.

Activos «corporate» são activos excepto goodwill que contribuam para os fluxos de caixa futuros quer da unidade geradora de caixa em causa quer de outras unidades geradoras de caixa.

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

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

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

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

Uma perda por imparidade é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo ou unidade geradora de caixa excede a sua quantia recuperável.

A quantia recuperável de um activo ou unidade geradora de caixa é o valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de vender e o seu valor de uso.

(*) No caso de um activo intangível, o termo «amortização» é geralmente usado em vez de «depreciação». Ambos os termos têm o mesmo sentido.

Vida útil é ou:

(a) o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja usado pela entidade;

ou

(b) o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido do activo pela entidade.

Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera que sejam derivados de um activo ou unidade geradora de caixa.

IDENTIFICAÇÃO DE UM ACTIVO QUE POSSA ESTAR COM IMPARIDADE

7. Os parágrafos 8 a 17 especificam quando a quantia recuperável deve ser determinada. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. O restante desta Norma está estruturado como se segue:
- (a) os parágrafos 18 a 57 estabelecem os requisitos de mensuração da quantia recuperável. Estes requisitos também usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual e a uma unidade geradora de caixa.
 - (b) os parágrafos 58 a 108 estabelecem os requisitos de reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade. O reconhecimento e a mensuração das perdas por imparidade de activos individuais que não sejam goodwill são tratados nos parágrafos 58 a 64. Os parágrafos 65 a 108 tratam do reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de unidades geradoras de caixa e goodwill.
 - (c) os parágrafos 109 a 116 estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um activo ou uma unidade geradora de caixa. Mais uma vez, estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 117 a 121, para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122 e 123 e para o goodwill nos parágrafos 124 e 125.
 - (d) os parágrafos 126 a 133 especificam a informação a divulgar acerca das perdas por imparidade e das reversões de perdas por imparidade para activos e unidades geradoras de caixa. Os parágrafos 134 a 137 especificam requisitos de divulgação adicionais para unidades geradoras de caixa para às quais o goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas foram imputados para finalidades de teste de imparidade.
8. Um activo está com imparidade quando a sua quantia escriturada exceda a quantia recuperável. Os parágrafos 12 a 14 descrevem algumas indicações de que uma perda por imparidade possa ter ocorrido. Se qualquer dessas indicações estiver presente, exige-se que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável. Excepto como descrito no parágrafo 10, esta Norma não exige que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável se não estiver presente qualquer indicação de perda por imparidade.
9. **Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se qualquer indicação existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo.**
10. **Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também:**
- (a) **testar anualmente a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida ou um activo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano. Activos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se um desses activos intangíveis foi inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse activo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período anual corrente.**

IAS 36

(b) *testar anualmente a imparidade do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais de acordo com os parágrafos 80 a 99.*

11. A capacidade de um activo intangível gerar benefícios económicos futuros suficientes para recuperar a sua quantia escriturada está normalmente sujeita a uma maior incerteza antes de o activo estar disponível para uso do que depois. Portanto, esta Norma requer que uma entidade teste a imparidade, pelo menos anualmente, da quantia escriturada de um activo intangível que ainda não esteja disponível para uso.
12. *Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:*

Fontes externas de informação

- (a) *Durante o período, o valor de mercado de um activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.*
- (b) *Ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado.*
- (c) *As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afectarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo.*
- (d) *A quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.*

Fontes internas de informação

- (e) *Está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um activo.*
- (f) *Alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida (*) .*
- (g) *Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.*
13. A lista do parágrafo 12 não é exaustiva. Uma entidade pode identificar outras indicações de que um activo possa estar com imparidade e estas também exigiriam que a entidade determine a quantia recuperável do activo ou, no caso de goodwill, efectue um teste de imparidade de acordo com os parágrafos 80 a 99.
14. A evidência proveniente de relatórios internos que indica que um activo pode estar com imparidade inclui a existência de:
- (a) fluxos de caixa para a aquisição do activo, ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou manter o mesmo, que sejam significativamente mais elevados do que os originariamente orçamentados;
- (b) fluxos de caixa reais líquidos ou resultados operacionais que fluam do activo que sejam significativamente piores do que os orçamentados;

(*) Quando um activo corresponder aos critérios para ser classificado como detido para venda (ou for incluído num grupo de alienação que seja classificado como detido para venda), ele será excluído do âmbito desta Norma e contabilizado de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

- (c) um declínio significativo nos fluxos de caixa líquidos orçamentados ou no lucro operacional, ou um aumento significativo em perdas orçamentadas, fluindo do activo;
- ou
- (d) perdas operacionais ou exfluxos de caixa líquidos relativos ao activo, quando quantias do período corrente são agregadas com quantias orçamentadas para o futuro.
15. Conforme indicado no parágrafo 10, esta Norma exige que um activo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso e o goodwill sejam testados quanto a imparidade, pelo menos anualmente. Com excepção de quando se apliquem os requisitos do parágrafo 10, o conceito de materialidade aplica-se ao identificar se a quantia recuperável de um activo necessita ou não de ser estimada. Por exemplo, se cálculos anteriores mostrarem que a quantia recuperável de um activo for significativamente superior à sua quantia escriturada, a entidade não necessita de reestimar a quantia recuperável do activo se nenhuns acontecimentos tiverem ocorrido que eliminassem essa diferença. De modo semelhante, a análise anterior pode mostrar que a quantia recuperável de um activo não é sensível a uma (ou mais) das indicações listadas no parágrafo 12.
16. Como ilustração do parágrafo 15, se as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos tiverem aumentado durante o período, não é exigido a uma entidade que faça uma estimativa formal da quantia recuperável de um activo nos casos seguintes:
- (a) se for improvável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado. Por exemplo, os aumentos nas taxas de juro de curto prazo podem não ter um efeito material na taxa de desconto usada para um activo que tenha uma longa vida útil remanescente;
- (b) se for provável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado mas as anteriores análises de sensibilidade da quantia recuperável mostrarem que:
- (i) é improvável que haja um decréscimo material na quantia recuperável porque os fluxos de caixa futuros também aumentam provavelmente (por exemplo, em alguns casos, uma entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta os seus réditos para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado);
- ou
- (ii) é improvável que o decréscimo na quantia recuperável resulte numa perda por imparidade material.
17. Se houver uma indicação de que um activo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo precisa de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a esse activo.

MENSURAÇÃO DA QUANTIA RECUPERÁVEL

18. Esta Norma define quantia recuperável como o justo valor mais alto de um activo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso. Os parágrafos 19 a 57 estabelecem os requisitos para mensurar a quantia recuperável. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa.
19. Nem sempre é necessário determinar tanto o justo valor de um activo menos os custos de vender como o seu valor de uso. Se qualquer destas quantias exceder a quantia escriturada do activo, o activo não está com imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

IAS 36

20. Pode ser possível determinar o justo valor menos os custos de vender, mesmo se um activo não for 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 entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas. Neste caso, a entidade pode usar o valor de uso do activo como sua quantia recuperável.
21. Se não houver 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 sua quantia recuperável. Isto será muitas vezes o caso de um activo que seja detido para alienação. Isto porque o valor de uso de um activo detido para alienação consistirá principalmente nos proventos líquidos da alienação, pois os fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo até à sua alienação são provavelmente insignificantes.
22. A quantia recuperável é determinada para um activo individual, a menos que o activo não consiga gerar influxos 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 pertença (ver parágrafos 65 a 103), a não ser que ou:
 - (a) o justo valor do activo menos os custos de vender seja superior à sua quantia escriturada;ou
 - (b) o valor de uso do activo possa ser estimado estar próximo do seu justo valor menos os custos de vender e o justo valor menos os custos de vender possa ser determinado.
23. Em alguns casos, estimativas, médias e simplificações computacionais podem proporcionar aproximações razoáveis dos cálculos pormenorizados exemplificados nesta Norma para determinar o justo valor menos os custos de vender ou o valor de uso.

Mensuração da Quantia Recuperável de um Activo Intangível com uma Vida Útil Indefinida

24. O parágrafo 10 exige que um activo intangível com uma vida útil indefinida seja anualmente testado quanto a imparidade mediante comparação da sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável, independentemente de existir ou não qualquer indicação de que possa estar com imparidade. Contudo, o cálculo detalhado mais recente da quantia recuperável de um tal activo feito num período precedente pode ser usado no teste de imparidade para esse activo no período corrente, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:
 - (a) se o activo intangível não gerar influxos de caixa resultantes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos e for portanto testado quanto a imparidade como parte de uma unidade geradora de caixa à qual pertença, os activos e passivos que compõem essa unidade não mudaram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;
 - (b) o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada do activo por uma margem substancial;e
 - (c) com base numa análise dos acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada do activo é remota.

Justo Valor menos Custos de Vender

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

26. Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo for negociado num mercado activo, o justo valor menos os custos de vender é o preço de mercado do activo menos os custos com a alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Quando os preços de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço da transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se estime o justo valor menos os custos de vender, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data em que a estimativa seja feita.
27. Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado activo para um activo, o justo valor menos os custos de vender é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma entidade poderá obter, à data do balanço, da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com a alienação. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector. O justo valor menos os custos de vender não reflecte uma venda forçada, a não ser que a gerência seja compelida a vender imediatamente.
28. Os custos com a alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições para a sua venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios de Empregados*) e custos associados à redução ou reorganização de uma empresa a seguir à alienação de um activo não são custos incrementais directos de alienar o activo.
29. Por vezes, a alienação de um activo exige que o comprador assuma um passivo e apenas existe um único justo valor menos os custos de vender tanto para o activo como para o passivo. O parágrafo 78 explica como tratar de tais casos.

Valor de Uso

30. ***Os seguintes elementos devem ser reflectidos no cálculo do valor de uso de um activo:***
- (a) uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;***
 - (b) expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;***
 - (c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;***
 - (d) o preço de suportar a incerteza inerente ao activo;***
- e*
- (e) outros factores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado reflectissem no apreamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.***
31. A estimativa do valor de uso de um activo envolve os seguintes passos:
- (a) estimar os influxos e efluxos de caixa futuros a serem derivados do uso continuado do activo e da sua alienação final;
- e*
- (b) aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

IAS 36

32. Os elementos identificados no parágrafo 30(b), (d) e (e) podem ser reflectidos ou como ajustamentos nos fluxos de caixa futuros ou como ajustamentos na taxa de desconto. Qualquer abordagem que uma entidade adopte para reflectir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade de fluxos de caixa futuros, o resultado deve reflectir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, i.e. a média ponderada de todos os desfechos possíveis. O Apêndice A proporciona orientação adicional sobre o uso das técnicas de valor presente ao mensurar o valor de uso de um activo.

Bases para Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros

33. *Ao mensurar o valor de uso, uma entidade deve:*
- (a) *basear as projecções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da gerência da escala de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;*
 - (b) *basear as projecções de fluxos de caixa nos orçamentos/previsões financeiros mais recentes aprovados pela gerência, mas deve excluir quaisquer influxos ou exfluxos de caixa futuros estimados que se espera venham a resultar de reestruturações futuras ou de aumentos ou melhorias no desempenho do activo. As projecções baseadas nestes orçamentos/previsões devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado;*
 - (c) *estimar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes extrapolando as projecções baseadas nos orçamentos/previsões pelo uso de uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada. Esta taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento média a longo prazo dos produtos, sectores ou país ou países em que a entidade opera, ou do mercado em que o activo seja usado, a menos que uma taxa mais alta possa ser justificada.*
34. A gerência avalia a razoabilidade dos pressupostos em que se baseiam as suas projecções correntes dos fluxos de caixa ao examinar as causas das diferenças entre projecções passadas dos fluxos de caixa e os fluxos de caixa reais. A gerência deve assegurar que os pressupostos sobre os quais se baseiam as suas projecções correntes dos fluxos de caixa sejam consistentes com desfechos passados reais, desde que os efeitos de acontecimentos ou circunstâncias subsequentes que não existiam quando esses fluxos de caixa reais foram gerados tornem este requisito apropriado.
35. Não estão, geralmente, disponíveis orçamentos/previsões financeiros pormenorizados, explícitos e fiáveis de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos. Por esta razão, as estimativas da gerência de fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para um máximo de cinco anos. A gerência pode usar projecções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos/previsões financeiros durante um período superior a cinco anos se estiver confiante de que essas projecções são fiáveis e possa demonstrar a sua capacidade, baseada na experiência passada, para prever fluxos de caixa com rigor durante esse período mais longo.
36. As projecções de fluxos de caixa até ao fim da vida útil de um activo são estimadas extrapolando as projecções de fluxos de caixa baseadas nos orçamentos/previsões financeiros usando uma taxa de crescimento para os anos subsequentes. Esta taxa é estável ou decrescente, a menos que um aumento na taxa coincida com informação objectiva acerca de modelos durante o ciclo de vida de um produto ou de um sector. Se apropriado, a taxa de crescimento é zero ou negativa.
37. Quando as condições forem favoráveis, é provável que os concorrentes entrem no mercado e restrinjam o crescimento. Por isso, as entidades terão dificuldade em exceder a longo prazo (diga-se vinte anos) a taxa histórica média de crescimento dos produtos, sectores industriais, ou país ou países em que a entidade opera, ou no mercado em que o activo seja usado.
38. Ao usar informação dos orçamentos/previsões financeiros, uma entidade considera se a informação reflecte pressupostos razoáveis e suportáveis e representa a melhor estimativa da gerência em relação ao conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo.

Composição das Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros

IAS 36

39. *As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:*
- (a) *projeções de influxos de caixa derivados do uso continuado do activo;*
 - (b) *projeções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente incorridos para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do activo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o activo para uso) e possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao activo;*
- e*
- (c) *fluxos de caixa líquidos, se os houver, a receber (ou a pagar) pela alienação do activo no fim da sua vida útil.*
40. As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto reflectem pressupostos consistentes acerca de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral. Por isso, se a taxa de desconto incluir o efeito de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito dos aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos reais (mas incluem os futuros aumentos ou diminuições de preços específicos).
41. As projecções de exfluxos de caixa incluem as da manutenção diária do activo, assim como gastos gerais futuros que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao uso do activo.
42. Quando a quantia escriturada de um activo ainda não incluir todos os exfluxos de caixa a serem incorridos antes de estar pronto para uso ou venda, a estimativa de exfluxos de caixa futuros inclui uma estimativa de quaisquer exfluxos de caixa adicionais que se espera que sejam incorridos antes de o activo estar pronto para uso ou venda. Por exemplo, este é o caso de um edifício em construção ou de um projecto de desenvolvimento que ainda não esteja concluído.
43. Para evitar a dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem:
- (a) *influxos de caixa de activos que criem influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa do activo em causa (por exemplo, activos financeiros tais como dívidas a receber);*
- e*
- (b) *exfluxos de caixa que se relacionem com obrigações que tenham sido reconhecidas como passivos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões ou provisões).*
44. *Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para o activo na condição corrente. Estimativas de futuros fluxos de caixa não devem incluir futuros influxos ou exfluxos de caixa que se esperem como resultado de:*
- (a) *uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida;*
- ou*
- (b) *aumentos ou melhorias no desempenho do activo.*
45. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o activo na condição corrente, o valor de uso não reflecte:
- (a) *exfluxos de caixa futuros ou poupanças de custos relacionadas (por exemplo, reduções nos custos de pessoal) ou benefícios que se espera que surjam de uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida;*
- ou*

IAS 36

- (b) exfluxos de caixa futuros que melhorem ou aumentem o desempenho do activo ou os influxos de caixa relacionados que se espera que resultem desses exfluxos.

46. Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e altera materialmente quer o âmbito do negócio empreendido por uma entidade quer a maneira pela qual o negócio é conduzido. A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* contém orientação que esclarece quando é que uma empresa está comprometida com uma reestruturação.

47. Quando uma entidade fica comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns activos sejam afectados por essa reestruturação. Logo que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

- (a) as suas estimativas dos influxos e exfluxos de caixa futuros para a finalidade de determinar o valor de uso reflectem as poupanças de custos e outros benefícios da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pela gerência);

e

- (b) as suas estimativas de exfluxos de caixa futuros para a reestruturação são incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a IAS 37.

O Exemplo Ilustrativo 5 mostra o efeito de uma futura reestruturação no cálculo de um valor de uso.

48. Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa que aumentem ou melhorem o desempenho do activo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem do aumento de benefícios económicos associados ao exfluxo de caixa (ver Exemplo Ilustrativo 6).

49. As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem os exfluxos de caixa futuros necessários à manutenção do nível de benefícios económicos que se espera que resultem do activo na sua corrente condição. Quando uma unidade geradora de caixa consistir em 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 consistir em 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.

50. *As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:*

- (a) *influxos ou exfluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento;*

ou

- (b) *recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.*

51. As estimativas de fluxos de caixa futuros reflectem pressupostos que são consistentes com a forma como a taxa de desconto é determinada. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Porque o valor temporal do dinheiro é considerado ao descontar os fluxos de caixa futuros estimados, estes fluxos de caixa excluem influxos ou exfluxos de caixa derivados das actividades de financiamento. Da mesma forma, dado que a taxa de desconto é determinada numa base antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados numa base antes dos impostos.

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

53. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) 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 usa os preços prevalecentes à data da estimativa para activos semelhantes que tenham atingido o fim da sua vida útil e tenham operado em condições semelhantes às em que o activo será usado;

- (b) a entidade ajusta esses preços devido ao efeito não só de futuros aumentos de preços devido à inflação geral mas também de futuros aumentos ou diminuições de preços específicos. Contudo, se as estimativas dos fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo e da taxa de desconto excluírem o efeito da inflação geral, a entidade também exclui este efeito da estimativa de fluxos de caixa líquidos da alienação.

Fluxos de Caixa Futuros de Moeda Estrangeira

54. 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

55. ***A taxa (taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (taxas) antes dos impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado sobre:***

- (a) ***o valor temporal do dinheiro;***

e

- (b) ***os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não foram ajustadas.***

56. Uma taxa que reflecta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes às que a entidade espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas correntes transacções 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 uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o activo em causa. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um activo não deve(m) reflectir os riscos em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.

57. Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. O Apêndice A proporciona orientação adicional sobre a estimativa da taxa de desconto nessas circunstâncias.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IMPARIDADE

58. Os parágrafos 59 a 64 estabelecem os requisitos para o reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de um activo individual que não seja o goodwill. O reconhecimento e a mensuração de perdas por imparidade a unidades geradoras de caixa e goodwill são tratados nos parágrafos 65 a 108.

59. ***Se, e apenas se, a quantia recuperável de um activo for inferior à sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.***

60. ***Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de acordo com uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da IAS 16 Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.***

61. Uma perda por imparidade num activo não revalorizado é reconhecida nos resultados. Porém, uma perda por imparidade num activo revalorizado é directamente reconhecida contra qualquer excedente de revalorização do activo até ao ponto em que a perda por imparidade não exceda a quantia no excedente de revalorização do mesmo activo.

IAS 36

62. *Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for superior à quantia escriturada do activo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo se, e apenas se, tal for exigido por uma outra Norma.*
63. *Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o débito de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado nos períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.*
64. Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer respectivos activos ou passivos por impostos diferidos são determinados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*, ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal (ver Exemplo Ilustrativo 3).

UNIDADES GERADORAS DE CAIXA E GOODWILL

65. Os parágrafos 66 a 108 estabelecem os requisitos para identificar a unidade geradora de caixa à qual um activo pertence e determinar a quantia escriturada das unidades geradoras de caixa e goodwill, e reconhecer as perdas por imparidade.

Identificação da Unidade Geradora de Caixa a Que Pertence um Activo

66. *Se houver qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, a quantia recuperável do activo individual deve ser estimada. Se não for possível estimar a quantia recuperável do activo individual, uma entidade deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence (a unidade geradora de caixa do activo).*
67. A quantia recuperável de um activo individual não pode ser determinada se:
- (a) o valor de uso do activo não puder ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo não puderem ser estimados como sendo insignificantes);
 - e
 - (b) o activo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros activos.

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

Exemplo

Uma entidade mineira possui uma linha férrea privada para suportar as suas actividades mineiras. A linha férrea privada só pode ser vendida pelo valor de sucata e não gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos da mina.

Não é possível estimar a quantia recuperável da linha férrea privada porque o seu valor de uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Por isso, a entidade estima a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual a linha férrea privada pertence, isto é, a mina como um todo.

68. Tal como definido no parágrafo 6, a unidade geradora de caixa de um activo é o grupo mais pequeno de activos que inclui o activo e que gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. A identificação da unidade geradora de caixa de um activo envolve juízo de valor. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um activo individual, uma entidade identifica o menor agregado de activos que geram influxos de caixa em larga medida independentes.

Exemplo

Uma empresa de autocarros presta serviços sob contracto com um município que exige serviço mínimo em cada uma de cinco carreiras separadas. Os activos afectos a cada carreira e os fluxos de caixa de cada carreira podem ser identificados separadamente. Uma das carreiras opera com perdas significativas.

Dado que a entidade não tem a opção de encerrar qualquer carreira de autocarros, o nível mais baixo dos influxos de caixa identificáveis que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa provenientes de outros activos ou grupos de activos é o que corresponde aos influxos de caixa gerados pelas cinco carreiras conjuntamente. A unidade geradora de caixa para cada carreira é a empresa de autocarros no seu todo.

69. Os influxos de caixa são influxos de caixa e equivalentes recebidos de partes externas à entidade. Ao identificar se os influxos de caixa de um activo (ou grupo de activos) são em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos (ou grupos de activos), uma entidade considera vários factores incluindo a forma como a gerência monitoriza as unidades operacionais da entidade (tais como por linhas de produtos, negócios, locais individuais, áreas distritais ou regionais) ou como a gerência toma decisões acerca da continuação ou alienação dos activos e unidades operacionais da entidade. O Exemplo Ilustrativo 1 dá exemplos de identificação de uma unidade geradora de caixa.

70. ***Se existir um mercado activo para o output produzido por um activo ou grupo de activos, esse activo ou grupo de activos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se uma parte ou todo o output for usado internamente. Se os influxos de caixa gerados por qualquer activo ou unidade geradora de caixa forem afectados pelo preço de transferência interno, uma entidade deve usar a melhor estimativa da gerência relativa ao(s) futuro(s) preço(s) que possam ser alcançados em transacções em que não exista relacionamento entre as partes ao estimar:***

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

e

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

71. Mesmo se parte ou todo o output produzido por um activo ou grupo de activos for usado por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos num estádio intermédio de um processo de produção), este activo ou grupo de activos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender o output num mercado activo. Isto é assim porque o activo ou grupo de activos podia gerar influxos de caixa que seriam em grande medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. Ao usar informação baseada em orçamentos/previsões financeiros com relação a uma tal unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro activo ou unidade geradora de caixa afectado por preços de transferência internos, uma entidade ajusta esta informação se os preços de transferência internos não reflectirem a melhor estimativa da gerência relativamente a preços futuros que poderiam ser alcançados em transacções em que não exista relacionamento entre as partes.

IAS 36

72. **As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas consistentemente de período para período relativamente ao mesmo activo ou tipos de activos, a menos que se justifique uma alteração.**
73. Se uma entidade determinar que um activo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente da de períodos anteriores, ou que os tipos de activos agregados da unidade geradora de caixa do activo se alteraram, o parágrafo 130 exige divulgações acerca da unidade geradora de caixa, se uma perda por imparidade for reconhecida ou revertida para a unidade geradora de caixa.

Quantia Recuperável e Quantia Escriturada de uma Unidade Geradora de Caixa

74. A quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é a mais alta de entre o justo valor menos os custos de vender da unidade geradora de caixa e o seu valor de uso. Para a finalidade de determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência nos parágrafos 19 a 57 a «um activo» é lida como uma referência a «uma unidade geradora de caixa».
75. **A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa deve ser determinada numa base consistente com a forma como a quantia recuperável da unidade geradora de caixa é determinada.**
76. A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa:
- (a) inclui apenas a quantia escriturada dos activos que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, à unidade geradora de caixa e que gerem os fluxos de caixa futuros usados ao determinar o valor de uso da unidade geradora de caixa;
 - e
 - (b) não inclui a quantia escriturada de qualquer passivo reconhecido, a menos que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinada sem considerar este passivo.

Isto dá-se porque o justo valor menos os custos de vender e o valor de uso de uma unidade geradora de caixa são determinados excluindo os fluxos de caixa relacionados com activos que não façam parte da unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos (ver parágrafos 28 e 43).

77. Quando os activos são agrupados para avaliação da sua recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os activos que geram ou são usados para gerar a corrente relevante de fluxos de caixa. Se assim não for, a unidade geradora de caixa pode parecer que é totalmente recuperável quando de facto ocorreu uma perda por imparidade. Em alguns casos, se bem que certos activos contribuam para os fluxos de caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser imputados à unidade geradora de caixa numa base razoável e consistente. Este pode ser o caso para o goodwill ou activos «corporate» tais como os activos dos escritórios centrais. Os parágrafos 80 a 103 explicam como tratar estes activos ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa.
78. Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa. Isto pode ocorrer se a alienação de uma unidade geradora de caixa exigir que o comprador assumo o passivo. Neste caso, o justo valor menos os custos de vender (ou o fluxo de caixa estimado da última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os activos da unidade geradora de caixa e o passivo conjuntamente, menos os custos com a alienação. Para executar uma comparação com sentido entre a quantia escriturada da unidade geradora de caixa e a sua quantia recuperável, a quantia escriturada do passivo é deduzida ao determinar tanto o valor de uso da unidade geradora de caixa como a sua quantia escriturada.

Exemplo

Uma empresa explora uma mina num país onde a legislação exige que o proprietário restaure o local quando concluir a sua exploração da mina. O custo de restauração inclui a reposição da camada de terra que teve de ser removida antes do começo da exploração mineira. Uma provisão para os custos de reposição da camada de terra foi reconhecida logo que a camada foi removida. A quantia proporcionada foi reconhecida como parte do custo da mina e tem sido depreciada durante a vida útil da mina. A quantia escriturada da provisão para os custos de restauração corresponde a 500 UM (*), que é igual ao valor presente dos custos de restauração.

A entidade está a testar a imparidade da mina. A unidade geradora de caixa da mina é a mina na sua totalidade. A entidade recebeu várias ofertas de compra da mina a um preço aproximado de 800 UM. Este preço reflecte o facto de que o comprador assumirá a obrigação de restaurar a camada de terra. Os custos de alienação da mina são insignificantes. O valor de uso da mina é aproximadamente 1 200 UM, excluindo os custos de restauração. A quantia escriturada da mina é 1 000 UM.

O justo valor menos os custos de vender da unidade geradora de caixa é 800 UM. Esta quantia considera os custos de restauração que já foram providenciados. Como consequência, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauração e é estimado em 700 UM (1 200 UM menos 500 UM). A quantia escriturada da unidade geradora de caixa é 500 UM, que é a quantia escriturada da mina (1 000 UM) menos a quantia escriturada da provisão para custos de restauração (500 UM). Portanto, a quantia recuperável da unidade geradora de caixa excede a sua quantia escriturada.

79. Por razões práticas, a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é por vezes determinada após tomar em consideração activos que não façam parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, dívidas a receber ou outros activos financeiros) ou passivos que tenham sido reconhecidos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões e outras provisões). Nestes casos, a quantia escriturada da unidade geradora de caixa é aumentada pela quantia escriturada desses activos e diminuída pela quantia escriturada desses passivos.

Goodwill**Imputação de Goodwill a Unidades Geradoras de Caixa**

80. ***Para a finalidade de testar a 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 serem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o goodwill seja assim imputado deve:***

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

e

- (b) ***não ser maior do que um segmento baseado tanto no formato de relato primário da entidade como no formato secundário, determinado de acordo com a IAS 14 Relato por Segmentos.***

81. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito por um adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. O goodwill não gera fluxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e muitas vezes contribui para os fluxos de caixa de várias unidades geradoras de caixa. O goodwill por vezes não pode ser imputado numa base não arbitrária a unidades geradoras de caixa individuais, mas apenas a grupos de unidades geradoras de caixa. Como resultado, o nível mais baixo dentro da entidade ao qual o goodwill é monitorizado para finalidades de gestão interna compreende por vezes um número de unidades geradoras de caixa com as quais o goodwill se relaciona, mas a que não pode ser imputado. As referências nos parágrafos 83 a 99 a uma unidade geradora de caixa à qual o goodwill é imputado devem ser lidas como referências também a um grupo de unidades geradoras de caixa às quais o goodwill é imputado.

(*) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

IAS 36

82. A aplicação dos requisitos do parágrafo 80 faz com que o goodwill seja testado por imparidade a um nível que reflecta a forma como uma entidade gere as suas unidades operacionais e com que o goodwill estaria naturalmente associado. Portanto, o desenvolvimento de sistemas de relato adicionais não é tipicamente necessário.
83. Uma unidade geradora de caixa à qual o goodwill seja imputado para a finalidade de testar a imparidade pode não coincidir com o nível a que o goodwill é imputado de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* para a finalidade de mensurar os ganhos e perdas cambiais. Por exemplo, se a uma entidade for exigido pela IAS 21 que impute goodwill a níveis relativamente baixos com a finalidade de mensurar os ganhos e perdas cambiais, não é exigido que teste o goodwill quanto a imparidade ao mesmo nível a não ser que também monitorize o goodwill a esse nível para finalidades de gestão interna.
84. ***Se a imputação inicial do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais não puder ser concluída antes do fim do período anual em que seja efectuada a concentração de actividades empresariais, essa imputação inicial deve ser concluída antes do fim do primeiro período anual com início após a data da aquisição.***
85. De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração seja efectuada, o adquirente:
- (a) contabiliza a concentração usando esses valores provisórios;
 - e
 - (b) reconhece qualquer ajustamento a esses valores provisórios como um resultado de concluir a contabilização inicial nos doze meses seguintes à data de aquisição.

Nessas circunstâncias, também pode não ser possível concluir a imputação inicial do goodwill adquirido na concentração antes do fim do período anual em que a concentração seja efectuada. Quando for este o caso, a entidade divulga a informação exigida pelo parágrafo 133.

86. ***Se o goodwill tiver sido imputado a uma unidade geradora de caixa e a entidade alienar uma unidade operacional dessa unidade, o goodwill associado à unidade operacional alienada deve ser:***
- (a) ***incluído na quantia escriturada da unidade operacional aquando da determinação de ganhos ou perdas no momento da alienação;***
 - e
 - (b) ***mensurado na base dos valores relativos de uma unidade operacional alienada e da porção da unidade geradora de caixa retida, a não ser que a entidade possa demonstrar que algum outro método reflecte melhor o goodwill associado à unidade operacional alienada.***

Exemplo

Uma entidade vende por 100 UM uma unidade operacional que fazia parte de uma unidade geradora de caixa a que tinha sido imputado goodwill. O goodwill imputado à unidade não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos a um nível inferior ao dessa unidade, excepto arbitrariamente. A quantia recuperável da porção da unidade geradora de caixa retida é de 300 UM.

Porque o goodwill imputado à unidade geradora de caixa não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos de forma não arbitrária a um nível inferior ao dessa unidade, o goodwill associado à unidade operacional alienada é mensurado na base dos valores relativos da unidade operacional alienada e da porção da unidade retida. Assim, 25 % do goodwill imputado à unidade geradora de caixa é incluído na quantia escriturada da unidade operacional que é vendida.

87. *Se 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 no seio de uma unidade geradora de caixa, a não ser que a entidade possa demonstrar que outro método reflecte melhor o goodwill associado às unidades reorganizadas.*

Exemplo

O goodwill tinha anteriormente sido imputado à unidade geradora de caixa A. O goodwill imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos a um nível inferior ao de A, excepto arbitrariamente. A vai ser dividida e integrada em três outras unidades geradoras de caixa, B, C e D.

Dado que o goodwill imputado a A não pode ser identificado ou associado a um grupo de activos de forma não arbitrária a um nível inferior ao de A, ele é reimputado às unidades B, C e D na base dos valores relativos das três porções de A antes de essas porções serem integradas em B, C e D.

Testar a Imparidade das Unidades Geradoras de Caixa com Goodwill

88. *Quando, tal como descrito no parágrafo 81, o goodwill se relaciona com uma unidade geradora de caixa mas não tenha sido imputado a essa unidade, a unidade deve ser testada quanto a imparidade, sempre que exista uma indicação de que essa unidade pode estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, excluindo qualquer goodwill, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.*
89. Se uma unidade geradora de caixa descrita no parágrafo 88 incluir na sua quantia escriturada um activo intangível que tenha uma vida útil indefinida ou ainda não esteja disponível para uso e se esse activo puder ser testado quanto a imparidade apenas como parte da unidade geradora de caixa, o parágrafo 10 exige que a unidade também seja testada quanto a imparidade anualmente.
90. *Uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill deve ser testada quanto a imparidade anualmente, e sempre que exista uma indicação de que essa unidade possa estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, incluindo o goodwill, com a quantia recuperável da unidade. Se a quantia recuperável da unidade exceder a quantia escriturada da unidade, a unidade e o goodwill imputado a essa unidade devem ser considerados como não estando com imparidade. Se a quantia escriturada da unidade exceder a quantia recuperável da unidade, a entidade deve reconhecer a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104.*

Interesse Minoritário

91. De acordo com a IFRS 3, o goodwill reconhecido numa concentração de actividades empresariais representa o goodwill adquirido por uma empresa-mãe com base no interesse de propriedade da empresa-mãe, em vez da quantia de goodwill controlada pela empresa-mãe como resultado da concentração de actividades empresariais. Assim, o goodwill atribuível a um interesse minoritário não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe. Em conformidade, se existir um interesse minoritário numa unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill, a quantia escriturada dessa unidade compreende:
- (a) tanto o interesse da empresa-mãe como o interesse minoritário nos activos líquidos identificáveis da unidade;
- e
- (b) o interesse da empresa-mãe no goodwill.

Contudo, parte da quantia recuperável da unidade geradora de caixa determinada de acordo com esta Norma é atribuível ao interesse minoritário no goodwill.

IAS 36

92. Consequentemente, para a finalidade de testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa não totalmente detida com goodwill, a quantia escriturada dessa unidade é ajustada de forma nocional, antes de ser comparada com a sua quantia recuperável. Isto é conseguido ao tornar bruta a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade de modo a incluir o goodwill atribuível ao interesse minoritário. Esta quantia escriturada ajustada de forma nocional é depois comparada com a quantia recuperável da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa estiver com imparidade. Se estiver, a entidade imputa a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104 primeiro para reduzir a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade.
93. Contudo, dado que o goodwill é reconhecido apenas na medida do interesse de propriedade da empresa-mãe, qualquer perda por imparidade relacionada com o goodwill é repartida entre a parte atribuível à empresa-mãe e a parte atribuível ao interesse minoritário, apenas com a primeira a ser reconhecida como perda de goodwill por imparidade.
94. Se a perda por imparidade total relacionada com o goodwill for inferior à quantia pela qual a quantia escriturada ajustada de forma nocional da unidade geradora de caixa exceder a sua quantia recuperável, o parágrafo 104 exige que o excesso restante seja imputado aos outros activos da unidade *pro rata* na base da quantia escriturada de cada activo da unidade.
95. O Exemplo Ilustrativo 7 ilustra o teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa com goodwill não totalmente detida.

Tempestividade dos Testes de Imparidade

96. *O teste de imparidade anual para uma unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado goodwill pode ser efectuado a qualquer momento durante um período anual, desde que o teste seja efectuado no mesmo momento todos os anos. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se uma parte ou todo o goodwill imputado a uma unidade geradora de caixa foi adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período corrente anual, essa unidade deve ser testada quanto a imparidade antes do final do período corrente anual.*
97. *Se os activos que constituem a unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado goodwill forem testados quanto a imparidade ao mesmo tempo que a unidade que contém o goodwill, eles devem ser testados quanto a imparidade antes da unidade que contém o goodwill. Do mesmo modo, se as unidades geradoras de caixa que constituem um grupo de unidades geradoras de caixa a que tenha sido imputado goodwill forem testadas quanto a imparidade ao mesmo tempo que o grupo de unidades que contém o goodwill, as unidades individuais devem ser testadas quanto a imparidade antes do grupo de unidades que contém o goodwill.*
98. No momento do teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill, pode haver uma indicação de uma imparidade de um activo dentro da unidade que contém o goodwill. Nessas circunstâncias, a entidade testa o activo quanto a imparidade primeiro, 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, pode haver uma indicação de uma imparidade de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contém o goodwill. Nessas circunstâncias, a entidade testa a unidade geradora de caixa quanto a imparidade primeiro, e reconhece qualquer perda por imparidade nessa unidade antes de testar a imparidade do grupo de unidades ao qual seja imputado o goodwill.
99. *O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill pode ser usado no teste de imparidade dessa unidade no corrente período, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:*
 - (a) *os activos e passivos que compõem a unidade não foram significativamente alterados desde o mais recente cálculo da quantia recuperável;*

- (b) *o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada da unidade numa margem substancial;*

e

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

Activos «Corporate»

100. Os activos «corporate» incluem activos do grupo ou activos divisionais tais como o edifício de uma sede ou de uma divisão da entidade, equipamento de processamento de dados (EDP) ou um centro de pesquisa. A estrutura de uma entidade determina se um activo satisfaz a definição desta Norma de activos «corporate» para uma unidade geradora de caixa em particular. As características distintivas dos activos «corporate» são as de que eles não geram fluxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e que a sua quantia escriturada não pode ser inteiramente atribuída à unidade geradora de caixa em questão.

101. Porque os activos «corporate» não geram fluxos de caixa separados, a quantia recuperável de um activo «corporate» individual não pode ser determinada a não ser que a gerência tenha decidido alienar o activo. Consequentemente, se houver uma indicação de que um activo «corporate» possa estar com imparidade, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o activo «corporate» pertença, sendo comparada com a quantia escriturada desta unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa. Uma perda por imparidade é reconhecida de acordo com o parágrafo 104.

102. *Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma entidade deve identificar todos os activos «corporate» que se relacionem com a unidade geradora de caixa em análise. Se uma parte da quantia escriturada de um activo «corporate»:*

- (a) *puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve comparar a quantia escriturada da unidade, incluindo a parte da quantia escriturada do activo «corporate» imputada à unidade, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.*

- (b) *não puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve:*

- (i) *comparar a quantia escriturada da unidade, excluindo o activo «corporate», com a sua quantia recuperável e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104;*
- (ii) *identificar o mais pequeno grupo de unidades geradoras de caixa que inclua a unidade geradora de caixa em questão e a que uma parte da quantia escriturada do activo «corporate» possa ser imputada numa base razoável e consistente;*

e

- (iii) *comparar a quantia escriturada desse grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parte da quantia escriturada do activo «corporate» imputada a esse grupo de unidades, com a quantia recuperável do grupo de unidades. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.*

103. O Exemplo Ilustrativo 8 ilustra a aplicação destes requisitos aos activos «corporate».

IAS 36

Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa

104. *Uma perda por imparidade deve ser reconhecida para uma unidade geradora de caixa (o grupo mais pequeno de unidades geradoras de caixa ao qual tenha sido imputado goodwill ou um activo «corporate») se, e apenas se, a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for inferior à quantia escriturada da unidade (grupo de unidades). A perda por imparidade deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos activos da unidade (grupo de unidades) pela ordem que se segue:*

(a) *primeiro, para reduzir a quantia escriturada de qualquer goodwill imputado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades);*

e

(b) *depois, aos outros activos da unidade (grupo de unidades) pro rata na base da quantia escriturada de cada activo da unidade (grupo de unidades).*

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos activos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 60.

105. *Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um activo abaixo do mais alto de entre:*

(a) *o seu justo valor menos os custos de vender (caso seja determinável);*

(b) *o seu valor de uso (caso seja determinável);*

e

(c) *zero.*

A quantia da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada pro rata aos outros activos da unidade (grupo de unidades).

106. *Se não for praticável estimar a quantia recuperável de cada activo individual de uma unidade geradora de caixa, esta Norma exige uma imputação arbitrária de uma perda por imparidade entre os activos dessa unidade, que não sejam goodwill, dado que todos os activos de uma unidade geradora de caixa funcionam conjuntamente.*

107. *Se a quantia recuperável de um activo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 67):*

(a) *é reconhecida uma perda por imparidade do activo se a sua quantia escriturada for maior do que o mais alto do seu justo valor menos os custos de vender e os resultados dos procedimentos de imputação descritos nos parágrafos 104 e 105;*

e

(b) *não é reconhecida qualquer perda por imparidade do activo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos os custos de vender do activo for inferior à sua quantia escriturada.*

Exemplo

Uma máquina sofreu danos físicos mas está ainda a trabalhar, se bem que não tão bem como antes de ficar danificada. O justo valor da máquina menos os custos de vender é inferior à sua quantia escriturada. A máquina não gera influxos de caixa independentes. O mais pequeno grupo de activos identificável que inclui a máquina e que crie influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos é a linha de produção à qual pertence a máquina. A quantia recuperável da linha de produção mostra que a linha de produção tomada no seu todo não está com imparidade.

Pressuposto 1: orçamentos/previsões aprovados pela gerência não reflectem qualquer compromisso da mesma para substituir a máquina.

A quantia recuperável desta máquina sozinha não pode ser estimada porque o valor de uso da máquina:

(a) *pode diferir do seu justo valor menos os custos de vender;*

e

(b) *somente pode ser determinada para a unidade geradora de caixa a que a máquina pertence (a linha de produção).*

A linha de produção não está com imparidade. Portanto, não é reconhecida qualquer perda por imparidade em relação à máquina. Contudo, a entidade pode necessitar de reavaliar o período de depreciação ou o método de depreciação da máquina. Talvez um período de depreciação mais curto ou um método de depreciação mais rápido seja exigido para reflectir a vida útil remanescente esperada da máquina ou o modelo em que se espera que os benefícios económicos sejam consumidos pela entidade.

Pressuposto 2: orçamentos/provisões aprovados pela gerência reflectem um compromisso da mesma para substituir a máquina e vendê-la no futuro próximo. Estima-se que os fluxos de caixa provenientes do uso continuado da máquina até à sua alienação serão insignificantes.

O valor de uso da máquina pode ser estimado como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender. Por isso, a quantia recuperável da máquina pode ser determinada e não é atribuída qualquer consideração à unidade geradora de caixa a que pertence a máquina (i.e. a linha de produção). Dado que o justo valor menos os custos de vender da máquina é inferior à sua quantia escriturada, é reconhecida uma perda por imparidade na máquina.

108. ***Após os requisitos dos parágrafos 104 e 105 terem sido aplicados, deve ser reconhecido um passivo para qualquer quantia remanescente de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa se, e apenas se, isso for exigido por outra Norma.***

REVERTER UMA PERDA POR IMPARIDADE

109. Os parágrafos 110 a 116 estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um activo ou unidade geradora de caixa. Estes requisitos usam o termo «um activo» mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 117 a 121, para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122 e 123 e para o goodwill nos parágrafos 124 e 125.
110. ***Uma entidade deve avaliar à data de cada relato se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído. Se qualquer indicação existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável desse activo.***
111. ***Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:***

IAS 36

Fontes externas de informação

- (a) *o valor de mercado do activo tenha aumentado significativamente durante o período;*
- (b) *tenham ocorrido durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas, no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado a que o activo esteja dedicado com um efeito favorável na entidade;*
- (c) *as taxas de juro do mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos tenham diminuído durante o período, e essas diminuições poderão afectar a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso do activo e aumentar materialmente a quantia recuperável do activo.*

Fontes internas de informação

- (d) *Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;*
- (e) *exista evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.*

112. Indicações de um potencial decréscimo numa perda por imparidade no parágrafo 111 espelham principalmente as indicações de uma potencial perda por imparidade no parágrafo 12.

113. Se houver uma indicação de que uma perda por imparidade reconhecida de um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (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 do activo seja revertida.

114. *Uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do activo deve, excepto como descrito no parágrafo 117, ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.*

115. Uma reversão de uma perda por imparidade reflecte um aumento no potencial de serviço estimado do activo, seja por uso ou por venda, desde a última data em que uma entidade reconheceu uma perda por imparidade nesse activo. O parágrafo 130 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 na tempestividade 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 dos componentes do justo valor menos os custos de vender.*

116. O valor de uso de um activo pode tornar-se maior do que a quantia escriturada do activo simplesmente porque o valor presente dos influxos de caixa futuros aumentam à medida que se tornam mais próximos. Porém, o potencial de serviço do activo não aumentou. Por conseguinte, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do tempo (por vezes chamado o «desenrolar» do desconto), mesmo se a quantia recuperável do activo se tornar superior à sua quantia escriturada.

Reverter uma Perda por Imparidade de um Activo Individual

117. **A quantia escriturada aumentada de um activo, que não o goodwill, atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.**
118. Qualquer aumento na quantia escriturada de um activo, que não o goodwill, acima da quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) 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.
119. **Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, o modelo de revalorização da IAS 16 Activos Fixos Tangíveis). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.**
120. Uma reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado é creditada directamente ao capital próprio sob o título excedentes de revalorização. Contudo, até ao ponto em que uma perda por imparidade no mesmo activo revalorizado foi anteriormente reconhecida nos resultados, uma reversão dessa perda por imparidade também é reconhecida nos resultados.
121. **Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, o débito de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.**

Reverter uma Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa

122. **Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o goodwill, pro rata em relação às quantias escrituradas desses activos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de activos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 119.**
123. **Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 122, a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo de entre:**
- (a) **a sua quantia recuperável (se determinável);**
- e
- (b) **a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse 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 pro rata aos outros activos da unidade, excepto para o goodwill.

IAS 36

Reverter uma Perda por Imparidade de Goodwill

124. *Uma perda por imparidade reconhecida para o goodwill não deve ser revertida num período posterior.*
125. A IAS 38 *Activos Intangíveis* proíbe o reconhecimento de goodwill gerado internamente. Qualquer aumento na quantia recuperável de goodwill nos períodos que se seguem ao reconhecimento de uma perda por imparidade nesse goodwill é provável que seja um aumento no goodwill gerado internamente, em vez de uma reversão da perda por imparidade reconhecida no goodwill adquirido.

DIVULGAÇÃO

126. *Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos:*
- (a) *a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são incluídas;*
 - (b) *a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são revertidas;*
 - (c) *a quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período;*
 - (d) *a quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período.*
127. Uma classe de activos é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas unidades operacionais de uma entidade.
128. A informação exigida no parágrafo 126 pode ser apresentada com outra informação divulgada para a classe de activos. Por exemplo, esta informação pode ser incluída numa reconciliação da quantia escriturada de activos fixos tangíveis, no início e no fim do período, tal como exigido pela IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.
129. *Uma entidade que relata informação por segmentos de acordo com a IAS 14 Relato por Segmentos deve divulgar o seguinte para cada segmento relatável com base no formato de relato primário de uma entidade:*
- (a) *a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e directamente no capital próprio durante o período;*
 - (b) *a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e directamente no capital próprio durante o período.*
130. *Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada perda material por imparidade reconhecida ou revertida durante o período para um activo individual, incluindo goodwill, ou para uma unidade geradora de caixa:*
- (a) *os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão 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 IAS 14, o segmento relatável ao qual o activo pertence, com base no formato de relato primário da entidade;*

(d) *para uma unidade geradora de caixa:*

(i) *uma descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é uma linha de produtos, uma fábrica, uma unidade operacional de negócio, uma área geográfica ou um segmento relatável tal como definido na IAS 14);*

(ii) *a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de activos e, se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IAS 14, por segmento relatável com base no formato de relato primário da entidade;*

e

(iii) *se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa, uma descrição da maneira corrente e anterior de agregar activos e as razões de alterar a maneira como é identificada a unidade geradora de caixa;*

(e) *se a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) é o seu justo valor menos os custos de vender ou o seu valor de uso;*

(f) *se a quantia recuperável for o justo valor menos os custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender (tal como, se o justo valor foi determinado por referência a um mercado activo);*

(g) *se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.*

131. *Uma entidade deve divulgar a seguinte informação para as perdas por imparidade agregadas e as reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com o parágrafo 130:*

(a) *as principais classes de activos afectadas por perdas por imparidade e as principais classes de activos afectadas por reversões de perdas por imparidade;*

(b) *os principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.*

132. *Uma entidade é encorajada a divulgar os pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de activos (unidades geradoras de caixa) durante o período. Contudo, o parágrafo 134 exige que uma entidade divulgue informação acerca das estimativas usadas para mensurar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa quando o goodwill ou um activo intangível com uma vida útil indefinida for incluído na quantia escriturada dessa unidade.*

133. *Se, de acordo com o parágrafo 84, qualquer porção do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período não tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) à data de relato, a quantia do goodwill não imputado deve ser divulgada em conjunto com as razões pelas quais a quantia se mantém não imputada.*

IAS 36

Estimativas usadas para Mensurar Quantias Recuperáveis de Unidades Geradoras de Caixa Contendo Goodwill ou Activos Intangíveis com Vidas Úteis Indefinidas

134. *Uma entidade deve divulgar a informação exigida pelas alíneas (a) a (f) relativa a cada unidade geradora de caixa (grupo de unidades) para a qual a quantia escriturada de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputados a essa unidade (grupo de unidades) seja significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas da entidade:*
- (a) *a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade (grupo de unidades).*
 - (b) *a quantia escriturada de activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada à unidade (grupo de unidades).*
 - (c) *a base sobre que a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) tenha sido determinada (i.e. o valor de uso ou o justo valor menos os custos de vender).*
 - (d) *se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for baseada no valor de uso:*
 - (i) *uma descrição de cada pressuposto-chave em que a gerência baseou as suas projecções de fluxos de caixa para o período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível.*
 - (ii) *uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto-chave, quer esse(s) valor(es) seja(m) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, seja(m) consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.*
 - (iii) *o período sobre que a gerência projectou fluxos de caixa com base em orçamentos/previsões financeiros aprovados pela gerência e, quando for usado um período superior a cinco anos para uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades), uma explicação da justificação de utilizar um período mais longo.*
 - (iv) *a taxa de crescimento usada para extrapolar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes, e a justificação para usar qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa média de crescimento a longo prazo para os produtos, indústrias ou país ou países nos quais a entidade opera, ou para o mercado ao qual a unidade (grupo de unidades) se dedicou.*
 - (v) *a(s) taxa(s) de desconto aplicada(s) às projecções de fluxos de caixa.*
 - (e) *se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) se basear no justo valor menos os custos de vender, a metodologia usada para determinar o justo valor menos os custos de vender. Se o justo valor menos os custos de vender não for determinado usando um preço de mercado observável para a unidade (grupo de unidades), a seguinte informação deve também ser divulgada:*
 - (i) *uma descrição de cada pressuposto-chave no qual a gerência baseou a sua determinação do justo valor menos os custos de vender. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível.*
 - (ii) *uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto-chave, quer esse(s) valor(es) seja(m) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, seja(m) consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.*

- (f) *se uma alteração razoavelmente possível num pressuposto-chave em que a gerência tenha baseado a sua determinação da quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) fizesse com que a quantia escriturada da unidade (grupo de unidades) excedesse a sua quantia recuperável:*
- (i) *a quantia pela qual a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) excede a sua quantia escriturada.*
 - (ii) *o valor atribuído ao pressuposto-chave.*
 - (iii) *a quantia pela qual o valor atribuído ao pressuposto-chave deverá ser alterado, após incorporar quaisquer efeitos consequenciais dessa alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja igual à sua quantia escriturada.*
135. *Se uma parte ou toda a quantia escriturada de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas for imputada a várias unidades geradoras de caixa (grupos de unidades), e a quantia assim imputada a cada unidade (grupo de unidades) não for significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas da entidade, esse facto deve ser divulgado, junto com a quantia escriturada agregada de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupos de unidades). Além disso, se as quantias recuperáveis de qualquer dessas unidades (grupos de unidades) se basearem no(s) mesmo(s) pressuposto(s) principal(is) e a quantia escriturada agregada de goodwill ou activos intangíveis com vidas indefinidas imputada às mesmos for significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou activos intangíveis com vidas indefinidas da entidade, uma entidade deve divulgar esse facto, em conjunto com:*
- (a) *a quantia escriturada agregada de goodwill imputada a essas unidades (grupo de unidades).*
 - (b) *a quantia escriturada agregada de activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupo de unidades).*
 - (c) *uma descrição do(s) pressuposto(s)-chave.*
 - (d) *uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s)-chave, quer esse(s) valor(es) seja(m) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, seja(m) consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.*
 - (e) *se uma alteração razoavelmente possível no(s) pressuposto(s) principal(is) levasse a que o agregado das quantias escrituradas das unidades (grupos de unidades) excedesse o agregado das suas quantias recuperáveis:*
 - (i) *a quantia pela qual o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupos de unidades) excede o agregado das suas quantias escrituradas.*
 - (ii) *o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s) principal(is).*
 - (iii) *a quantia pela qual o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s) principal(is) deverá(ão) ser alterado(s), após incorporação de quaisquer efeitos consequenciais da alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupo de unidades) seja igual ao agregado das suas quantias escrituradas.*
136. O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) pode, de acordo com o parágrafo 24 ou 99, ser transportado e usado no teste de imparidade para essa unidade (grupo de unidades) no corrente período, desde que sejam satisfeitos os critérios especificados. Quando for este o caso, a informação relativa a essa unidade (grupo de unidades) que é incorporada nas divulgações exigidas pelos parágrafos 134 e 135 relaciona-se com o cálculo transportado da quantia recuperável.

IAS 36

137. O Exemplo Ilustrativo 9 ilustra as divulgações exigidas pelos parágrafos 134 e 135.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA

138. *Se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 85 da IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais, por aplicar a IFRS 3 a partir de qualquer data anterior às datas de eficácia estabelecidas nos parágrafos 78 a 84 da IFRS 3, deve também aplicar esta Norma prospectivamente a partir da mesma data.*
139. *Doutro modo, uma entidade deve aplicar esta Norma:*
- (a) *ao goodwill e activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data do acordo seja em ou após 31 de Março de 2004;*
 - e*
 - (b) *a todos os outros activos prospectivamente a partir do início do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004.*
140. *As entidades às quais se aplica o parágrafo 139 são encorajadas a aplicar os requisitos desta Norma antes das datas de eficácia especificadas no parágrafo 139. Contudo, se uma entidade aplicar esta Norma antes dessas datas de eficácia, também deve aplicar a IFRS 3 e a IAS 38 Activos Intangíveis (revista em 2004) ao mesmo tempo.*

RETIRADA DA IAS 36 (EMITIDA EM 1998)

141. Esta Norma substitui a IAS 36 *Imparidade de Activos* (emitida em 1998).
-

APÊNDICE A

IAS 36

Uso de Técnicas de Valor Presente para Mensurar o Valor de Uso

Este apêndice faz parte integrante desta Norma. Proporciona orientação sobre o uso das técnicas de valor presente na mensuração do valor de uso. Embora a orientação use o termo «activo», ela aplica-se igualmente a um grupo de activos que formem uma unidade geradora de caixa.

Os Componentes de uma Mensuração do Valor Presente

A1. Os seguintes elementos em conjunto captam as diferenças económicas entre activos:

- (a) uma estimativa do fluxo de caixa futuro, ou em casos mais complexos, da série de fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter de um activo;
- (b) expectativas acerca das variações possíveis na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa;
- (c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa de juro corrente sem risco do mercado;
- (d) o preço de suportar a incerteza inerente ao activo;
- e
- (e) outros factores (tais como a falta de liquidez), por vezes não identificáveis, que os participantes do mercado reflectiriam ao apreçar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

A2. Este apêndice contrasta duas abordagens para calcular o valor presente, qualquer das quais pode ser usada para estimar o valor de uso de um activo, dependendo das circunstâncias. Segundo a abordagem «tradicional», os ajustamentos nos factores (b) a (e) descritos no parágrafo A1 estão embutidos na taxa de desconto. Segundo a abordagem pelo «fluxo de caixa esperado», os factores (b), (d) e (e) causam ajustamentos ao atingir fluxos de caixa esperados com risco ajustado. Qualquer abordagem que uma entidade adopte para reflectir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade de fluxos de caixa futuros, o resultado deve reflectir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, i.e. a média ponderada de todos os desfechos possíveis.

Princípios Gerais

A3. As técnicas usadas para estimar os fluxos de caixa futuros e as taxas de juro variarão de uma situação para outra dependendo das circunstâncias que rodeiam o activo em questão. Contudo, os princípios gerais seguintes regulam qualquer aplicação das técnicas de valor presente na mensuração de activos:

- (a) as taxas de juro usadas para descontar fluxos de caixa devem reflectir pressupostos que sejam consistentes com os inerentes aos fluxos de caixa estimados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Por exemplo, uma taxa de desconto de 12 % pode ser aplicada a fluxos de caixa contratuais de um empréstimo a receber. Essa taxa reflecte as expectativas acerca de futuros incumprimentos de empréstimos com características particulares. Os mesmos 12 % de taxa não deveriam ser usados para descontar fluxos de caixa esperados porque esses fluxos de caixa já reflectem pressupostos acerca de futuros incumprimentos.
- (b) os fluxos de caixa e as taxas de desconto estimados devem estar isentos tanto de preconceitos como de factores não relacionados com o activo em questão. Por exemplo, uma subexpressão deliberada dos fluxos de caixa líquidos estimados para melhorar a futura rendibilidade aparente de um activo introduz um preconceito na mensuração.
- (c) os fluxos de caixa ou as taxas de desconto estimados devem reflectir a variedade de possíveis desfechos em vez de uma única quantia possível mínima ou máxima mais provável.

Abordagens Tradicional e Pelo Fluxo de Caixa Esperado ao Valor Presente*Abordagem Tradicional*

- A4. As aplicações contabilísticas do valor presente têm tradicionalmente usado um único conjunto de fluxos de caixa estimados e uma única taxa de desconto, muitas vezes descrita como «a taxa proporcional ao risco». Com efeito, a abordagem tradicional assume que uma convenção única de taxa de desconto pode incorporar todas as expectativas acerca dos fluxos de caixa futuros e o prémio de risco apropriado. Assim sendo, a abordagem tradicional coloca a maior parte do ênfase na selecção da taxa de desconto.
- A5. Em algumas circunstâncias, tais como as em que activos comparáveis possam ser observados no mercado, uma abordagem tradicional é relativamente fácil de aplicar. Para activos com fluxos de caixa contratuais, ela é consistente com a forma como os participantes do mercado descrevem os activos, como em «uma obrigação a 12 %».
- A6. Contudo, a abordagem tradicional pode não tratar apropriadamente de alguns problemas de mensuração complexos, tais como a mensuração de activos não financeiros para os quais não existe mercado para o item ou um item comparável. Uma busca correcta «da taxa proporcional ao risco» exige a análise de pelo menos dois itens — um activo que exista no mercado e que tenha uma taxa de juro observada e o activo a mensurar. A taxa de desconto apropriada para os fluxos de caixa a mensurar deve ser inferida da taxa de juro observável nesse outro activo. Para efectuar essa inferência, as características dos fluxos de caixa do outro activo devem ser semelhantes às do activo a mensurar. Portanto, a pessoa que mensura deve fazer o seguinte:
- (a) identificar o conjunto de fluxos de caixa que serão descontinuados;
 - (b) identificar outro activo no mercado que pareça ter características de fluxo de caixa semelhantes;
 - (c) comparar os conjuntos de fluxos de caixa dos dois itens para assegurar que sejam semelhantes (por exemplo, são ambos conjuntos de fluxos de caixa contratuais, ou um é contratual e o outro um fluxo de caixa estimado?);
 - (d) avaliar se há um elemento num item que não esteja presente no outro (por exemplo, um é menos líquido do que o outro?);
- e
- (e) avaliar se é provável que ambos os conjuntos de fluxos de caixa se comportem (i.e. variem) de forma semelhante face a condições económicas em mutação.

Abordagem Pelo Fluxo de Caixa Esperado

- A7. A abordagem pelo fluxo de caixa esperado é, em algumas situações, uma ferramenta de mensuração mais eficaz do que a abordagem tradicional. Ao desenvolver uma mensuração, a abordagem pelo fluxo de caixa esperado usa todas as expectativas acerca dos possíveis fluxos de caixa em vez do fluxo de caixa singular mais provável. Por exemplo, um fluxo de caixa pode corresponder a 100 UM, 200 UM ou 300 UM com probabilidades de 10 %, 60 % e 30 %, respectivamente. O fluxo de caixa esperado é de 220 UM. A abordagem pelo fluxo de caixa esperado difere assim da abordagem tradicional ao focar a análise directa dos fluxos de caixa em questão e em demonstrações mais explícitas dos pressupostos usados na mensuração.

- A8. A abordagem pelo fluxo de caixa esperado também permite o uso de técnicas de valor presente quando a tempestividade dos fluxos de caixa for incerta. Por exemplo, um fluxo de caixa de 1 000 UM pode ser recebido num ano, dois anos ou três anos com probabilidades de 10 %, 60 % e 30 %, respectivamente. O exemplo abaixo mostra a computação do valor presente esperado nessa situação.

Valor presente de 1 000 UM em 1 ano a 5 %	952,38 UM	
Probabilidade	10,00 %	95,24 UM
Valor presente de 1 000 UM em 2 anos a 5,25 %	902,73 UM	
Probabilidade	60,00 %	541,64 UM
Valor presente de 1 000 UM em 3 anos a 5,50 %	851,61 UM	
Probabilidade	30,00 %	255,48 UM
	Valor presente esperado	<u>892,36 UM</u>

- A9. O valor presente esperado de 892,36 UM difere da noção tradicional da melhor estimativa de 902,73 UM (a probabilidade de 60 %). Uma computação tradicional do valor presente aplicada a este exemplo exige uma decisão sobre a tempestividade possível dos fluxos de caixa a usar e, em conformidade, não reflecte as probabilidades de outras tempestividades. Isto deve-se ao facto de a taxa de desconto numa computação de valor presente tradicional não reflectir as incertezas da tempestividade.

- A10. O uso de probabilidades é um elemento essencial da abordagem pelo fluxo de caixa esperado. Alguns questionam se a atribuição de probabilidades a estimativas altamente subjectivas sugere maior precisão do que, de facto, existe. Contudo, a correcta aplicação da abordagem tradicional (descrita no parágrafo A6) exige as mesmas estimativas e subjectividade sem proporcionar a transparência computacional da abordagem pelo fluxo de caixa esperado.

- A11. Muitas estimativas desenvolvidas na prática corrente já incorporam informalmente os elementos dos fluxos de caixa esperados. Além disso, os contabilistas enfrentam muitas vezes a necessidade de mensurar um activo ao usar informação limitada sobre as probabilidades de possíveis fluxos de caixa. Por exemplo, um contabilista pode ser confrontado com as seguintes situações:

- (a) a quantia estimada recai algures entre 50 UM e 250 UM, mas nenhuma quantia neste intervalo é mais provável do que qualquer outra quantia. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 50 UM $[(50 + 250)/2]$.
- (b) a quantia estimada recai algures entre 50 UM e 250 UM, e a quantia mais provável é 100 UM. Contudo, as probabilidades associadas a cada quantia são desconhecidas. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 133,33 UM $[(50 + 100 + 250)/3]$.
- (c) a quantia estimada será 50 UM (10 % de probabilidade), 250 UM (30 % de probabilidade) ou 100 UM (60 % de probabilidade). Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 140 UM $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

Em cada caso, é provável que o fluxo de caixa esperado estimado proporcione uma melhor estimativa do valor de uso do que o mínimo, o mais provável ou o máximo tomados individualmente.

- A12. A aplicação de uma abordagem pelo fluxo de caixa esperado está sujeita a um constrangimento baseado na relação custos/benefícios. Em alguns casos, uma entidade pode ter acesso a muitos dados que podem ser capazes de desenvolver muitos cenários de fluxo de caixa. Noutros casos, uma entidade pode não ser capaz de desenvolver mais do que demonstrações gerais acerca da variabilidade dos fluxos de caixa sem incorrer em custos substanciais. A entidade precisa de equilibrar o custo da obtenção de informação adicional face à fiabilidade adicional que essa informação trará à mensuração.

IAS 36

- A13. Alguns defendem que as técnicas pelo fluxo de caixa esperado não são apropriadas para mensurar um único item ou um item com um número limitado de possíveis desfechos. Oferecem um exemplo de um activo com dois possíveis desfechos: uma probabilidade de 90 % de que o fluxo de caixa seja 10 UM e uma probabilidade de 10 % de que o fluxo de caixa seja 1 000 UM. Observam que o fluxo de caixa esperado nesse exemplo é de 109 UM e criticam esse resultado como não sendo representativo de qualquer das quantias que poderão ser pagas em última instância.
- A14. Afirmações como a anterior reflectem desacordo subjacente com o objectivo da mensuração. Se o objectivo é a acumulação dos custos em que se incorre, os fluxos de caixa esperados podem não produzir uma estimativa fielmente representativa do custo esperado. Contudo, esta Norma diz respeito à mensuração da quantia recuperável de um activo. Não é provável que a quantia recuperável do activo neste exemplo seja de 10 UM, mesmo que esse seja o fluxo de caixa mais provável. Isto deve-se ao facto de uma mensuração de 10 UM não incorporar a incerteza do fluxo de caixa na mensuração do activo. Em vez disso, o fluxo de caixa incerto é apresentado como se fosse um fluxo de caixa certo. Nenhuma entidade racional venderia um activo com estas características por 10 UM.

Taxa de Desconto

- A15. Qualquer que seja a abordagem que uma entidade adopte para mensurar o valor de uso de um activo, as taxas de juro usadas para descontar os fluxos de caixa não devem reflectir riscos para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.
- A16. Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. A finalidade é estimar, tanto quanto possível, uma avaliação de mercado:
- (a) do valor temporal do dinheiro para os períodos até ao fim da vida útil do activo;
 - e
 - (b) dos factores (b), (d) e (e) descritos no parágrafo A1, até ao ponto em que esses factores não originaram ajustamentos para atingir os fluxos de caixa estimados.
- A17. Como ponto de partida na determinação de tal estimativa, a entidade deve ter em conta as seguintes taxas:
- (a) o custo médio ponderado de capital da entidade determinado pelo uso de técnicas tais como o Modelo de Apreciação de Activos de Capital (Capital Asset Pricing Model);
 - (b) a taxa incremental de empréstimos obtidos pela entidade;
 - e
 - (c) outras taxas de mercado de empréstimos obtidos.
- A18. Contudo, estas taxas devem ser ajustadas:
- (a) para reflectir a forma como o mercado avaliaria os riscos específicos associados aos fluxos de caixa estimados do activo;
 - e
 - (b) para excluir os riscos que não sejam relevantes para os fluxos de caixa estimados do activo ou para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados.

Deve ser dada consideração a riscos como o risco de país, o risco de moeda e o risco de preço.

- A19. A taxa de desconto é independente da estrutura do capital da entidade e da forma como a entidade financiou a compra do activo, porque os fluxos de caixa futuros que se espera obter de um activo não dependem da forma como a entidade financiou a compra do activo.
- A20. O parágrafo 55 exige que a taxa de desconto usada seja uma taxa antes dos impostos. Portanto, quando a base usada para estimar a taxa de desconto for após os impostos, essa base é ajustada para reflectir uma taxa antes dos impostos.
- A21. Uma entidade usa normalmente uma taxa de desconto única para a estimativa do valor de uso de um activo. Porém, uma entidade usa taxas de desconto separadas para períodos futuros distintos quando o valor de uso for sensível a uma diferença nos riscos para períodos distintos ou à estrutura de prazos das taxas de juro.
-

IAS 36

APÊNDICE B

Emenda à IAS 16

A emenda contida neste apêndice deve ser aplicada quando uma entidade aplicar a IAS 16 Activos Fixos Tangíveis (revista em 2003). É substituída quando a IAS 36 Imparidade de Activos (revista em 2004) se tornar eficaz. Este apêndice substitui as emendas consequenciais feitas pela IAS 16 (revista em 2003) à IAS 36 Imparidade de Activos (emitida em 1998). A IAS 36 (revista em 2004) incorpora os requisitos dos parágrafos deste apêndice. Consequentemente, as emendas da IAS 16 (revista em 2003) não são necessárias uma vez que uma entidade esteja sujeita à IAS 36 (revista em 2004). Em conformidade, este apêndice apenas se aplica a entidades que optem por aplicar a IAS 16 (revista em 2003) antes da sua data de eficácia.

B1. A IAS 16 Activos Fixos Tangíveis é emendada da seguinte forma.

No Apêndice, o parágrafo A4 passa a ter a seguinte redacção:

A4. A IAS 36 *Imparidade de Activos* (emitida em 1998) é emendada como descrito abaixo.

Na Norma, os parágrafos 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 e 104 passam a ter a seguinte redacção:

4. Esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (justo valor) segundo outras Normas, tais como o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Contudo, identificar se o activo revalorizado pode estar com imparidade depende da base usada para determinar o justo valor:

...

9. ***Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:***

...

Fontes internas de informação

...

- (f) ***Alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo ao tornar-se ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence e planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada;***

e

...

34. As projecções de exfluxos de caixa incluem as da manutenção diária do activo, assim como gastos gerais futuros que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao uso do activo.

37. ***Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para o activo na condição corrente. Estimativas de futuros fluxos de caixa não devem incluir futuros influxos ou exfluxos de caixa que se esperem como resultado de:***

...

- (b) ***aumentos ou melhorias no desempenho do activo.***

38. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o activo na condição corrente, o valor de uso não reflecte:
- ...
- (b) exfluxos de caixa futuros que melhorem ou aumentem o desempenho do activo ou os influxos de caixa relacionados que se espera que resultem desses exfluxos.
41. Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa que melhorem ou aumentem o desempenho do activo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem do aumento de benefícios económicos associados ao exfluxo de caixa (ver Apêndice A, Exemplo 6).
42. As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem os exfluxos de caixa futuros necessários à manutenção do nível de benefícios económicos que se espera que resultem do activo na sua corrente condição. Quando uma unidade geradora de caixa consistir em 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 consistir em 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.
59. ***Uma perda por imparidade deve ser reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados imediatamente, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada segundo outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da IAS 16 Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como decréscimo na revalorização segundo essa outra Norma.***
96. ***Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida para um activo em anos anteriores possa já não existir ou possa ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:***

...

Fontes internas de informação

- (d) ***Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;***

e

...

104. ***Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo deve ser reconhecida como rendimento imediatamente na demonstração de resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada segundo outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da IAS 16 Activos Fixos Tangíveis). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como acréscimo na revalorização segundo essa outra Norma.***

Activos intangíveis

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-7
Definições	8-17
Activos intangíveis	9-17
Identificabilidade	11-12
Controlo	13-16
Benefícios económicos futuros	17
Reconhecimento e mensuração	18-67
Aquisição separada	25-32
Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais	33-43
Mensuração do justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais	35-41
Dispêndio subsequente num projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso adquirido	42-43
Aquisição por meio de um subsídio do governo	44
Trocas de activos	45-47
Goodwill gerado internamente	48-50
Activos intangíveis gerados internamente	51-67
Fase de pesquisa	54-56
Fase de desenvolvimento	57-64
Custo de um activo intangível gerado internamente	65-67
Reconhecimento de um gasto	68-71
Gastos passados a não serem reconhecidos como um activo	71
Mensuração após reconhecimento	72-87
Modelo do custo	74
Modelo de revalorização	75-87
Vida útil	88-96
Activos intangíveis com vidas úteis finitas	97-106
Período de amortização e método de amortização	97-99
Valor residual	100-103
Revisão do período de amortização e do método de amortização	104-106

	Parágrafos
Activos intangíveis com vidas úteis indefinidas	107-110
Revisão da avaliação da vida útil	109-110
Recuperabilidade da quantia escriturada – perdas por imparidade	111
Retiradas e alienações	112-117
Divulgações	118-128
Geral	118-123
Activos intangíveis mensurados após reconhecimento usando o modelo de revalorização	124-125
Dispêndios de pesquisa e desenvolvimento	126-127
Outras informações	128
Disposições transitórias e data de eficácia	129-132
Trocas de activos semelhantes	131
Aplicação antecipada	132
Retirada da IAS 38 (emitida em 1998)	133

Esta Norma revista substitui a IAS 38 (1998) *Activos Intangíveis* e deve ser aplicada:

- (a) na aquisição a activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data do acordo seja em ou após 31 de Março de 2004;
- (b) a todos os outros activos intangíveis, para períodos anuais com início em ou após 31 de Março de 2004.

Incentiva-se uma aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

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

ÂMBITO

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

- (a) *activos intangíveis que se encontrem no âmbito de outra Norma;*

IAS 38

(b) *activos financeiros, tal como definidos na IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;*

e

(c) *direitos mineiros e dispêndio com a exploração de, ou desenvolvimento e extração de, minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.*

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

(a) activos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso ordinário da actividade empresarial (ver a IAS 2 *Inventários* e a IAS 11 *Contratos de Construção*).

(b) activos por impostos diferidos (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*).

(c) locações que estejam dentro do âmbito da IAS 17 *Locações*.

(d) activos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19 *Benefícios de Empregados*).

(e) activos financeiros tal como definidos na IAS 39. O reconhecimento e a mensuração de alguns activos financeiros estão tratados na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, na IAS 28 *Investimentos em Associadas* e na IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.

(f) goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*).

(g) custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de uma seguradora segundo contratos de seguros no âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguros*. A IFRS 4 define os requisitos específicos de divulgação para aqueles custos de aquisição diferidos mas não para aqueles activos intangíveis. Portanto, os requisitos de divulgação nesta Norma aplicam-se a esses activos intangíveis.

(h) activos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo de alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

4. Alguns activos intangíveis podem estar contidos numa substância física tal como um disco compacto (no caso de *software* de computadores), documentação legal (no caso de uma licença ou patente) ou filme. Ao determinar se um activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado segundo a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou como um activo intangível segundo esta Norma, a entidade usa o juízo de valor para avaliar qual o elemento mais significativo. Por exemplo, o *software* de computador de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse *software* específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o *software* não for uma parte integrante do hardware respectivo, o *software* de computador é tratado como um activo intangível.

5. Esta Norma aplica-se, entre outras coisas, a dispêndios com publicidade, formação, arranque e actividades de pesquisa e desenvolvimento. As actividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas actividades possam resultar num activo com substância física (por exemplo, num protótipo), o elemento físico do activo é secundário em relação ao seu componente intangível, i.e. o conhecimento incorporado no mesmo.

6. No caso de uma locação financeira, o activo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário contabiliza um activo intangível, detido sob uma locação financeira, de acordo com esta Norma. Os direitos protegidos por acordos de licenciamento de itens tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e copyrights são excluídos do âmbito da IAS 17 e caem dentro do âmbito desta Norma.

7. As exclusões do âmbito de uma Norma podem ocorrer se as actividades ou transacções forem tão especializadas que dêem origem a questões contabilísticas que podem necessitar de ser tratadas de uma maneira diferente. Tais questões surgem na contabilização dos dispêndios com a exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, petróleo, gás e depósitos minerais em indústrias extractivas e no caso de contratos de seguros. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios com tais actividades e contratos. Porém, esta Norma aplica-se a outros activos intangíveis usados (tais como *software* de computador), e a outros dispêndios incorridos (tais como custos de arranque), em indústrias extractivas ou por seguradoras.

DEFINIÇÕES

8. *São usados nesta Norma os termos seguintes com os sentidos especificados:*

Um mercado activo é um mercado no qual se verificarem todas as condições seguintes:

- (a) *os itens negociados no mercado são homogéneos;*
- (b) *compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados em qualquer momento;*
- e*
- (c) *os preços estão disponíveis ao público.*

A data de acordo para uma concentração de actividades empresariais é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado e, no caso de entidades cotadas, anunciado ao público. No caso de um takeover hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitam a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo da adquirida.

Amortização é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo intangível durante a sua vida útil.

Um 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.*

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço após dedução de qualquer amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas a ele inerentes.

Custo é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção, ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRSs, por exemplo, a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções.

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

Desenvolvimento é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

IAS 38

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

Justo valor de um activo é a quantia pela qual esse activo podia ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

Uma perda por imparidade é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede a sua quantia recuperável.

Um activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física.

Activos monetários são dinheiros detidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

Pesquisa é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.

O valor residual de um activo intangível é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação do activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse na idade e nas condições esperadas no final da sua vida útil.

Vida útil é:

(a) o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso;

ou

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

Activos Intangíveis

9. As entidades gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o *software* de computadores, patentes, copyrights, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franchises, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.
10. Nem todos os itens descritos no parágrafo 9 satisfazem a definição de um activo intangível, i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros. Se um item que esteja dentro do âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um activo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Porém, se o item for adquirido numa concentração de actividades empresariais, faz parte do goodwill reconhecido à data da aquisição (ver parágrafo 68).

Identificabilidade

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

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

(a) *for separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado;*

ou

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

Controlo

13. Uma entidade controla um activo se a entidade tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios. A capacidade de uma entidade de controlar os benefícios económicos futuros de um activo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam impositivos num tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma outra maneira.
14. O mercado e o conhecimento técnico podem dar origem a benefícios económicos futuros. Uma entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento estiver protegido por direitos legais tais como copyrights, uma restrição de acordos de comércio (quando permitido) ou por deveres legais dos empregados de manter a confidencialidade.
15. Uma entidade pode ter uma equipa de pessoal habilitado e pode ser capaz de identificar capacidades incrementais do pessoal que conduzam a benefícios económicos futuros derivados da formação. A entidade pode também esperar que o pessoal continue a pôr as suas capacidades ao dispor da entidade. Porém, geralmente uma entidade não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos futuros provenientes de uma equipa de pessoal habilitado e da formação para que estes itens satisfaçam a definição de um activo intangível. Por uma razão semelhante, é improvável que uma gestão específica ou um talento técnico satisfaça a definição de activo intangível, a menos que esteja protegido por direitos legais para usá-lo e obter dele os benefícios económicos futuros esperados e que também satisfaça as outras partes da definição.
16. Uma entidade pode ter uma carteira de clientes ou uma quota de mercado e esperar que, devido aos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a empresa. Porém, na ausência de direitos legais para proteger, ou de outras formas controlar, o relacionamento com clientes ou a sua fidelidade para com a entidade, a entidade geralmente não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos esperados derivados do relacionamento e fidelização dos clientes para que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, quotas de mercado, relacionamento com clientes e fidelidade dos clientes) satisfaçam a definição de activos intangíveis. Na ausência de direitos legais para proteger os relacionamentos com os clientes, as transacções de troca para os mesmos relacionamentos com os clientes ou outros semelhantes (que não sejam como parte de uma concentração de actividades empresariais) constituem prova de que a entidade está não obstante capacitada para controlar os benefícios económicos futuros esperados que fluam dos relacionamentos com os clientes. Dado que essas transacções de troca também constituem prova de que os relacionamentos com os clientes são separáveis, esses relacionamentos com os clientes satisfazem a definição de activo intangível.

Benefícios Económicos Futuros

17. Os benefícios económicos futuros que fluem de um activo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar os réditos futuros.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

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

(a) a definição de um activo intangível (ver parágrafos 8-17);

e

(b) os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 21-23).

Este requisito aplica-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao mesmo.

19. Os parágrafos 25-32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento a activos intangíveis adquiridos separadamente, e os parágrafos 33-43 tratam da sua aplicação a activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. O parágrafo 44 trata da mensuração inicial dos activos intangíveis adquiridos por meio de subsídio governamental, os parágrafos 45-47 das trocas de activos intangíveis e os parágrafos 48-50 do tratamento do goodwill gerado internamente. Os parágrafos 51-67 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos activos intangíveis gerados internamente.

20. A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um tal activo ou substituições de parte do mesmo. Em conformidade, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenham os futuros benefícios económicos esperados incorporados num activo intangível existente em vez de corresponder à definição de activo intangível e aos critérios de reconhecimento nesta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir os dispêndios subsequentes directamente a um activo intangível em particular em vez de à empresa como um todo. Portanto, apenas raramente os dispêndios subsequentes — dispêndios incorridos após o reconhecimento inicial de um activo intangível adquirido ou após a conclusão de um activo intangível gerado internamente — serão reconhecidos na quantia escriturada de um activo. Consistentemente com o parágrafo 63, os dispêndios subsequentes com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes (sejam comprados externamente ou gerados internamente) são sempre reconhecidos nos resultados como incorridos. Tal acontece porque um tal dispêndio não pode ser distinguido do dispêndio para desenvolver o negócio como um todo.

21. **Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:**

(a) *for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade;*

e

(b) *o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.*

22. **Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da gerência do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do activo.**

23. Uma entidade usa o juízo de valor para avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa.

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

Aquisição Separada

25. Normalmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um activo intangível reflecte as expectativas acerca da probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados incorporados no activo irão fluir para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido no custo do activo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos separadamente.
26. Além disso, o custo de um activo intangível adquirido separadamente pode normalmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente assim quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros activos monetários.
27. O custo de um activo intangível adquirido separadamente compreende:
- (a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;
 - e
 - (b) qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.
28. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:
- (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) directamente resultantes de levar o activo à sua condição de funcionamento;
 - (b) honorários profissionais resultantes directamente de levar o activo até à sua condição de funcionamento;
 - e
 - (c) custos de testes para concluir se o activo funciona correctamente.
29. Exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um activo intangível são:
- (a) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);
 - (b) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal);
 - e
 - (c) custos de administração e outros custos gerais.
30. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um activo intangível cessa quando o activo está na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um activo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse activo. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um activo intangível:
- (a) os custos incorridos enquanto um activo capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência ainda esteja para ser colocado em uso;
 - e
 - (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura da produção do activo.

IAS 38

31. Algumas operações ocorrem em ligação com o desenvolvimento de um activo intangível, mas não são necessárias para colocar o activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações inerentes podem ocorrer antes ou durante as actividades desenvolvimento. Dado que as operações inerentes não são necessárias para colocar um activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados de operações inerentes são reconhecidos imediatamente nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.
32. Se o pagamento de um activo intangível for diferido para além do prazo normal de crédito, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período do crédito a não ser que seja capitalizada de acordo com o tratamento de capitalização permitido na IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*.

Aquisição como Parte de uma Concentração de Actividades Empresariais

33. De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, se um activo intangível for adquirido numa concentração de actividades empresariais, o custo desse activo intangível é o seu justo valor à data da aquisição. O justo valor de um activo intangível reflecte as expectativas do mercado relativas à probabilidade de que os benefícios económicos futuros incorporados no activo fluam para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido na mensuração do justo valor do activo intangível. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais.
34. Portanto, de acordo com esta Norma e com a IFRS 3, um adquirente reconhece na data da aquisição separadamente do goodwill um activo intangível da adquirida se o justo valor do activo puder ser fiavelmente mensurado, independentemente de o activo ter sido reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais. Isto significa que a adquirente reconhece como um activo separadamente do goodwill um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de activo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. Um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso de uma adquirida corresponde à definição de activo intangível quando:
 - (a) corresponde à definição de activo;
 - e
 - (b) é identificável, i.e. separável, ou decorre de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do Justo Valor de um Activo Intangível Adquirido numa Concentração de Actividades Empresariais

35. O justo valor de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais pode normalmente ser mensurado com fiabilidade suficiente para ser reconhecido separadamente do goodwill. Quando, para as estimativas usadas para mensurar o justo valor de um activo intangível, existir uma série de possíveis desfechos com diferentes probabilidades, essa incerteza entra na mensuração do justo valor do activo, em vez de demonstrar uma incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor. Se um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver uma vida útil finita, existe o pressuposto refutável de que o seu justo valor poderá ser mensurado com fiabilidade.
36. Um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser separável, mas apenas em conjunto com um activo tangível ou intangível relacionado. Por exemplo, o título de publicação de uma revista pode não ser capaz de ser vendido separadamente da respectiva base de dados de assinantes, ou uma marca comercial de água mineral pode estar relacionada com uma determinada fonte e não ser possível vendê-la separadamente da fonte. Nesses casos, o adquirente reconhece o grupo de activos como um único activo separadamente do goodwill se os justos valores individuais dos activos do grupo não forem fiavelmente mensuráveis.

37. Da mesma forma, os termos «marca» e «nome de marca» são muitas vezes usados como sinónimos para marcas comerciais e outras marcas. Contudo, os primeiros são termos gerais de *marketing* que são tipicamente usados para referir um grupo de activos complementares tais como uma marca comercial (ou marca de serviço) e o seu nome comercial relacionado, fórmulas, receitas e especialização tecnológica. O adquirente reconhece como activo único um grupo de activos intangíveis complementares que compreenda uma marca se os justos valores individuais dos activos complementares não forem fiavelmente mensuráveis. Se os justos valores individuais dos activos complementares forem fiavelmente mensuráveis, um adquirente pode reconhecê-los como um activo único desde que os activos individuais tenham vidas úteis semelhantes.
38. As únicas circunstâncias em que pode não ser possível mensurar fiavelmente o justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais são quando o activo intangível resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais e ou:
- (a) não for separável;
- ou
- (b) for separável, mas não houver história ou evidência de transacções de troca para os mesmos activos ou semelhantes, e a estimativa de outra forma do justo valor estivesse dependente de variáveis não mensuráveis.
39. Os preços de mercado cotados num mercado activo proporcionam a estimativa mais fiável do justo valor de um activo intangível (ver também o parágrafo 78). O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Se os preços correntes de oferta não estiverem disponíveis, o preço da transacção semelhante mais recente pode proporcionar um critério do qual se pode derivar o justo valor, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data à qual o justo valor do activo seja estimado.
40. Se não existir mercado activo para um activo intangível, o seu justo valor é a quantia que a entidade teria de pagar, à data da aquisição, pelo activo numa transacção entre partes conhecedoras não relacionadas e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes.
41. As entidades que estão regularmente envolvidas na compra e venda de activos intangíveis únicos podem *ter* desenvolvido técnicas de estimar os seus justos valores indirectamente. Estas técnicas podem ser usadas para a mensuração inicial de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais se o seu objectivo for o de estimar o justo valor e se reflectirem transacções e práticas correntes do sector ao qual o activo pertença. Estas técnicas incluem, quando apropriado:
- (a) a aplicação de múltiplos reflectindo transacções de mercado correntes a indicadores que estimulem a rentabilidade do activo (tal como réditos, acções de mercado e lucro operacional) ou ao fluxo de royalties que poderia ser obtido com o licenciamento do activo intangível a outra parte numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes (como na abordagem «dispensa de royalty»);
- ou
- (b) o desconto de fluxos de caixa líquidos futuros estimados do activo.

Dispêndio Subsequente num Projecto de Pesquisa e Desenvolvimento em Curso Adquirido

42. **O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento que:**
- (a) *se relacione com um projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível;*
- e*
- (b) *seja incorrido após a aquisição desse projecto deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 54-62.*

IAS 38

43. A aplicação dos requisitos dos parágrafos 54-62 significa que o dispêndio subsequente num projecto de pesquisa ou investigação em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível é:
- (a) reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de pesquisa;
 - (b) reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de desenvolvimento que não satisfaça os critérios de reconhecimento como activo intangível do parágrafo 57;
- e
- (c) adicionado à quantia escriturada do projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido se for dispêndio de desenvolvimento que satisfaça os critérios de reconhecimento do parágrafo 57.

Aquisição por meio de um Subsídio do Governo

44. Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio do governo. Isto pode acontecer quando um governo transferir ou imputar a uma entidade activos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos. De acordo com a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*, uma entidade pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o activo intangível como o subsídio. Se uma entidade escolher não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, a entidade reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal (o outro tratamento permitido pela IAS 20) mais qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

Trocas de Activos

45. Um ou mais activos intangíveis podem ser adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se simplesmente a uma troca de um activo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal activo intangível é mensurado pelo justo valor a não ser que (a) a transacção da troca careça de substância comercial ou (b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.
46. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:
- (a) a configuração (i.e. risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido;
- ou
- (b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção se alterar como resultado da troca;
- e
- (c) a diferença na alínea (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

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

47. O parágrafo 21(b) especifica que uma condição para o reconhecimento de um activo intangível é que o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado. O justo valor de um activo intangível para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou (b) as probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo possam ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor. Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

Goodwill Gerado Internamente

48. **O goodwill gerado internamente não deve ser reconhecido como um activo.**
49. Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como contribuindo para o goodwill gerado internamente. O goodwill gerado internamente não é reconhecido como activo porque não é um recurso identificável (i.e. não é separável nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser fiavelmente mensurado pelo custo.
50. As diferenças entre o valor de mercado de uma entidade e a quantia escriturada dos seus activos líquidos identificáveis em qualquer momento podem captar uma série de factores que afectem o valor da entidade. Contudo, tais diferenças não representam o custo dos activos intangíveis controlados pela entidade.

Activos Intangíveis Gerados Internamente

51. Por vezes, é difícil avaliar se um activo intangível gerado internamente se qualifica para reconhecimento por causa de problemas em:
- (a) identificar se e quando existe um activo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados;
 - e
 - (b) determinar fiavelmente o custo do activo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o goodwill da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia-a-dia.

Por isso, além de se conformar com os requisitos gerais do reconhecimento e mensuração inicial de um activo intangível, uma entidade aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 52-67 a todos os activos intangíveis gerados internamente.

52. Para avaliar se um activo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do activo em:
- (a) uma fase de pesquisa;
 - e
 - (b) uma fase de desenvolvimento.

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

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

IAS 38

Fase de Pesquisa

54. **Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.**
55. Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.
56. Exemplos de actividades de pesquisa são:
- (a) actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
 - (b) a procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;
 - (c) a procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços;
 - e
 - (d) a formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de Desenvolvimento

57. **Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:**
- (a) **a viabilidade técnica de concluir o activo intangível afim de 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 usar ou vender o activo intangível.**
 - (f) **a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.**
58. Na fase de desenvolvimento de um projecto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e demonstrar que o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Tal acontece porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

59. Exemplos das actividades de desenvolvimento são:
- (a) a concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;
 - (b) a concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;
 - (c) a concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial;
 - e
 - (d) a concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.
60. 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 IAS 36 *Imparidade de Activos*. Se o activo gerar benefícios económicos apenas em combinação com outros activos, a entidade aplica o conceito de unidades geradoras de caixa tal como definido na IAS 36.
61. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um activo intangível pode ser demonstrada por, por exemplo, um plano empresarial que mostre os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da entidade para assegurar esses recursos. Em alguns casos, uma entidade demonstra a disponibilidade de financiamento externo pela obtenção de uma indicação do mutuante da sua vontade de financiar o plano.
62. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar copyrights ou licenças ou para desenvolver *software* de computadores.
63. ***As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis.***
64. Dispêndios com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância gerados internamente não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como activos intangíveis.

Custo de um Activo Intangível Gerado Internamente

65. O custo de um activo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 24 é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 21, 22 e 57. O parágrafo 71 proíbe a reposição de dispêndio anteriormente reconhecido como um gasto.
66. 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 pela gerência. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:
- (a) os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos ao gerar o activo intangível;
 - (b) os custos dos benefícios dos empregados (tal como definido na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) resultantes da geração do activo intangível;

IAS 38

- (c) as taxas de registo de um direito legal;
- e
- (d) a amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o activo intangível.

A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

67. O que se segue não são componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:
- (a) os dispêndios com vendas, administrativos e outros gastos gerais a menos que estes dispêndios possam ser directamente atribuídos à preparação do activo para uso;
- (b) ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o activo atingir o desempenho planeado;
- e
- (c) dispêndios com a formação do pessoal para operar o activo.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 65

Uma entidade está a desenvolver um novo processo de produção. Durante 20X5, os dispêndios incorridos foram 1 000 UM (*), das quais 900 UM foram incorridas antes de 1 de Dezembro de 20X5 e 100 UM foram incorridas entre 1 de Dezembro de 20X5 e 31 de Dezembro de 20X5. A entidade é capaz de demonstrar que, em 1 de Dezembro de 20X5, o processo de produção satisfazia os critérios de reconhecimento como um activo intangível. A quantia recuperável do *know-how* incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 500 UM.

No fim de 20X5, o processo de produção é reconhecido como um activo intangível por um custo de 100 UM (dispêndio incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram satisfeitos, isto é, 1 de Dezembro de 20X5). O dispêndio de 900 UM incorrido antes de 1 de Dezembro de 20X5 foi reconhecido como um gasto porque os critérios de reconhecimento não foram satisfeitos até 1 de Dezembro de 20X5. Este dispêndio não faz parte do custo do processo de produção reconhecido no balanço.

Durante 20X6, o dispêndio incorrido foi de 2 000 UM. No fim de 20X6, a quantia recuperável do *know-how* incorporado no processo (incluindo exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 1 900 UM.

No fim de 20X6, o custo do processo de produção é de 2 100 UM (dispêndio de 100 UM reconhecido no fim de 20X5 mais dispêndio de 2 000 UM reconhecido em 20X6). A entidade reconhece uma perda por imparidade de 200 UM para ajustar a quantia escriturada do processo antes da perda por imparidade (2 100 UM) à sua quantia recuperável (1 900 UM). Esta perda por imparidade será revertida num período subsequente se os requisitos da IAS 36 para a reversão de uma perda por imparidade forem satisfeitos.

RECONHECIMENTO DE UM GASTO

68. O dispêndio com um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido a menos que:
- (a) *faça parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 18-67);*
- ou*
- (b) *o item seja adquirido numa concentração de actividades empresariais e não possa ser reconhecido como um activo intangível. Se este for o caso, este dispêndio (incluído no custo da concentração de actividades empresariais) deve fazer parte da quantia atribuída ao goodwill à data da aquisição (ver a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais).*

(*) Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

69. Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Por exemplo, excepto quando formar parte do custo de uma contração de actividades empresariais, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for incorrido (ver o parágrafo 54). Outros exemplos de dispêndio que seja reconhecido como um gasto quando for incorrido incluem:
- (a) dispêndio com actividades de arranque (i.e. custos de arranque), a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio (i.e. custos pré-abertura) ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos produtos ou processos (i.e. custos pré-operacionais).
 - (b) dispêndios com actividades de formação.
 - (c) dispêndios com actividades de publicidade e promocionais.
 - (d) dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.
70. O parágrafo 68 não exclui o reconhecimento de um pré-pagamento como um activo quando o pagamento pela entrega de bens ou serviços tenha sido feito antes da entrega de bens ou da prestação de serviços.

Gastos Passados a não serem Reconhecidos como um Activo

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

MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

72. ***Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 74 ou o modelo de reavaliação do parágrafo 75 como sua política contabilística. Se um activo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros activos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado activo para esses activos.***
73. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Os itens de uma classe de activos intangíveis são simultaneamente revalorizados para evitar revalorizações selectivas de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que representem uma mistura de custos e de valores em datas diferentes.

Modelo do Custo

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

Modelo de Revalorização

75. ***Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que seja o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Para a finalidade de revalorizações segundo esta Norma, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado activo. As revalorizações devem ser feitas com tal regularidade que na data do balanço a quantia escriturada do activo não difira materialmente do seu justo valor.***

IAS 38

76. O modelo de revalorização não permite:
- (a) a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos;
- ou
- (b) o reconhecimento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o custo.
77. O modelo de revalorização é aplicado depois de um activo *ter* sido inicialmente reconhecido pelo seu custo. Porém, se apenas parte do custo de um activo intangível for reconhecido como um activo porque o activo só satisfaz os critérios de reconhecimento a meio do seu processo de fabrico (ver parágrafo 65), o modelo de revalorização pode ser aplicado ao total desse activo. Além disso, o modelo de revalorização pode ser aplicado a um activo intangível que tenha sido recebido por meio de um subsídio do governo e reconhecido por uma quantia nominal (ver parágrafo 44).
78. Não é vulgar que exista um mercado activo com as características descritas no parágrafo 8 para um activo intangível, se bem que isto possa acontecer. Por exemplo, em algumas jurisdições, pode existir um mercado activo para licenças de táxis livremente transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção. Contudo, pode não existir um mercado activo para marcas, cabeçalhos de jornais, direitos de editar músicas e filmes, patentes ou marcas comerciais, porque cada um de tais activos é único. Além disso, se bem que activos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais, sendo as transacções relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um activo pode não proporcionar evidência suficiente do justo valor de um outro. Além disso, os preços não estão muitas vezes disponíveis publicamente.
79. A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos activos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessária uma revalorização adicional. Alguns activos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais. Tais frequentes revalorizações são desnecessárias para activos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.
80. Se um activo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização é ou:
- (a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia bruta escriturada do activo de forma a que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada;
- ou
- (b) eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo e a quantia líquida reexpressa como a quantia revalorizada do activo.
81. ***Se um activo intangível numa classe de activos intangíveis revalorizados não puder ser revalorizado porque não há qualquer mercado activo para esse activo, o activo deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização e perdas por imparidade acumuladas.***
82. ***Se o justo valor de um activo intangível revalorizado já não puder ser determinado com referência a um mercado activo, a quantia escriturada do activo deve ser a sua quantia revalorizada à data da última revalorização com referência ao mercado activo menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes.***
83. O facto de já não existir um mercado activo para um activo intangível revalorizado pode indicar que o activo pode estar com imparidade e que ele necessita de ser testado de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.
84. Se o justo valor do activo puder ser determinado com referência a um mercado activo numa data de mensuração subsequente, o modelo de revalorização é aplicado a partir dessa data.

85. *Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.*
86. *Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor no excedente de revalorização com respeito a esse activo.*
87. O excedente de revalorização acumulado incluído no capital próprio só pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o excedente for realizado. O excedente total pode ser realizado pela retirada ou pela alienação do activo. Porém, algum do excedente pode ser realizado logo que o activo seja usado pela entidade; em tal caso, a quantia do excedente realizado é a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada valorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida baseada no custo histórico do activo. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através da demonstração dos resultados.

VIDA ÚTIL

88. *Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um activo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil. Um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.*
89. A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil. Um activo intangível com uma vida útil finita é amortizado (ver parágrafos 97-106), e um activo intangível com uma vida útil indefinida não o é (ver parágrafos 107-110). Os Exemplos Ilustrativos que acompanham esta Norma ilustram a determinação da vida útil para diferentes activos intangíveis, e a contabilização subsequente para esses activos com base nas determinações da vida útil.
90. Muitos factores são considerados na determinação da vida útil de um activo intangível, incluindo:
- (a) o uso esperado do activo por parte da entidade e se o activo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;
 - (b) os ciclos de vida típicos para o activo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de activos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;
 - (c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
 - (d) a estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo;
 - (e) acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;
 - (f) o nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do activo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;
 - (g) o período de controlo sobre o activo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas;
- e
- (h) se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.

IAS 38

91. O termo «indefinida» não significa «infinita». A vida útil de um activo intangível reflecte apenas o nível de dispêndio de manutenção futuro exigido para manter o activo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do activo, e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. Uma conclusão de que a vida útil de um activo intangível é indefinida não deve depender do dispêndio futuro planeado para além do exigido para manter o activo nesse padrão de desempenho.
92. Dada a história de rápidas alterações na tecnologia, o *software* de computadores e muitos outros activos intangíveis são susceptíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta.
93. A vida útil de um activo intangível pode ser muito longa ou mesmo indefinida. A incerteza justifica estimar a vida útil de um activo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.
94. ***A vida útil de um activo intangível que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o activo. Se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível deve incluir o(s) período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo.***
95. Podem existir tanto factores legais como económicos que influenciem a vida útil de um activo intangível. Os factores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos pela entidade. Os factores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes factores.
96. A existência dos seguintes factores, entre outros, indica que uma entidade deveria ser capaz de renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem um custo significativo:
- (a) há evidência, possivelmente baseada na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender do consentimento de terceiros, isto inclui evidência de que os terceiros darão o seu consentimento;
 - (b) há evidência de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão satisfeitas;
- e
- (c) o custo da renovação para a entidade não é significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação.

Se o custo da renovação for significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação, o custo de «renovação» representa, em substância, o custo de aquisição de um novo activo intangível à data de renovação.

ACTIVOS INTANGÍVEIS COM VIDAS ÚTEIS FINITAS

Período de Amortização e Método de Amortização

97. ***A quantia depreciável de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida pela gerência. A amortização deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo de alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o activo for desreconhecido. O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha recta. O custo de amortização em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que esta ou outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro activo.***

98. Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta e o método da unidade de produção. O método usado é seleccionado na base do modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo e é aplicado consistentemente de período a período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses futuros benefícios económicos. É muito raro haver, se é que há, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para activos intangíveis com vidas úteis finitas que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método da linha recta.
99. A amortização é normalmente reconhecida nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela produção de outros activos. Neste caso, o custo de amortização constitui parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de activos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários (ver IAS 2 *Inventários*).

Valor Residual

100. **O valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero a menos que:**

(a) ***haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil;***

ou

(b) ***haja um mercado activo para o activo e:***

(i) ***o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado;***

e

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

101. A quantia depreciável de um activo com uma vida útil finita é determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o activo intangível antes do fim da sua vida económica.
102. Uma estimativa do valor residual de um activo baseia-se na quantia recuperável resultante da alienação usando os preços prevalentes à data da estimativa para a venda de um activo semelhante que tenha atingido o final da sua vida útil e que tenha funcionado em condições semelhantes àquelas em que o activo será utilizado. O valor residual é revisto pelo menos no final de cada ano financeiro. De acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*, uma alteração no valor residual do activo é contabilizada como alteração numa estimativa contabilística.
103. O valor residual de um activo intangível pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o débito de amortização do activo é zero a não ser e até que o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

Revisão do Período de Amortização e do Método de Amortização

104. ***O período de amortização e o método de amortização para um activo intangível com uma vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um activo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a IAS 8.***

IAS 38

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

ACTIVOS INTANGÍVEIS COM VIDAS ÚTEIS INDEFINIDAS

107. *Um activo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado.*
108. De acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*, a uma entidade é exigido que teste a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada
- (a) anualmente,
- e
- (b) sempre que haja uma indicação de que o activo intangível pode estar com imparidade.

Revisão da Avaliação da Vida Útil

109. ***A vida útil de um activo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse activo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.***
110. De acordo com a IAS 36, a reavaliação da vida útil de um activo intangível como finita em vez de indefinida é um indicador de que o activo pode estar com imparidade. Como resultado, a entidade testa a imparidade do activo comparando a sua quantia recuperável, determinada de acordo com a IAS 36, com a sua quantia escriturada, e reconhecendo qualquer excesso da quantia escriturada em relação à quantia recuperável como uma perda por imparidade.

RECUPERABILIDADE DA QUANTIA ESCRITURADA – PERDAS POR IMPARIDADE

111. Para determinar se um activo intangível está com imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Esta Norma explica quando e como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte uma perda por imparidade.

RETIRADAS E ALIENAÇÕES

112. *Um activo intangível deve ser desreconhecido:*
- (a) *no momento da alienação;*
- ou*
- (b) *quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.*

113. **O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um activo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do activo. Deve ser reconhecido nos resultados quando o activo for desreconhecido (a menos que a IAS 17 Locações o exija de outra forma numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.**
114. A alienação de um activo intangível pode ocorrer numa variedade de formas (p. ex., por celebração de uma locação financeira ou por doação). Ao determinar a data da alienação desse activo, uma entidade aplica os critérios da IAS 18 *Rédito* para reconhecer o rédito da venda de bens. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda e relocação.
115. Se de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 21 uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo o custo de uma substituição de parte de um activo intangível, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação de qual o custo da parte substituída no momento em que foi adquirida ou gerada internamente.
116. A retribuição recebível pela alienação de um activo intangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do activo intangível for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a IAS 18 reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.
117. A amortização de um activo intangível com uma vida útil finita não cessa quando o activo intangível já não for usado, a não ser que o activo tenha sido totalmente depreciado ou esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo de alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5.

DIVULGAÇÕES

Geral

118. **Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:**
- (a) **se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;**
 - (b) **os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;**
 - (c) **a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;**
 - (d) **os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;**
 - (e) **uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre:**
 - (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 de alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;**
 - (iii) **aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações segundo os parágrafos 75, 85 e 86 e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36 Imparidade de Activos (se existirem);**

IAS 38

- (iv) *perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período de acordo com a IAS 36 (se houver);*
 - (v) *perdas por imparidade revertidas nos resultados durante o período de acordo com a IAS 36 (se houver);*
 - (vi) *qualquer amortização reconhecida durante o período;*
 - (vii) *diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para a moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade;*
- e*
- (viii) *outras alterações na quantia escriturada durante o período.*

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

- (a) (nomes de) marcas comerciais;
 - (b) cabeçalhos e títulos de publicações;
 - (c) *software* de computadores;
 - (d) licenças e franquias;
 - (e) copyrights, patentes e outros direitos de propriedade industrial, direitos de serviços e operacionais;
 - (f) receitas, fórmulas, modelos, concepções e protótipos;
- e*
- (g) activos intangíveis em desenvolvimento.

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

120. Uma entidade deve divulgar informação sobre activos intangíveis com imparidade de acordo com a IAS 36 adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 118(e)(iii)-(v).

121. A IAS 8 exige de uma entidade a divulgação da natureza e da quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito material no período corrente ou que se espere que venha a *ter* um efeito material nos períodos posteriores. Tais divulgações podem surgir de alterações:

- (a) na avaliação da vida útil de um activo intangível;
- (b) no método de amortização;

ou

- (c) em valores residuais.

122. *Uma entidade deve também divulgar:*

- (a) *para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida.*
- (b) *uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja material para as demonstrações financeiras da entidade.*
- (c) *para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor (ver parágrafo 44):*
 - (i) *o justo valor inicialmente reconhecido para estes activos;*
 - (ii) *a sua quantia escriturada;*
e
 - (iii) *se são mensurados após o reconhecimento segundo o modelo de custo ou o modelo de revalorização.*
- (d) *a existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos.*
- (e) *a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.*

123. Quando uma entidade descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que a vida útil de um activo intangível é indefinida, a entidade considera a lista de factores do parágrafo 90.

Activos Intangíveis Mensurados após Reconhecimento usando o Modelo de Revalorização

124. *Se activos intangíveis forem contabilizados por quantias revalorizadas, uma entidade deve divulgar o seguinte:*

- (a) *por classe de activos intangíveis:*
 - (i) *a data de eficácia da revalorização;*
 - (ii) *a quantia escriturada de activos intangíveis revalorizados;*
e
 - (iii) *a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento usando o modelo de custo no parágrafo 74;*
- (b) *a quantia do excedente de revalorização relacionada com activos intangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas;*
e
- (c) *os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos activos.*

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

IAS 38

Dispêndios de Pesquisa e Desenvolvimento

126. **Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.**
127. O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento compreende todo o dispêndio que seja directamente atribuível a actividades de pesquisa ou desenvolvimento (ver parágrafos 66 e 67 para orientação sobre o tipo de dispêndio a incluir para a finalidade do requisito de divulgação no parágrafo 126).

Outras Informações

128. Uma entidade é encorajada, mas não se lhe exige, a divulgar a informação seguinte:
- (a) uma descrição de qualquer activo intangível inteiramente amortizado que ainda esteja em uso;
 - e
 - (b) uma breve descrição de activos intangíveis significativos controlados pela entidade mas não reconhecidos como activos porque não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma ou porque foram adquiridos ou gerados antes de a versão da IAS 38 *Activos Intangíveis* emitida em 1998 ter entrado em vigor.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E DATA DE EFICÁCIA

129. **Se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 85 da IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, por aplicar a IFRS 3 a partir de qualquer data anterior às datas de eficácia estabelecidas nos parágrafos 78 a 84 da IFRS 3, deve também aplicar esta Norma prospectivamente a partir da mesma data. Assim, a entidade não deve ajustar a quantia escriturada dos activos intangíveis reconhecidos nessa data. Contudo, a entidade deve, nessa data, aplicar esta Norma para reavaliar as vidas úteis dos seus activos intangíveis reconhecidos. Se, como resultado dessa reavaliação, a entidade alterar a sua avaliação da vida útil de um activo, essa alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.**
130. **Doutro modo, uma entidade deve aplicar esta Norma:**
- (a) **à contabilização de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004;**
 - e
 - (b) **à contabilização de todos os outros activos intangíveis prospectivamente a partir do início do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004. Assim, a entidade não deve ajustar a quantia escriturada dos activos intangíveis reconhecidos nessa data. Contudo, a entidade deve, nessa data, aplicar esta Norma para reavaliar as vidas úteis desses activos intangíveis. Se, como resultado dessa reavaliação, a entidade alterar a sua avaliação da vida útil de um activo, essa alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.**

Trocas de Activos Semelhantes

131. O requisito dos parágrafos 129 and 130(b) relativo à aplicação prospectiva desta Norma significa que se uma troca de activos for mensurada antes da data de eficácia desta Norma com base na quantia escriturada do activo cedido, a entidade não reexpressa a quantia escriturada do activo adquirido para reflectir o seu justo valor na data da aquisição.

Aplicação Antecipada

IAS 38

132. *As entidades às quais se aplica o parágrafo 130 são encorajadas a aplicar os requisitos desta Norma antes das datas de eficácia especificadas no parágrafo 130. Contudo, se uma entidade aplicar esta Norma antes dessas datas de eficácia, também deve aplicar a IFRS 3 e a IAS 36 Imparidade de Activos (revista em 2004) ao mesmo tempo.*

RETIRADA DA IAS 38 (EMITIDA EM 1998)

133. Esta Norma substitui a IAS 38 Activos Intangíveis (emitida em 1998).
-